





HACIA NUEVAS FORMAS DE CONTROL FISCAL Y CIUDADANO

ANTE AL DESAFÍO QUE EL NEOLIBERALISMO Y ALGUNOS DE SUS PRODUCTOS EMBLEMÁTICOS –COMO LOS “PARAÍDOS FISCALES”– REPRESENTAN PARA EL FINANCIAMIENTO DE LOS ESTADOS, ES NECESARIO PENSAR NUEVAS FORMAS DE REGULACIÓN FISCAL, SOBRE TODO DE CARÁCTER PREVENTIVO. DE OTRO MODO, LA PRÁCTICA DE CONTROL LLEGA TARDE PARA EVITAR MANIOBRAS DE EVASIÓN IMPOSITIVA POR PARTE DE GRANDES ACTORES ECONÓMICOS. TAMBIÉN SE IMPONE LA NECESIDAD DE INCORPORAR ESTÁNDARES DE LOS PAÍSES MÁS AVANZADOS Y MEJORAR LOS NIVELES DE COORDINACIÓN INTERNACIONAL.

por **ALEJANDRO OTERO**. *Contador Público Nacional (UBA). Magister Scientiarum en Administración Pública (UBA). Profesor Regular UBA y UNM. Vice Decano Coordinador de la Carrera de Contador Público - UNM. Experto en temas fiscales. El autor agradece la colaboración de la Dra. Graciela Castro*

Introducción

La prolongada crisis actual de la economía global habilita a pensar otras formas de articulación entre el Estado, la ciudadanía y los mercados, capaces de aportar a la recuperación de un sendero sustentable de crecimiento y prosperidad. Cuando decimos “otras formas de articulación” nos referimos a instancias que vayan más allá de la intervención subsidiaria del Estado para respaldar o sostener a los sectores afectados por la crisis y también aludimos a dispositivos a nivel microeconómico que, superando las conocidas regulaciones macroeconómicas, mejoren la capacidad de control e incrementen los niveles de participación, tanto estatal como ciudadano.

En tal sentido, es necesario tener presente que esta crisis desnudó el impacto debilitador de la globalización sobre la fiscalidad y, en especial, la corrosiva presencia de los “paraísos fiscales” sobre las fuentes de financiamiento del Estado moderno. En el marco del apogeo del neoliberalismo, los paraísos fiscales tendieron a multiplicarse y se convirtieron en centros de captura de ahorro de los países con fiscalidad relativa más débil y en fuente de financiamiento accesible para los mercados en auge. Con la profundización de la crisis, un viejo problema hasta entonces circunscripto a los Estados de América latina y otros en desarrollo se extendió al mundo desarrollado.

De modo que la crisis ha puesto en escena dos cuestiones básicas del mundo moderno: el rol del Estado y su sustentabilidad fiscal. Y resulta claro que una y otra son fuertemente interdependientes.

En este contexto, este trabajo postula otras formas de presencia estatal y ciudadana en los mercados que, entendemos, son potencialmente más eficaces para enfrentar los desafíos de las economías en el marco de la globalización. En especial, pondremos el acento en el control fiscal y en formas y dispositivos que permitan el control *ex-ante* como complemento de los tradicionales controles *ex-post* y como forma preventiva de ilícitos y abusos que ahorren gestiones administrativas y judiciales que pueden evitarse.

Algunas enseñanzas de la crisis

Hay un aprendizaje en este largo periplo de expansión y crisis, algo amargo pero que conviene tener presente: el auge es portador de crisis. En la economía de mercado, el auge como potencial portador de crisis no es menos dañino que las políticas erradas de los gobiernos; esto sugiere que, aun en el auge, conviene tener medidas de regulación, de proacción y de control por parte del Estado. El *trade off* –crecimiento por desregulación– es uno de los apogemas centrales del neoliberalismo y, se ha visto, conlleva las semillas del desastre. Por su parte, el propio auge económico suele actuar como dulce autoindulgente que no anticipa los efectos del desastre, ni dispone mecanismos preventivos, hasta que es demasiado tarde.

