

Medidas para enfrentar los paraísos fiscales en el derecho comparado

Serie Informes N° 27-22, 23-08-2022

por Víctor Soto Martínez

Resumen

En primer lugar, este informe repasa brevemente el concepto y las implicancias de los llamados paraísos fiscales, ponderando el impacto que producen en los países de la región. En segundo lugar, se estudian las medidas internacionales para enfrentar la utilización de paraísos fiscales propuestas por la doctrina, por la OCDE y también lo que han hecho en esta materia Estados Unidos y México. En tercer lugar, se revisan las medidas que ya aplican los países de la Comunidad Andina -Colombia, Ecuador, Bolivia y Perú- y lo que se hace actualmente en Chile. Finalmente, se intenta hacer una sistematización de las medidas revisadas.

Disclaimer: Este trabajo ha sido elaborado a solicitud de parlamentarios del Congreso Nacional, bajo sus orientaciones y particulares requerimientos. Por consiguiente, sus contenidos están delimitados por los plazos de entrega que se establezcan y por los parámetros de análisis acordados. No es un documento académico y se enmarca en criterios de neutralidad e imparcialidad política.

TABLA DE CONTENIDOS

Antecedentes	3
1. Definición del problema.	3
1.1. Concepto	3
1.2. Perjuicios ocasionados por los paraísos fiscales	4
1.3. Los datos duros de la elusión/evasión fiscal	6
2. Medidas internacionales.....	8
2.1. Propuestas doctrinarias.....	8
2.2. OCDE	10
2.3. Estados Unidos	12
2.4. México	12
3. Medidas aplicadas en los países miembros de la Comunidad Andina y Chile.....	13
3.1. Colombia.....	13
3.2. Ecuador	15
3.3. Perú	16
3.4. Bolivia	17
3.5. Chile.....	19
Conclusiones.....	20

Antecedentes

En la próxima reunión interparlamentaria de la Comunidad Andina se discutirá la aprobación de un *Marco normativo para enfrentar la evasión de impuestos que se realiza a través de paraísos fiscales, mediante el cumplimiento eficaz de los estándares internacionales*. Para ello, se ha solicitado un informe sobre las herramientas legislativas para combatir el uso de paraísos fiscales o repatriar fondos en los países miembros de dicha Comunidad, y en otros casos de interés desde el punto de vista de la legislación comparada.

En particular, la discusión de este marco normativo se hace teniendo a la vista la **Declaración sobre la solución de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía (OCDE, 2021)**¹. Se trata de una de las declaraciones más relevantes de los últimos años respecto de la política fiscal internacional. Mientras el primer pilar se refiere estrictamente a la digitalización de la economía, el segundo pilar se orienta a lo que veremos en esta minuta: establecer un piso a la competencia sobre el impuesto a la renta de las grandes empresas, a través de la introducción de una *tasa impositiva corporativa mínima global*, que los países puedan usar para proteger sus bases impositivas. Como veremos luego, esto va en la línea de lo que han planteado algunos de los estudiosos sobre el tema.

Pero, antes de entrar en materia, debemos repasar brevemente en qué consiste verdaderamente el problema que se afronta, y cuál es, por tanto, su nivel de urgencia para los países de la región (punto 1). Luego, revisaremos precisamente las medidas internacionales propuestas por la doctrina, por la OCDE y también lo que ha hecho en esta materia Estados Unidos (punto 2). Finalmente, nos adentraremos en las medidas que ya aplican los países de la Comunidad Andina -Colombia, Ecuador, Bolivia y Perú- y lo que se hace actualmente en Chile (punto 3).

1. Definición del problema

1.1. Concepto

¿Qué es un paraíso fiscal? Técnicamente, se los conoce en el derecho como *regímenes fiscales preferentes o preferenciales*. Si bien no existe una definición unívoca, en términos generales se pueden entender como “aquellos Estados, territorios o jurisdicciones que no tienen imposición a las ganancias, o la aplican a tarifas muy bajas, con serias limitaciones en el intercambio de información y una marcada ausencia de transparencia”². Por su parte, la OCDE ha establecido una serie de

¹ Véase: <https://www.oecd.org/tax/beps/declaracion-sobre-el-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf> [consultado el 21-08-2022]

² SCHOMBERGER TIBOCHA, Johann y LÓPEZ MURCIA, Julián. “La problemática actual de los paraísos fiscales”, Revista Colombiana de Derecho Internacional, N° 10, 2007, p. 313.

factores para identificarlos, a partir de los cuales se podría decir que son "sistemas tributarios establecidos en países o territorios que ofrecen excesivos beneficios fiscales, principalmente tasas de tributación bajas o nulas, [donde] no hay transparencia en las reglas de operación del régimen y no hay intercambio efectivo de información con las autoridades de otros países, de manera que las inversiones colocadas en estos regímenes, con la finalidad de evadir el pago de impuestos, son difícilmente identificables por las autoridades fiscales"³. Por cierto, existen otros elementos para describirlos, pudiendo llegarse a definiciones más estrictas o exigentes, pero con esto podemos comprender el núcleo del concepto.

1.2. Perjuicios ocasionados por los paraísos fiscales

Si bien algunas voces en la doctrina especializada en derecho privado de los Estados Unidos han llegado a plantear que la posibilidad de introducir regímenes fiscales preferentes podría tener consecuencias positivas al estimular la competencia entre Estados (ya sea en el ámbito de una legislación federal, como en el derecho internacional privado)⁴, lo cierto es que en el ámbito internacional se ha ido adquiriendo conciencia del problema que implican estos regímenes. Se trata, especialmente, de un problema para el sistema político.

Como plantea Diego López Garrido, el Estado social y democrático de derecho "tiene dos pilares económicos imprescindibles: los impuestos progresivos y los gastos públicos"⁵. De ahí que la media de presión fiscal en la Unión Europea supere el 40% del PIB, lo que según el autor permite tener "una sanidad y una enseñanza públicas y universales y unas pensiones de jubilación o viudedad dignas". A su juicio, lo anterior sería imposible con un 20% de presión tributaria, por lo que "la Europa contemporánea no es pensable sin impuestos directos e indirectos consistentes y suficientes"⁶. Cabe

³ ESCALANTE, Johan. "Regímenes fiscales preferentes. Medidas para enfrentar sus efectos perniciosos en la recaudación fiscal", *Revista alegatos*, N° 101, 2019, p. 187.