En esta línea de pensamiento, hay cuatro lecciones de la crisis que pueden extraerse a partir del diferencial de impacto que han sufrido los países en estos ya largos años y, en particular, los países de nuestra región.

En primer lugar, a mayor solvencia macroeconómica, menor impacto. Es decir, en la medida en que la capacidad de susten-

tabilidad fiscal y los saldos externos, el balance comercial y el de pagos, gozan de buena salud, el impacto de la crisis se morigera y se limita al daño por merma del comercio mundial.

En segundo lugar, a mayor grado de desconexión de los mercados financieros globales, menor impacto. La Argentina ilustra bien este ejemplo, en tanto su liberación de los designios del Fondo Monetario y su forzada abstinencia de los mercados voluntarios de endeudamiento, al menos hasta 2015, como consecuencia del *default* y los procesos de renegociación y judicialización (parcial) de la deuda, la mantuvieron indiferente y al margen de las restricciones crediticias y de su devastador efecto sobre el financiamiento del gasto público y las políticas de ajuste que, por ejemplo, se dieron como respuesta en los países del sur de Europa.

En tercer lugar, a mayor capacidad de controlar los movimientos de capitales, en especial los especulativos de corto plazo y la fuga lisa y llana de capitales, menor impacto. La mayor volatilidad que genera la misma crisis en el capital financiero, la búsqueda de plazas “seguras” para asentar los capitales y las presiones de las casas matrices hacia sus filiales de los países emergentes para girar recursos hacia ellas, tienden a perforar las barreras y la capacidad de contención de los países emergentes, deteriorando sus procesos de acumulación local y el financiamiento del sector público.

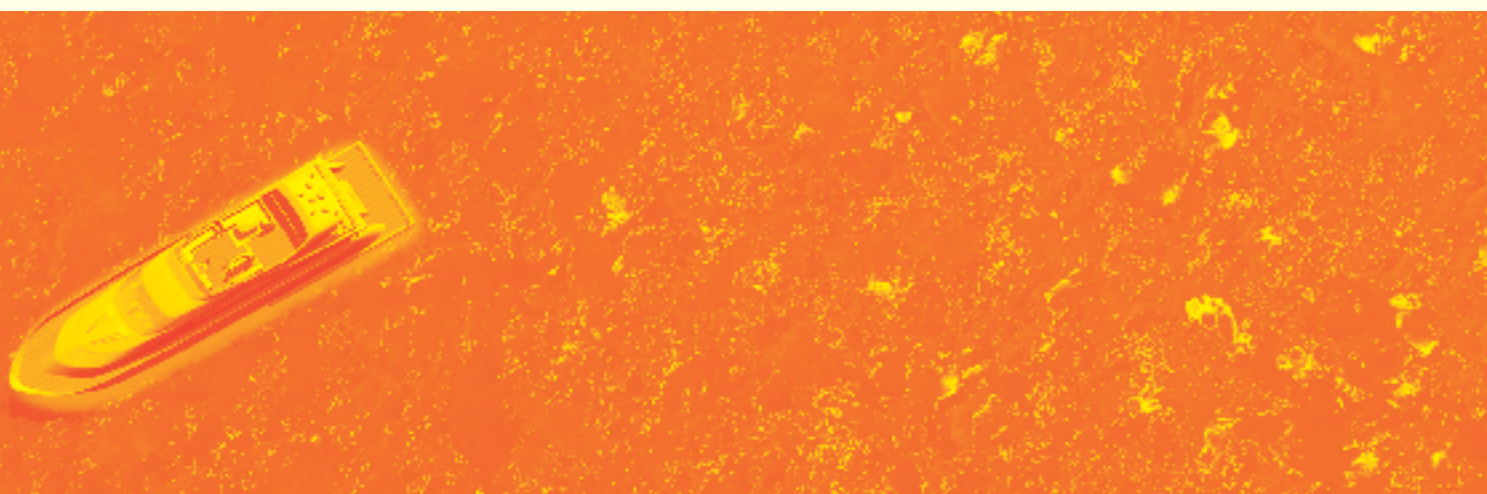
Por último, a mayor capacidad de sostener el nivel de la demanda agregada, menor impacto. La merma del comercio mundial se convierte en una amenaza para las exportaciones y también en un problema para evitar la penetración de excedentes de producción foráneos mediante distinto tipo de prácticas competitivas nocivas (*dumping*), con el consiguiente impacto negativo sobre la producción local. Esta tendencia al enfriamiento de la economía requiere estímulos eficaces de la capacidad de compra para no arriesgar aún más el nivel de actividad doméstico.

En el caso argentino, por ejemplo, estas premisas se corroboran y, en efecto, se observó un menor grado de impacto de la crisis mundial que en otras economías, emergentes o no. Siendo, sin dudas, la combinación de la fenomenal fuga de capitales y la restricción externa (necesidad de incrementar la disponibilidad de divisas para solventar el bajo grado de integración de la industria) los grandes desafíos del proceso de crecimiento sustentable que aún perduran irresueltos.

A la vez, nuestro país desarrolló, hasta 2015, una serie de medidas orientadas a limitar el acceso a las divisas y las importaciones, priorizando objetivos de política económica como el pago de la deuda externa y el financiamiento de insumos y bienes de capital, consistentes con objetivos de corto plazo para paliar los efectos de la crisis. Y, a la par, impulsó una política de ingresos coherente con el sostén de los niveles de demanda necesarios para no desalentar aún más la actividad económica.

Ese escenario planteó el interrogante acerca de cuáles son las competencias y las capacidades estatales que aseguran los niveles de acción y de coordinación necesarios para institucionalizar mecanismos de regulación que permitan prever y dirigir las medidas y las decisiones de los actores económicos en un sentido compatible con el crecimiento de largo plazo. Asimismo, se planteó el interrogante de cómo asegurar la solvencia fiscal, en un país que se caracterizó por la penuria fiscal a lo largo de su historia y que encontró durante casi diez años una situación novedosa de solvencia fiscal con superávits primarios recurrentes y disminución de los niveles de endeudamiento respecto del PBI.

Vamos a ocuparnos de esta cuestión, aunque, desde el inicio de 2016, los cambios copernicanos de orientación en la política económica y la vuelta a la liberalización de los mercados y al endeudamiento restan inmediatez y urgencia a los interrogantes planteados, pero de ningún modo los resuelven.