⁴ "Las entidades corporativas pueden optar por regirse por las leyes de un estado en particular simplemente eligiendo incorporarse en ese estado. Se dice que las reglas de gobierno corporativo seleccionadas de forma privada mejoran el bienestar y fomentan la competencia jurisdiccional entre los estados, lo que da como resultado reglas innovadoras de gobierno corporativo. Esta competencia está habilitada por la capacidad de las entidades privadas de elegir la ley corporativa de cualquier estado sin establecer presencia territorial en el estado elegido. (...) Los académicos han extendido este marco al contexto de la competencia jurisdiccional internacional en áreas terciarias al derecho corporativo". En: MOON, William. "Regulating Offshore Finance", *Vanderbilt Law Review*, vol. 72, N° 1, 2019, pp. 17-18.

⁵ LÓPEZ GARRIDO, Diego. *Paraísos fiscales. 20 propuestas para acabar con la gran evasión*, Los Libros de la Catarata, Madrid, 2016, p. 16

⁶ *Ibíd.*

señalar que, al año 2019, la presión tributaria en Chile era de apenas el 20,7%, situación que no ha cambiado sustancialmente⁷.

Sin embargo, hay tres fenómenos de las últimas décadas que afectan sustantivamente al modelo social europeo: “la desregulación del sistema financiero; el avance impetuoso del endeudamiento público y privado como sustituto de la imposición directa; y el surgimiento y desarrollo imparable de unos nuevos agentes económicos: las compañías multinacionales”⁸. Como se podrá colegir, los efectos dañinos de esta ausencia de política no se dan solamente sobre los países más desarrollados: “La Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD) estima que, en 2015, 100.000 millones de dólares de ingresos en impuestos se perdieron en los países en vías de desarrollo a causa de los paraísos fiscales”⁹. Se trataría de un verdadero proceso de “desfiscalización”, que se manifiesta en el “decrecimiento del impuesto de sociedades”, generándose una “carrera hacia abajo” (*race to the bottom*) entre los Estados para “atraer o retener capitales multinacionales”¹⁰.

En la misma línea de López Garrido, Gabriel Zucman plantea en su libro *La riqueza oculta de las naciones* que, contra lo que suele decirse en la opinión pública, los paraísos fiscales no son una realidad marginal y que estos no se circunscriben a países pequeños del Tercer Mundo. De hecho, el foco de su estudio –basado en datos reales– está puesto en dos países que se ubican en el corazón de Europa y del capitalismo financiero global: Suiza y Luxemburgo. Curiosamente, se trata de Estados que no suelen figurar en los listados internacionales de paraísos fiscales o cuya participación en la “gran evasión fiscal” tiende a minimizarse¹¹. Asimismo, se destaca en dicho libro el carácter de paraísos fiscales de varios Estados de los Estados Unidos, como Delaware, Wyoming o Nevada, de la City de Londres, de Irlanda y otros países desarrollados.

⁷ MINISTERIO DE HACIENDA, “Carga tributaria de Chile se encuentra entre las más bajas de la OCDE, consigna informe del organismo con sede en París” (noticia del 24-06-2022). Véase:

<https://www.hacienda.cl/noticias-y-eventos/noticias/carga-tributaria-chile-informe-ocde> [consultado el 22-08-2022]. El informe de la OCDE se puede consultar aquí: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0a8d9e7c-en/index.html?itemId=/content/publication/0a8d9e7c-en>

⁸ LÓPEZ GARRIDO, Diego. Op. Cit., p. 17.

⁹ *Ibíd.*, p. 28.

¹⁰ *Ibíd.*, p. 103. Si atendemos a la doctrina estadounidense revisada más arriba (véase nota 4), esta “carrera pendiente abajo” sería un efecto deseado por los grupos corporativos y defendido por un grupo importante de abogados y operadores jurídicos.

¹¹ Véase, por ejemplo, la “lista negra” chilena elaborada por el Servicio de Impuestos Internos contenida en la Resolución exenta N° 124/2017, actualizada por la Resolución exenta N° 55/2018: https://www.sii.cl/normativa_legislacion/resoluciones/2018/reso55.pdf [consultada el 22-08-2022]. Esto tiene que ver con la regulación legal establecida en el artículo 41 H de la Ley de Impuesto a la Renta, como veremos luego. Sin embargo, a la luz de los *papers* y estudios revisados para este trabajo, se trata de una exclusión –o relativización– común.

Otro punto interesante en el análisis de Zucman es que, para el autor, los distintos paraísos fiscales, más que competir entre sí, tienden a especializarse en distintas áreas o etapas del proceso de "manejo de la riqueza"¹². Así, para Zucman la competencia de los "nuevos paraísos fiscales" frente a los paraísos fiscales "tradicionales" –como Suiza o Luxemburgo– sería, en realidad, "solo una fachada", ya que buena parte de los bancos domiciliados en Singapur o en las Islas Caimán "no son más que sucursales de establecimientos suizos que se han abierto allí para captar nuevos clientes"¹³. Asimismo, el autor refuta el mito de que gran parte de la riqueza resguardada en paraísos fiscales pertenece a "oligarcas rusos o dictadores africanos". En realidad, dice el autor, los datos demuestran que más de la mitad de este dinero –alrededor de 1,3 billones de dólares– sigue perteneciendo a magnates europeos¹⁴. El problema es que, proporcionalmente, el monto de dinero depositado en paraísos fiscales que afecta a los países en vías de desarrollo, es significativo y genera allí un problema mayor¹⁵.

1.3. Los datos duros de la elusión/evasión fiscal

Gabriel Zucman calcula que alrededor del 8% de la riqueza mundial se encuentra actualmente en paraísos fiscales. Esto significa que la cantidad total de riqueza privada en el exterior alcanza los 7,6 billones de dólares, 1,5 billones de dólares en forma de depósitos bancarios de bajo rendimiento más o menos "inactivos" y 6,1 billones de dólares invertidos en acciones, bonos y fondos mutuos¹⁶.

Si bien es una cifra impresionante, se trata –como el mismo Zucman admite– de un estimado "a la baja" –en contraste, por ejemplo, con el cálculo de James Henry, que establece este monto en alrededor del triple¹⁷–. Y es que "este método captura un solo tipo de riqueza: los valores financieros. No nos dice nada, por ejemplo, sobre la cantidad de depósitos bancarios regulares (como depósitos a plazo o depósitos comerciales) que se mantienen en lugares como las Islas Caimán"¹⁸, ni tampoco se

¹² ZUCMAN, Gabriel. *The hidden wealth of nations: the scourge of tax havens*, The University of Chicago Press, Chicago, 2015, p. 25. Las traducciones son mías.

¹³ *Ibíd.*

¹⁴ *Ibíd.*, p. 32. En el libro se habla de "1.3 trillion", lo que en español se traduce en 1,3 billones (o 1,3 millones de millones).

¹⁵ *Ibíd.*, pp. 32-33.

¹⁶ *Ibíd.*, p. 40.

¹⁷ Es decir, en 21 billones de dólares, alrededor del 22% de la riqueza global. Véase: *ibíd.*, pp. 40-41, donde Zucman disputa el método utilizado por Henry. En todo caso, como señala López Garrido, ya el hecho de que un 8% de la riqueza mundial no pague impuestos es un enorme daño a los bienes públicos (LÓPEZ GARRIDO, Diego. Op. Cit., p. 19).

¹⁸ *Ibíd.*, p. 39.

dice nada respecto de otros valores, como las propiedades inmobiliarias o las obras de arte¹⁹.

Cuadro N° 1: Riqueza mundial depositada en paraísos fiscales²⁰

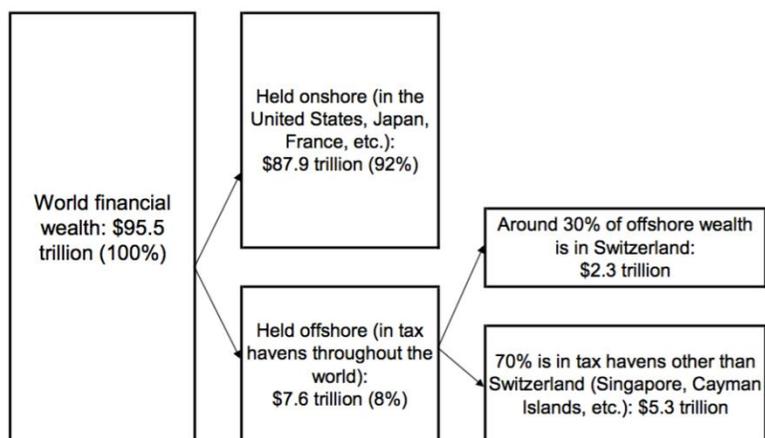


Figure 3: Financial wealth in tax havens (2014). In 2014 on a global scale, households on average owned 8% of their financial wealth through bank accounts in tax havens. One-third of the world's offshore wealth was in Switzerland.

Source: Country balance sheets, SNB, and calculations by the author (see online appendix to chapter 2, www.gabriel-zucman.eu).

Fuente: ZUCMAN (2015, p. 36)

¿En qué consiste el método de Zucman? El autor parte de la observación de que el dinero que se mueve a través de paraísos fiscales no irá a cuentas de ahorro que ganan poco o ningún interés, sino que con él se seguirán realizando inversiones, como la compra de valores financieros (es decir, acciones, bonos y, sobre todo, participaciones en fondos mutuos). Ahora bien, estas inversiones provocan anomalías en las posiciones de inversión internacional de los países, ya que los balances que registran los activos y pasivos entre los diversos países tenderán a registrar más pasivos que activos a nivel global: “Y, de hecho, hasta donde llegan las estadísticas, hay un “agujero”: si miramos el balance mundial, se registran más valores financieros como pasivos que como activos, como si el planeta Tierra estuviera en parte en manos de Marte”²¹. Es este desequilibrio el que sirve como punto de partida para la estimación de Zucman de la cantidad de riqueza mantenida en paraísos fiscales a nivel mundial.

¹⁹ *Ibíd.*, p. 45.

²⁰ Los números siguen la contabilidad anglosajona: en nuestro términos sería en billones de dólares (millones de millones).

²¹ *Ibíd.*, p. 37.

Esto se traduce, a su vez, en una pérdida de recaudación fiscal para los gobiernos de aproximadamente 200 mil millones de dólares anuales²².

2. Medidas internacionales

A lo largo de las últimas décadas se han planteado diversas ideas para enfrentar este problema. Sin embargo, se ha tratado por lo general de medidas parciales o circunscritas a Estados concretos, en circunstancias de que se trata de un problema asociado a la globalización financiera. Según Zucman, estas medidas han fallado, principalmente, por dos razones: falta de sanciones y falta de verificación. Además, para hacer efectiva cualquier medida, la cooperación internacional es clave²³.

2.1. Propuestas doctrinarias

La solución planteada por Zucman en particular consiste en dos grandes medidas:

i) la aplicación de **sanciones económicas** a los países no cooperantes – mediante la conformación de coaliciones de tres o más países²⁴; y

ii) la creación de un **registro financiero global**, que registre quién es dueño de todos los valores financieros en circulación, acciones, bonos y acciones de fondos mutuos en todo el mundo²⁵. Al terminar definitivamente con la opacidad financiera, este registro podría servir, según Zucman, para lograr lo que ha propuesto Thomas Piketty: un impuesto global al capital²⁶.

Ahora bien, estas medidas –según advierte el mismo Zucman– son un punto de partida, ya que se deberán complementar por otras, sobre todo para ir a al alcance de cierto capital particularmente elusivo, como el generado por los nuevos gigantes

²² *Ibíd.*, p. 47.

²³ *Ibíd.*, p. 56 y ss.

²⁴ *Ibíd.*, p. 75 y ss.

²⁵ *Ibíd.*, p. 92 y ss.

²⁶ *Ibíd.*, pp. 98-99. El autor ilustra cómo operaría este impuesto: “imaginemos un impuesto global del 0,1% sobre el stock de riqueza retenido en el país fuente. Esto significa que cada año las autoridades fiscales, basándose en la información del registro, deducirían el 0,1% del valor de todos los valores financieros, cuentas bancarias, etc. Para recuperar lo que les han quitado, los contribuyentes estadounidenses, por ejemplo, solo tendrían una solución: declarar lo que tienen oculto en sus declaraciones de impuestos del IRS. Sujeto a esta declaración, recibirían un crédito por cualquier impuesto adeudado, o se verían reembolsados si no adeudan ningún impuesto” (p. 100). Este impuesto “reduciría en gran medida el uso de corporaciones ficticias, fideicomisos, fundaciones, sociedades meramente nominales y todas las técnicas imaginables para disimular. Por una simple razón: sería reembolsable solo después de que la riqueza se declare en las declaraciones de impuestos individuales. Aquellos que deseen ocultar su riqueza no tendrán otra opción que pagar el impuesto” (p. 101).

digitales. A su juicio, no hay nada más fácil que manipular los precios de las patentes, logos, algoritmos u otros productos inmateriales creados por las empresas de la “nueva economía” digital, como Google, Microsoft o Apple. Esto introduciría, por tanto, una dificultad adicional a cualquier política que busque enfrentar a los paraísos fiscales²⁷.