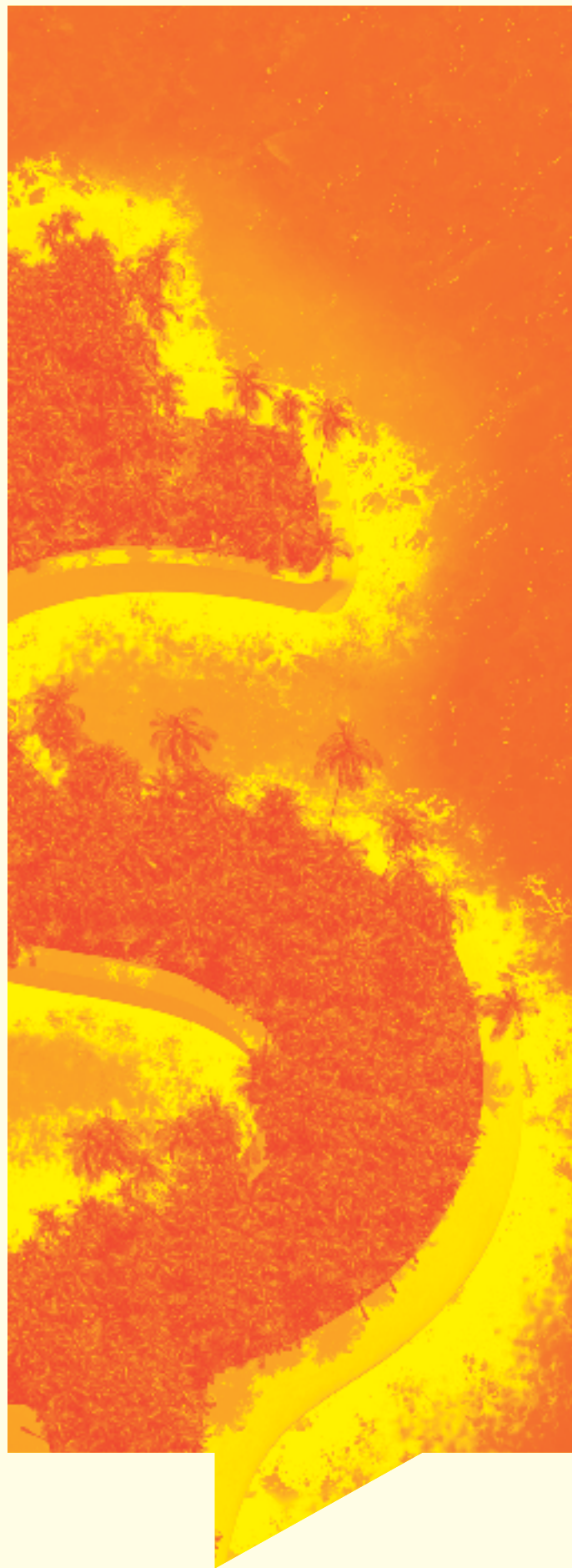
Globalización y fiscalidad

Como hemos señalado en trabajos previos, por caso, el artículo “Globalización y fiscalidad: una mirada desde la administración tributaria”, publicado en el número 14 de esta revista, año 2012, “prácticas cada vez más extendidas en el marco de la globalización y la concentración económica mundial, como el comercio intraempresa, la triangulación de operaciones y la localización planeada de bases y hechos imponibles en jurisdicciones de baja o menor tributación relativa complejizan el accionar del Estado y generan fenomenales excedentes financieros que evitan la fiscalidad y agravan, aún más, las brutales asimetrías que genera el capitalismo global (...) Se trata de actores que operan a escala mundial con estrategias de planeamiento fiscal sofisticadas, que transitan con habilidad los bordes difusos de las normas tributarias y que condensan un enorme poder de *lobby*, frente a Estados que despliegan su capacidad de control solo en escala nacional y no siempre con la voluntad política que demanda enfrentar el problema (...) En nuestro país, el incumplimiento tributario a lo largo de las cadenas de valor de los exportables no es nuevo. La brecha entre la capacidad de pago y la tributación efectiva en estos sectores fue históricamente importante. Agricultura, ganadería, hidrocarburos, minería y pesca, entre otros, han sabido generar condiciones favorables para evitar el poder del fisco. La irrelevante recaudación del inmobiliario, la informalidad laboral, el enanismo fiscal, el trato generoso de las normas y el ocultamiento liso y llano de operaciones son fenómenos muy conocidos y de larga data en el país, que muy recientemente han comenzado a enfrentarse de modo metódico y sistemático”.

Bajo tales condiciones, es evidente que el vínculo entre el Estado y estos actores/contribuyentes no puede ser el mismo que se tiene para con el resto. Recordemos que la igualdad en materia tributaria refiere a la igualdad entre iguales y, por escala e impacto económico, estos actores se encuentran en una condición muy diferente al conjunto.

De hecho, en el presente, y urgidas por las consecuencias de la crisis global, las administraciones tributarias más avanzadas desarrollan estrategias de auditoría y control de modo diferenciado para las personas físicas con grandes ingresos y patrimonios y también para las empresas globales, con capacidad de acción y coordinación multijurisdiccional.