Cuadro N° 2: propuesta de un registro financiero mundial

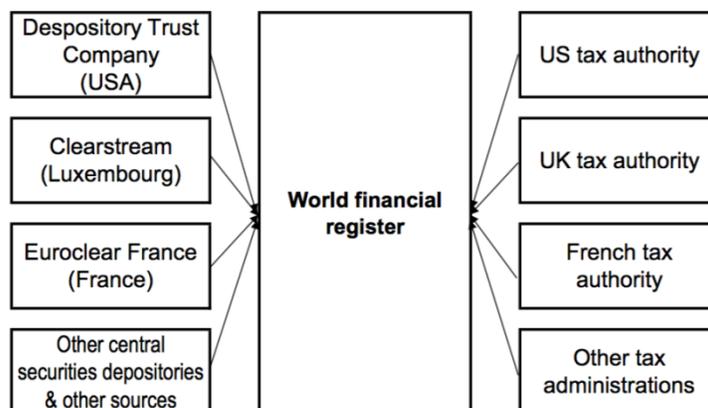


Figure 7: The case for a global financial register. The companies Clearstream, Euroclear, and so on feed the world financial register. Tax authorities can verify that taxpayers indeed declare all the financial securities included in the register.

Source: Depository Trust Company (USA).

Fuente: ZUCMAN (2015, p. 98)

Para López Garrido, un avance importante sería garantizar la protección de quienes denuncien prácticas de elusión o evasión fiscal (los llamados *lanceur d’alerte* – literalmente “lanzadores de alerta”- en el derecho francés y en los tribunales europeos o *whistle blowers* en el derecho anglosajón)²⁸. Esta protección es actualmente inexistente, según admite el Tribunal de Luxemburgo en su sentencia condenatoria respecto de Antoine Deltour y Raphael Halet por haber cometido “robo y violación del secreto profesional”, así como “fraude informático”, al filtrar los papeles del caso LuxLeaks el año 2014. Esto a pesar de que el mismo Tribunal admite que dichas filtraciones “han contribuido a una mayor transparencia y equidad fiscal” y que “han actuado en el interés general y contra las prácticas de optimización fiscal moralmente dudosas”²⁹.

²⁷ ZUCMAN, Gabriel. Op. Cit., p. 104.

²⁸ LÓPEZ GARRIDO, Diego. Op. Cit., p. 87.

²⁹ Citado por López Garrido en p. 85.

2.2. OCDE

La OCDE ha pasado por varias etapas en su preocupación por los paraísos fiscales. Así, por ejemplo, un informe señero de 1998 planteó una serie de medidas bastante estrictas para enfrentar este tipo de regímenes³⁰:

i) Inclusión de legislación CFC (*Controlled Foreign Company*). Bajo dicha normatividad las utilidades obtenidas por una compañía sujeta a regímenes fiscales preferentes, se imputarán directamente a la base gravable del accionista o titular de cuotas representativas del capital de la compañía en su lugar de residencia, aun cuando dichas utilidades no hayan sido distribuidas, **evitando así el diferimiento** en el pago del tributo.

ii) Que los métodos para evitar la **doble tributación internacional** no se apliquen cuando los ingresos de fuente extranjera se obtengan por prácticas relacionadas o vinculadas con paraísos fiscales.

iii) Establecer mecanismos que permitan **acceder a la información bancaria** para propósitos fiscales. Para ello, se debieran remover todas las barreras que impiden el acceso a dicha información, así como contar con colaboración efectiva de la Administración.

iv) Empezar programas para intensificar el **intercambio de información** relevante para propósitos fiscales, que tenga que ver con paraísos fiscales. Se busca con ello que la información sobre paraísos fiscales obtenida por un país determinado pueda ser compartida con otros que pudieran estar interesados en la misma.

v) Que los países denuncien los tratados celebrados con paraísos fiscales y eviten su celebración en el futuro.

vi) Tomar las medidas necesarias para hacer cumplir las reclamaciones y demandas sobre impuestos de otros Estados. En su informe, la OCDE concluyó que la utilización de paraísos fiscales con propósitos tributarios se incrementa cuando no se establecen escenarios de apoyo para hacer cumplir las peticiones de otros países. Lo anterior surge por la preocupación sobre el cumplimiento extraterritorial de las demandas sobre asuntos fiscales.

vii) Emitir una lista de jurisdicciones que se constituyan como paraísos fiscales (*listas negras*).

³⁰ He tomado el listado de Schomberger y López Murcia (Op. Cit., pp. 328-329), pero seleccionando las medidas que me parecieron más ilustrativas. El informe de la OCDE se llama *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*.

En una segunda etapa (*The 2001 Progress Report*), sin embargo, se atenuaron estas consideraciones, y terminó distinguiéndose entre países cooperantes (aquellos que se comprometieron con las medidas de intercambio de información y de buenas prácticas OCDE, pero sin el establecimiento de sanciones o normas imperativas mayores) y países no cooperantes (aquellos que no firmaran dicho compromiso). Esto redundó en una reducción de la lista de países considerados como “paraísos fiscales” (pero no en una atenuación del problema)³¹.

Luego vino una tercera etapa, a raíz de la crisis económica de 2008 y los distintos escándalos financieros que se vislumbraron en esa época. Así, el año 2013, la OCDE lanzó su proyecto para enfrentar este tema, denominado *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). El objetivo era desarrollar esfuerzos cooperativos entre los gobiernos en esta área, proyecto que posteriormente fue respaldado por el G20. Así, estudiosos del tema han identificado al menos tres innovaciones importantes en la administración tributaria que han surgido del proyecto BEPS³²:

i) *Informes país por país* (CBCR, por sus siglas en inglés): los países de la OCDE (y muchos países que no pertenecen a la OCDE) acordaron implementar la presentación de informes país por país, a través de los cuales se busca compartir información fiscal y financiera relacionada con las transacciones de corporaciones multinacionales en países extranjeros. Bajo este sistema, una corporación multinacional debe elaborar una plantilla (preparada por la OCDE) y presentarla en el país donde tiene su sede central. La plantilla debiera revelar, en teoría, por primera vez, impuestos y otros pagos realizados por los negocios relacionados de esta corporación con sede en diferentes países. A su vez, la plantilla debe ser compartida con las autoridades fiscales de dichos países.

ii) *Convenio Multilateral para implementar las medidas de los tratados tributarios para prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Mediante este convenio, los países firmantes acuerdan modificar sus tratados tributarios bilaterales para implementar las reformas de los tratados BEPS. El Convenio permite la adopción generalizada y rápida de estas reformas en contraste con la ruta tradicional de enmendar cada tratado fiscal bilateral a través de acuerdos separados.

iii) *Estándar Común de Información* (CRS, por sus siglas en inglés). Instrumento que recomienda el intercambio automatizado de información fiscal masiva a través de las fronteras.

³¹ Véase: SCHOMBERGER Y LÓPEZ, Op. Cit., pp. 330-331.

³² Todo esto se encuentra desarrollado por: COCKFIELD, Arthur. “Shaping international tax law and policy in challenging times”, *Stanford Journal of International Law*, vol. 54, pp. 229-230.

Finalmente, llegamos a la **Declaración** mencionada en los antecedentes a este trabajo, en el marco de un proyecto de largo alcance que algunos han denominado **BEPS 2.0**³³.

Como indicamos más arriba, se trata de una declaración que consta de dos pilares, siendo el segundo pilar el de mayor relevancia para nuestro estudio. Este establece un sistema impositivo coordinado para garantizar que los grandes grupos multinacionales paguen un impuesto mínimo sobre los ingresos obtenidos *en cada una de las jurisdicciones en las que operan*. Se trata de un «impuesto complementario» que gravará los beneficios obtenidos en cualquier jurisdicción en la que el tipo impositivo efectivo, calculado por cada jurisdicción, sea inferior al tipo mínimo del 15%. El nuevo tipo impositivo mínimo se estima que generará alrededor de 150.000 millones de dólares en ingresos fiscales globales adicionales al año. También se obtendrán otros beneficios de la estabilización del sistema tributario internacional y del aumento de la certidumbre fiscal para los contribuyentes y las administraciones tributarias. Por cierto, para el adecuado funcionamiento de este pilar se deben reforzar las medidas BEPS originales, como los informes país por país y el estándar común de información.

2.3. Estados Unidos

Estados Unidos fue un país pionero en tomar medidas agresivas contra la elusión fiscal internacional a través de la **Ley sobre el cumplimiento fiscal respecto de cuentas en el extranjero** (en inglés *Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA*), promulgada el año 2010. Se trata de un instrumento unilateral de intercambio de información, por medio del cual se obliga a entidades financieras, en cualquier lugar del mundo, a reportar saldos y depósitos en las cuentas de personas que sean nacionales o residentes en Estados Unidos. En virtud de esta ley, las instituciones financieras extranjeras son confrontadas a elegir una de dos alternativas: a) revelar información respecto de los titulares de cuentas extranjeras, o b) pagar un 30% de impuesto de retención respecto de los ingresos que reciban toda vez que dichos ingresos tengan su fuente en Estados Unidos³⁴.

Es decir, se trata de una medida sancionatoria, en la línea de lo planteado por Zucman. Sin embargo, esta medida no ha sido acompañada generalmente por intercambio de información *desde* Estados Unidos hacia otros países.

2.4. México

³³ REYERO, Rocío; DE LA HABA, Cristina; CALDERÓN, José Manuel. "La Reforma Fiscal Global "BEPS 2.0." en *Cristalización*", EY abogados (en línea). Véase: https://www.ey.com/es_es/alertas-fiscal-legal/la-reforma-fiscal-global-beps-2-0-en-cristalizacion [consultado el 22-08-2022]

³⁴ MORALES, Miguel. "FATCA y sus consecuencias jurídicas en inversionistas chilenos", *Revista De Estudios Tributarios*, N° 8, 2013, p. 134.

En su *Ley de Impuesto a la Renta*, México ha establecido una serie de medidas que apuntan a atacar los regímenes fiscales preferentes³⁵:

a) *Limitación de deducciones*. Se establece que no serán deducibles los pagos hechos a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como a cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a un paraíso fiscal, salvo que demuestren que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables.

b) *Tasa de retención de 40%*. Se dispone que los ingresos percibidos por personas, entidades o cualquier otra figura jurídica, constituida de acuerdo al derecho extranjero, cuyos ingresos se generen en un paraíso fiscal, estén sujetos a una retención a la tasa del 40% sobre dichos ingresos, sin deducción alguna. Esta medida, además de prever una alta tasa de retención, busca incidir directamente en la base imponible del impuesto al no permitir que sea disminuida mediante deducciones.

c) *Presunción de operaciones celebradas entre partes relacionadas*. Se presume, por un lado, que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a régimen fiscal preferente se realizaron entre partes relacionadas y, por otro, que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactaron conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

d) *Atribución anticipada de ingresos (norma antidiferimiento)*. Los ingresos sujetos a paraísos fiscales que se obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen los residentes en México o los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en este país, se considerarán percibidos por estos, aun cuando dichos ingresos no les hayan sido distribuidos por las referidas entidades o figuras jurídicas extranjeras.

Veremos a continuación que varias de estas medidas se utilizan también en países de la Comunidad Andina.

3. Medidas aplicadas en los países miembros de la Comunidad Andina y Chile

3.1. Colombia

Actualmente los paraísos fiscales (denominados en esta legislación como *regímenes tributarios preferenciales*) se encuentran regulados en el artículo 260-7, numeral 2, del **Estatuto Tributario**³⁶, en los siguientes términos:

³⁵ Todo esto ha sido extractado de: ESCALANTE, Johan. Op. Cit., pp. 192-194.

³⁶ Norma introducida por el art. 109 de la ley N° 1819 de 2016 y reglamentada en detalle por el decreto N° 1357 de 2021.

“Los regímenes tributarios preferenciales son aquellos que cumplan con al menos dos (2) de los siguientes criterios:

- a) Inexistencia de tipos impositivos o existencia de tipos nominales sobre la renta bajos, con respecto a los que se aplicarían en Colombia en operaciones similares;
- b) Carencia de un efectivo intercambio de información o existencia de normas legales o prácticas administrativas que lo limiten;
- c) Falta de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo;
- d) Inexistencia del requisito de una presencia local sustantiva, del ejercicio de una actividad real y con sustancia económica;
- e) Aquellos regímenes a los que sólo pueden tener acceso personas o entidades consideradas como no residentes de la jurisdicción en la que opera el régimen tributario preferencial correspondiente (*ring fencing*).

Adicionalmente, el Gobierno nacional, con base en los anteriores criterios y en aquellos internacionalmente aceptados podrá, mediante reglamento, listar regímenes que se consideran como regímenes tributarios preferenciales.”.

Por lo tanto, tenemos dos elementos básicos de toda legislación sobre la materia, según hemos visto en las recomendaciones de la OCDE y en la legislación mexicana: i) establecimiento de criterios para definir a los paraísos fiscales; y ii) la atribución del gobierno de establecer una “lista negra” de tales países.

Por lo demás, en el parágrafo 3 del mismo artículo citado, se dispone que cuando los contribuyentes realicen operaciones que resulten en pagos a favor de personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en un paraíso fiscal (o a una entidad sometida a un régimen tributario preferencial), dichos gastos **serán declarados como no deducibles** del impuesto sobre la renta y complementarios, a menos que dichos contribuyentes documenten y demuestren el detalle de las funciones realizadas, activos empleados, riesgos asumidos y la totalidad de los costos y gastos incurridos por dichas entidades.