Francia, por ejemplo, además de incrementar la presión tributaria sobre el grupo más rico de la población, adoptó sobre este segmento medidas para reforzar la capacidad de control y disuasión del fraude fiscal. Estas medidas, que incluyen la creación de una policía tributaria para los casos de mayor complejidad delictiva, y que requieren de una investigación criminal de los hechos, establece un control diferenciado mediante auditorías que son llevadas a cabo por una unidad especializada de la administración francesa.



En nuestro país, el incumplimiento tributario a lo largo de las cadenas de valor de los exportables no es nuevo. La brecha entre la capacidad de pago y la tributación efectiva en estos sectores fue históricamente importante. Agricultura, ganadería, hidrocarburos, minería y pesca, entre otros, han sabido generar condiciones favorables para evitar el poder del fisco.

Por su parte, las propias recomendaciones del G20 y la OCDE en la iniciativa BEPS sobre erosión de la base tributaria y traslado de beneficios hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, da cuenta de esta situación, enfatizando la necesidad de mejorar los niveles de coordinación internacional y de establecer “un piso” mínimo y común para el trato normativo de las operaciones internacionales (en particular en cuanto a los precios de transferencia refiere), que elimine las debilidades actuales que posibilitan el abuso por parte de las empresas globales mediante la planificación fiscal nociva. Esta iniciativa reconoce la relevancia que para el financiamiento de los Estados modernos tienen las empresas globales, ya que son determinantes en las principales cadenas de valor, son responsables de la mayor parte de las retenciones y percepciones de tributos y de las contribuciones sobre el salario, concentran dos terceras partes del comercio y las transacciones mundiales y manejan los activos intangibles y las transacciones virtuales que desafían y envejecen a una legislación tributaria que sigue reposando en los conceptos de residencia y fuente como pilares del poder de imperio del Estado. Una de las recomendaciones de esta iniciativa consiste en requerir a estos contribuyentes sus *tax planning*. Avanza incluso a promover el acuerdo previo de precios de transacción internacional entre las empresas y la administración para reducir las controversias y los litigios, generalmente costosos y de resultado incierto para las partes. Obviamente, poder contar con acceso a los planes fiscales de estas empresas y llegar a acuerdos previos supone adaptaciones normativas y capacidad de análisis y evaluación por parte de las administraciones. En la mayoría de los países estas dos condi-

ciones deben desarrollarse, ya que no están dadas.

En los Estados Unidos, las capacidades de control se están orientando hacia temas u operaciones específicas antes que a contribuyentes determinados, de modo que la administración pueda anticipar las operatorias y transacciones de mayor riesgo de fraude fiscal y luego avanzar sobre los contribuyentes que en ellas intervienen. La evaluación de riesgo que la IRS (fisco estadounidense) realiza desde hace ya tiempo, se desplaza de los contribuyentes a los movimientos de operaciones y transacciones, en un intento de anticipar y prever los efectos sobre los ingresos públicos de las dinámicas y cambiantes condiciones actuales de los mercados. En especial esta orientación se desarrolla sobre las empresas globales y se apoya en el trabajo previo que desde hace tiempo el fisco estadounidense realiza con los contribuyentes calificados para prever conflictos y controversias a través de instancias de trabajo en conjunto y revisión de la planificación fiscal de estas empresas, pudiendo llegar incluso a determinar que un contribuyente requiere ser auditado de modo permanente. Existen experiencias en el mismo sentido en América latina, por ejemplo, en Brasil y Ecuador.

Como se observa, y sin perjuicio de control *ex-post*, donde el fisco examina lo actuado, se evidencia una tendencia hacia los controles *ex-ante* sobre los casos de mayor riesgo potencial. En tanto se entiende que en el dinámico mundo en que vivimos, resulta de gran utilidad y economía procedimental poder anticipar el desenvolvimiento de estos grandes contribuyentes, cuyo peso es decisivo en el comercio exterior y en la recaudación de los Estados modernos.