Por otra parte, el artículo 408³⁷ dispone que los pagos o abonos en cuenta por cualquier concepto que constituyan ingreso gravado para su beneficiario y este sea residente o se encuentre constituido, localizado o en funcionamiento en paraísos fiscales, se someterán a **retención en la fuente** por concepto de impuesto sobre la renta y ganancia ocasional a la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios para personas jurídicas (es decir, 35%³⁸).

³⁷ Introducido por la ley N° 2010 de 2019.

³⁸ Ley N° 2155 de 2021.

Asimismo, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia puede rechazar la procedencia de costos y la deducción de gastos en el exterior cuando se verifique que el pago se efectúa a un paraíso fiscal o no se allegue certificado de residencia fiscal del beneficiario del pago (art. 771-6, N° 2).

Finalmente, se exceptúa a las entidades ubicadas en paraísos fiscales o que tengan regímenes tributarios preferentes de la exención al impuesto a los dividendos o participaciones distribuidos por entidades no residentes en Colombia a compañías de *holding* colombianas (art. 895).

3.2. Ecuador

Una primera normativa interesante del caso ecuatoriano es la **Ley Orgánica para la Aplicación de la Consulta Popular efectuada el 19 de febrero de 2017**. En ella se prohíbe a determinadas personas que detenten cargos públicos o de elección popular ser propietarios directos o indirectos de bienes o capitales, de cualquier naturaleza, en jurisdicciones o regímenes considerados como paraísos fiscales; y desempeñarse como directivos en sociedades establecidas, constituidas o domiciliadas en tales jurisdicciones o regímenes. En particular, esta prohibición afecta a las siguientes personas:

- quienes ostenten una dignidad de elección popular de conformidad con lo previsto en la Constitución de la República del Ecuador;
- las personas que sean consideradas como servidoras o servidores públicos, en los términos de la Constitución y la ley;
- las personas que sean candidatas, y
- las personas que se encuentren postulando para un cargo público de elección popular; y a las personas que aspiren ingresar al servicio público³⁹.

En segundo término, cabe señalar que la **Ley de Régimen Tributario Interno**, en su artículo 4 (párrafo agregado por Art. 56 del Decreto Legislativo No. 000, de 2007), entrega amplias atribuciones a la Administración Tributaria para definir qué se entiende por paraíso fiscal. En este sentido, el Servicio de Rentas Internas definía al año 2017 a los paraísos fiscales como regímenes tributarios con imposición fiscal menor al 60% de la vigente en el Ecuador por el mismo concepto, y los clasificaba en regímenes fiscales preferentes y regímenes o jurisdicciones de menor imposición⁴⁰.

En cuanto a medidas directas para enfrentar esta problemática en materia tributaria, cabe destacar la **Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del**

³⁹ Revítese para más detalle: CAVADA, Juan Pablo. "Inversiones en paraísos tributarios como inhabilidad para cargos de elección popular en legislaciones extranjeras", Informe de Asesoría Técnica Parlamentaria, Biblioteca del Congreso Nacional, 2021.

⁴⁰ DE LA TORRE, Carlos. "Relación existente entre paraísos fiscales, lavado de activos y defraudación tributaria. Un análisis desde la normativa de Ecuador", *Revista de la Facultad de Derecho*, N° 43, p. 20.

Fraude Fiscal, que incorporó varios conceptos y medidas en la línea que hemos visto en México y Colombia.

En primer lugar, cabe destacar la definición de **residencia fiscal** para personas naturales. En virtud de esta ley y su reglamento, se consideran residentes fiscales en Ecuador las personas naturales que permanezcan en el país 183 días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo ejercicio fiscal o en un lapso de doce meses dentro de dos ejercicios fiscales distintos⁴¹. Esto tiene efectos en la aplicación de un monto de retención del 35% que redundará, finalmente, en que la transacción desarrollada con personas residentes en paraísos fiscales genera un porcentaje de retención por impuesto a la renta del 10% *adicional* en comparación con transacciones celebradas con personas no residentes en paraísos fiscales⁴².

En segundo lugar, se dispuso la aplicación de una **tarifa de impuesto a la renta mayor a la tarifa general para sociedades**, a las empresas cuya composición societaria incluya a sociedades domiciliadas en paraísos fiscales⁴³.

En tercer lugar, el reglamento de esta ley reformó el reglamento a la *Ley de Régimen Tributario Interno* y estableció como **ingreso gravado sujeto a retención de impuesto** a la renta en Ecuador, las utilidades y dividendos distribuidos por empresas domiciliadas en Ecuador en pagos a favor de sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición⁴⁴.

3.3. Perú

En esta legislación se utiliza –en línea con la definición de la OCDE– el concepto de “país o territorio no cooperante o de baja o nula imposición”. Esta regulación fue introducida originalmente en la **Ley del Impuesto a la Renta** el año 2000. Por cierto, la gama de medidas defensivas respecto de los paraísos fiscales se ha modificado desde entonces, pudiendo destacarse las siguientes normas:

- i) Prohibición de la deducción de gastos, excepto:
 - intereses, seguros o reaseguros, cesión en uso de naves y aeronaves;
 - transporte que se realice desde el país hacia el exterior y desde el exterior hacia el país; y
 - derechos de pase por el Canal de Panamá.

⁴¹ ÁLVAREZ, Diana. *Normas anti-paraísos fiscales incorporadas con la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y su efecto tributario en el contribuyente*, Tesis de Maestría en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 2019, p. 65.

⁴² *Ibíd.*, p. 71-74.

⁴³ *Ibíd.*, p. 67

⁴⁴ *Ibíd.*, p. 69-70.

ii) Prohibición de la compensación de pérdidas de fuente extranjera;

iii) Integración de las transacciones con entidades en dichos países o territorios dentro del ámbito de aplicación de las normas sobre precios de transferencia⁴⁵. En otras palabras, se obliga al contribuyente a demostrar que estas operaciones se realizan a valores de mercado.

Posteriormente, el año 2013, se introdujo un **régimen de transparencia fiscal internacional** (capítulo XIV de la *Ley de Impuesto a la Renta*). La consecuencia del régimen de transparencia fiscal internacional es el **gravamen de las rentas** imputadas de entidades no domiciliadas en Perú, incluso en los casos en los que tales rentas no son distribuidas⁴⁶.

Según el artículo 112 de la ley citada, se incluye dentro de las entidades controladas no domiciliadas afectas a este sistema de tributación a aquellas entidades de cualquier naturaleza, no domiciliadas en el país, que estén constituidas, establecidas, sean residentes o estén domiciliadas en un país o territorio:

a) De baja o nula imposición, o

b) En la que sus rentas pasivas no estén sujetas a un impuesto a la renta, cualquiera fuese la denominación de tal tributo, o estándolo, el impuesto sea igual o inferior al **75% del Impuesto a la Renta** que correspondería en el Perú sobre las rentas de la misma naturaleza⁴⁷.

Luego, en el artículo 114 se dispone una presunción de que todas las rentas obtenidas por una entidad controlada no domiciliada que esté constituida o establecida, o sea residente o domiciliada en uno de estos países son *rentas pasivas*, esto es, ganancias de capital que supongan el fruto de una inversión como, por ejemplo, los dividendos, intereses, las regalías, los alquileres, entre otros. Asimismo, se presume que una entidad controlada no domiciliada constituida, establecida, residente o domiciliada en uno de estos países, genera, en un ejercicio gravable, una renta neta pasiva igual al resultado de multiplicar la tasa de interés activa más alta que cobren las empresas del sistema financiero del referido país o territorio por el valor de adquisición de la participación o el valor de participación patrimonial, el que resulte mayor, que corresponda a la participación, directa o indirecta, de los propietarios domiciliados en el país. En caso el país o territorio publique oficialmente la tasa de interés activa promedio de las empresas de su sistema financiero, se utiliza dicha tasa.

3.4. Bolivia

⁴⁵ VILLAGRA, René Antonieta. "Análisis crítico del régimen de transparencia fiscal internacional vigente en el Perú a partir del 2013", *Revista Themis*, N° 64, 2013, p. 62.

⁴⁶ *Ibíd.*, p. 55.

⁴⁷ *Ibíd.*, p. 56.

La legislación boliviana presenta menos medidas en términos comparados respecto de los paraísos fiscales.

Con todo, a nivel legislativo podemos identificar la ley N° 812, de 2016, que tiene por objeto realizar modificaciones e incorporaciones al Código Tributario Boliviano. Esta ley introduce una ampliación del plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; para determinar la deuda tributaria; y para imponer sanciones administrativas. Así, mientras el plazo de prescripción "normal" es de 8 años, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable realizare operaciones comerciales y/o financieras en países de baja o nula tributación, este se amplía en 2 años.

Asimismo, a nivel reglamentario, Bolivia dispone desde el año 2016 de una definición de los países o regiones de baja o nula tributación como aquellos que se encuentren identificados como países o regiones **no cooperantes** de acuerdo a la OCDE y aquellos que estén listados como tales en cuatro o más legislaciones de Sudamérica⁴⁸. A partir de aquel reglamento, el Servicio de Impuestos Nacionales expidió el año 2017, la resolución N° 01700000001, que establece el listado de los países considerados de baja o nula tributación.

Por otro lado, el decreto N° 2227 de 2014, que reglamenta los artículos 45°, 45° bis y 45° ter de la Ley N° 843 (ley de reforma tributaria), referidos al régimen de precios de transferencia, establece una definición detallada del **concepto de partes vinculadas**, comprendiéndose dentro de este concepto a una persona natural o jurídica con operaciones en territorio nacional que mantenga relaciones comerciales y/o financieras directas o indirectas, con personas naturales o jurídicas domiciliadas o que realicen operaciones en países o regiones con baja o nula tributación. En virtud de aquello, la empresa o persona deberá presentar a la Administración Tributaria, junto con los estados financieros y la declaración jurada del impuesto, un estudio de **precios de transferencia** sobre las transacciones vinculadas (probando, al igual que en el caso peruano, que se realizaron a precio de mercado)⁴⁹.

Finalmente, cabe destacar que el tema de los paraísos fiscales ha suscitado cierta polémica y debate político en los últimos años, debido al impacto de los Papeles de Panamá en la opinión pública boliviana. Por ello se conformó en la Asamblea Plurinacional, el año 2016, una *Comisión Especial Mixta de Investigación de los Papeles de Panamá*, que presentó su informe final el año 2017, y arribó a diversas conclusiones

⁴⁸ Decreto Supremo N° 2993/2016.

⁴⁹ Para más detalles, véase: FLORES, Helena. "Los paraísos fiscales usados en Bolivia", Monografía para obtener el Diplomado en Tributación, Universidad Mayor de San Andrés, 2018, pp. 12-13.

bastante críticas con el sistema tributario boliviano⁵⁰. Sin embargo, el proyecto de ley para introducir reformas al respecto se encuentra actualmente paralizado.

3.5. Chile

En Chile, la **Ley de Impuesto a la Renta** (decreto-ley N° 824) utiliza el concepto de *régimen fiscal preferencial*. Este concepto fue introducido el año 2014 por la **Reforma Tributaria** realizada en el gobierno de la Presidenta Michelle Bachelet (ley N° 20.780).

La definición de territorios o jurisdicciones con regímenes fiscales preferenciales se encuentra en el artículo 41 H. Cabe mencionar que el artículo 41 G homologa este concepto al de país o territorio de baja o nula tributación. En concreto, los requisitos para que se caracterice a un país o territorio en estos términos son:

a) Que su tasa de tributación efectiva sobre los ingresos de fuente extranjera sea inferior al 50% de la tasa del impuesto adicional a la renta (35%), establecida en el inciso primero del artículo 58 de la Ley;

b) Que no haya celebrado con Chile un convenio que permita el intercambio de información para fines tributarios o el celebrado no se encuentre vigente;

c) Que su legislación carezca de reglas que faculten a la administración tributaria respectiva para fiscalizar los precios de transferencia, que de manera sustancial se ajusten a las recomendaciones de la OCDE, o de la ONU;

d) Que su legislación contenga limitaciones que prohíban a sus respectivas administraciones tributarias la solicitud de información a sus administrados y/o la disposición y entrega de esa información a terceros países.

e) Que su legislación sea considerada como régimen preferencial para fines tributarios por la OCDE, o por la ONU.

f) Que grave exclusivamente las rentas generadas, producidas o cuya fuente se encuentre en su propio territorio.

Como vimos en los antecedentes, el Servicio de Impuestos Internos (SII) se encuentra autorizado a emitir una resolución que contenga la "lista negra" de los países considerados como paraísos fiscales en estos términos. El artículo analizado, sin embargo, exceptúa en su inciso segundo de este listado a los países miembros de la OCDE (independientemente de su carácter cooperante).