En el marco del apogeo del neoliberalismo, los paraísos fiscales tendieron a multiplicarse y se convirtieron en centros de captura de ahorro de los países con fiscalidad relativa más débil y en fuente de financiamiento accesible para los mercados en auge.

Algunas ideas posibles

Las cambiantes y críticas situaciones del presente, dados los niveles de concentración económica y la dinámica de los actores, no parecen estar llamadas a resultar pasajeras y nos inducen a promover formas de asociación público-privada de tipo microeconómico que complementen las tradicionales regulaciones macroeconómicas de los Estados nacionales.

En tal sentido, parece conveniente encontrar formas de presencia estatal y ciudadana que, a nivel microeconómico, potencien la capacidad de regulación y agreguen estabilizadores frente a los efectos potencialmente devastadores de decisiones empresariales temerarias en contextos de alta concentración económica y fuerte inestabilidad. La Argentina no es un caso singular, en un mundo donde 8 personas detentan la riqueza equivalente a la que posee la mitad de la población total del orbe. Para 2015, unos 5.000 contribuyentes explicaban más de dos terceras partes de la recaudación tributaria total, mientras que 100 empresas generaban el 75% de las exportaciones, y 50, el 60% de las importaciones. Estas formas, que en muchos casos son frecuentes en los países más desarrollados, no gozan de difusión en nuestro medio y suelen generar gran resistencia en el mundo empresarial y sus voceros. Solo por poner un ejemplo, está la permanente tensión sobre las acciones que el Estado detenta en el marco del Fondo de Garantía de Sustentabilidad de la ANSeS. Allí, la presión que se ejerce desde sectores concentrados del empresariado para liquidar esas acciones busca evitar la presencia estatal en los directorios, presencia a la que esas acciones dan derecho y a la que se le podría asignar un rol útil a favor de la defensa de intereses colectivos y generalizados (no sorprende que el gobierno actual promueva la posibilidad de su enajenación).

Nos referimos a cuestiones tales como la participación en la información contable financiera de las empresas, la tenencia accionaria y la consecuente ocupación de los cargos en los directorios en las compañías de cierta envergadura. Y por supuesto también, a las más difundidas formas de asociación público-privada bajo la forma de empresas para el desarrollo de proyectos

de interés mutuo o estratégico, como pueden ser los de alta tecnología y/o la explotación de recursos naturales.

Hemos propuesto en trabajos previos otra medida más novedosa (que puede resultar complementaria de los conocidos controles de precios en contextos inflacionarios): se trata de la democratización de los procesos de formación de precios de los productos básicos y/o estratégicos. Llamamos así a dispositivos que garanticen que la determinación de (costos y) precios no quede exclusivamente en manos del *management* de las empresas, sino que puede dar lugar a la participación de otros actores interesados en esas decisiones, como los propios trabajadores, los consumidores o los reguladores y/o controladores estatales. La idea es que estas formas de participación puedan contribuir a romper las prácticas abusivas propias de los mercados concentrados y agregan previsibilidad y estabilización sobre decisiones que son claves por el alto impacto que tienen sobre el bienestar general. Por otro lado, este tipo de presencia conecta desde lo jurídico con la necesidad de institucionalizar los derechos de tercera generación que expresan los colectivos de interés de los consumidores y usuarios y están consagrados en nuestra Carta Magna. El debate en torno al aumento de las tarifas públicas en la Argentina a mediados de 2016 ilustra en buena medida lo que decimos. Curiosamente (o no), pese a la gran movilización de usuarios que convocó la cuestión y a las evidentes opacidades en el acceso a la información básica de los costos de las prestaciones y sus insumos, no hubo propuestas a favor de democratizar el acceso a la información y menos aún la formación de los precios.