Un efecto importante de este concepto es que las rentas obtenidas por un enajenante no residente ni domiciliado en el país se consideran afectas al impuesto adicional del

⁵⁰ Véase: ALARCÓN, Juan David. "Alternativas legales para evitar el flujo de capitales a paraísos fiscales", *Revista Jurídica Derecho*, Universidad Mayor de San Andrés, vol. 6. N° 7, 2017, pp. 164-165.

artículo 58, N° 3 cuando las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros enajenados, hayan sido emitidos por una sociedad o entidad domiciliada o constituida en uno de los territorios o jurisdicciones que se consideren como un régimen fiscal preferencial. Como ya vimos, este impuesto se traduce en una tasa del 35%, aplicada según las reglas dispuestas en el numeral indicado⁵¹.

Otro efecto relevante es la existencia de obligaciones adicionales de informar, y mayores sanciones en caso de no hacerlo, cuando las inversiones que indica el artículo 14, se efectúen en estos países, territorios o jurisdicciones (art. 14, E).

Asimismo, se considera que el beneficiario de las rentas a que se refiere el inciso primero del art. 41 F es una entidad relacionada con quien las paga, abona en cuenta o pone a disposición cuando se encuentre domiciliado, sea residente, o esté constituido o establecido en un territorio o jurisdicción que quede comprendido en al menos *dos* de los supuestos que establece el artículo 41 H.

Por otra parte, el artículo 41 G establece una presunción simplemente legal, que dispone que se presumirá que se trata de una entidad controlada, aquella constituida, domiciliada o residente en un país o territorio de baja o nula tributación, entendiéndose que éstos corresponden a aquellos señalados en el artículo 41 H.

Finalmente, el artículo 59 establece que quedarán afectas a una tasa del 30% de Impuesto Adicional, el pago o abono en cuenta a personas sin domicilio o residencia en el país de las regalías o remuneraciones indicadas en su inciso primero, cuando el acreedor o beneficiario de ellas se encuentre constituido, esté domiciliado o sea residente en alguno de los países, territorios o jurisdicciones a que se refiere el artículo 41 H⁵².

Conclusiones

A lo largo de este trabajo hemos podido comprender a grandes rasgos el concepto y la caracterización actual de los paraísos fiscales (régimenes fiscales preferentes o preferenciales, o países, territorios o regiones de nula o baja tributación) y los peligros que esta figura jurídica entraña para la democracia y el bienestar de las personas.

⁵¹ Esto se aplica salvo que el enajenante, su representante en Chile o el adquirente, acredite en forma fehaciente ante el SII que: a) en la sociedad o entidad extranjera cuyas acciones, cuotas, títulos o derechos se enajenan, no existe un socio, accionista, titular o beneficiario con residencia o domicilio en Chile con un 5% o más de participación o beneficio en el capital o en las utilidades de dicha sociedad o entidad extranjera y, que, además, b) sus socios, accionistas, titulares o beneficiarios que controlan, directa o indirectamente, un 50% o más de su capital o utilidades, son residentes o domiciliados en territorio o jurisdicción que no tenga un régimen fiscal preferencial. En este caso excepcional, la renta obtenida por el enajenante extranjero sólo se gravará en Chile si se cumple con lo dispuesto en las letras a) o b) del artículo 10.

⁵² Véase para más detalle: CAVADA, Juan Pablo. Op. Cit.

En este sentido, hemos podido observar una gran diversidad de propuestas para enfrentar la evasión y la elusión fiscal, así como sus efectos perniciosos. Sistematizando, podemos identificar algunos rasgos en común a los diversos países revisados:

1. La **información** es clave. Un ejemplo interesante en la línea de obtención de información lo vimos en el caso estadounidense, a través de la ley FATCA. Mediante ella el servicio de impuesto de dicho país (IRS) exige información sobre sus nacionales en otras jurisdicciones. Se trata de una medida que puede involucrar sanciones económicas, lo cual la hace bastante efectiva. Sin embargo, la medida es unilateral y no se traduce en cooperación por parte de Estados Unidos a otros países.

2. La mayor parte de los países revisados cuenta con una **definición** de paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes. Asimismo, es una práctica común –en línea con las recomendaciones de la OCDE- el establecimiento de listas negras de estos países. En este sentido, los criterios para definirlos se han ido estandarizando, pero siguen existiendo ciertas diferencias entre los diversos países. Un vacío importante se refiere a la exclusión habitual de Suiza, Luxemburgo y otros territorios que funcionan –según vimos en el análisis de Gabriel Zucman- como eje de la elusión fiscal internacional en estos listados.

3. La mayor parte de los países revisados establece ciertas **consecuencias jurídicas** para las actividades que involucren a entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes. Así, por ejemplo, una medida común es que se obligue a las entidades a demostrar que los **precios de transferencia** equivalen a precios de mercado. También es común que se establezcan ciertas **presunciones legales** para evitar -o dificultar, más bien- las deducciones de los gastos o pagos que involucren a tales entidades. Otra medida que vimos es la aplicación de **tasas de impuesto adicionales**, que desincentivan por tanto el uso de estos regímenes.

4. Con todo, el conjunto de medidas indicadas no producirán los efectos deseados mientras no exista verdadera información y transparencia fiscal a nivel internacional. Tal como plantean Zucman y López Garrido, avanzar hacia ello supone la necesidad de una verdadera **red de cooperación internacional**. Mientras ella no alcance un nivel global, podría ser útil avanzar mediante el reforzamiento de la cooperación entre países andinos o de América Latina (por ejemplo, mediante acuerdos multilaterales de información automática).

5. En esta línea, lo dispuesto en el segundo pilar de la Declaración de la OCDE –las medidas BEPS 2.0- va en la línea indicada al estandarizar la tributación mínima entre los países firmantes y fomentar el intercambio de información entre ellos.

6. Otra arista del problema viene dado por la imbricación de política y negocios, que –según nuestra revisión- sólo se ha abordado plenamente en la legislación ecuatoriana, al introducir la prohibición de que personas involucradas en estos esquemas tributarios puedan acceder a cargos públicos. Asimismo, en el análisis de López Garrido pudimos

ver la idea de generar más incentivos a las filtraciones y denuncias de estos esquemas tributarios, a diferencia de lo que ha ocurrido en el pasado cuando los denunciantes (“lanzadores de alerta” o *whistle blowers*) han terminado tras las rejas.

7. Como vimos en la parte doctrinaria, existen otras medidas más profundas o radicales, como la propuesta de Gabriel Zucman de crear un registro mundial financiero y un impuesto global al capital respecto de los ingresos totales de las sociedades multinacionales. Por cierto, se trata de medidas que sólo pueden abordarse en términos globales e integrales, pero las apuntamos por cuanto pueden considerarse como un horizonte para el debate político.