Por su parte, y en materia fiscal, para enfrentar la erosión que la globalización genera sobre la fiscalidad, como se ha visto, la construcción de una red global de administraciones tributarias tejida en base a acuerdos efectivos de intercambio de información (puntuales y masivos) es un paso imprescindible, lo mismo que la armonización en el tratamiento de las operaciones internacionales al estilo de la iniciativa BEPS reseñada anteriormente. La generación de una instancia global de coordinación fiscal

es imprescindible. Los avances para que las centrales financieras internacionales de los grandes grupos y las jurisdicciones con secreto provean la información relevante sobre los flujos financieros y la promoción de legislación que obligue a las instituciones financieras y otras entidades que obtienen ingresos más allá de las fronteras del país a obrar en consecuencia, son pasos importantes, cuyos efectos virtuosos y disuasivos del fraude fiscal se han notado en el –sin dudas– inestimable aporte que le han prestado al éxito del actualmente vigente “blanqueo” (llamado Régimen de Sinceramiento Fiscal) en nuestro país.

En la misma línea de pensamiento, parece aconsejable fortalecer la administración tributaria local frente a estos actores, aumentando los niveles de coordinación e integración entre los fiscos mediante la construcción de una Red Federal de Administraciones Tributarias y generando capacidad de anticipación a las acciones fiscalmente lesivas derivadas del planeamiento fiscal nocivo.

En tanto estas últimas son consecuencia de una elaboración previa que involucra a las más altas esferas de toma de decisión empresarial, parece conveniente anticipar efectos no deseados sobre el erario público internalizando el control en la firma de modo permanente. Es decir, superando las limitaciones propias del control *a posteriori*. Nuestra legislación brinda un marco apropiado al respecto. En efecto la Ley de Procedimientos Administrativos Tributarios (N° 11.683) establece en su artículo 35 que la AFIP tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, **inclusive respecto de períodos fiscales en curso**, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, etcétera.

Por supuesto que una administración tributaria orientada en este sentido requiere otros recursos y formación de personal, nada que no se pueda lograr con voluntad política y una estrategia adecuada. En este sentido, parece aconsejable capitalizar la experiencia internacional más avanzada antes citada y adaptar la legislación local para obligar a estos actores a presentar al fisco su planeamiento fiscal. La creación de la figura de un Di-

rector u Observador como miembro permanente del directorio de las empresas de gran tamaño y, especialmente, las vinculadas al comercio exterior, capaz de considerar los efectos de aquellas decisiones con impacto fiscal, aduanero o sobre los recursos de la seguridad social, parece un buen modo de avanzar hacia nuevas formas de regulación y control frente a los desafíos de la globalización y en resguardo de un financiamiento sustentable para el Estado moderno.

La exhibición del planeamiento fiscal no necesariamente debe revelar información sensible de tipo comercial o financiera de la empresa, en tanto que puede ser presentada en términos abstractos y circunscribirse al tratamiento tributario otorgado a las operaciones y sí permitiría estimar la recaudación esperada de estas empresas y, consecuentemente, el monitoreo temprano de los desvíos ocurridos. En definitiva, estamos promoviendo dispositivos de asociación público-privada a nivel microeconómico (o intraempresa), que permitan prever efectos no deseados en materia de impacto económico sobre las variables clave como precios, volúmenes de producción e inversión y el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Los niveles de concentración económica en la producción y/o distribución de bienes esenciales alcanzan niveles inéditos y sería ingenuo pensar en revertirlos, al menos en el mediano plazo. Son conocidos los potenciales efectos demoleedores que las decisiones abusivas o temerarias, resueltas a partir de esas posiciones dominantes del mercado, pueden tener sobre la calidad de vida de las mayorías.

Bajo estas condiciones, entonces, no parece desatinado pensar en que el interés general también se dirime en espacios que, históricamente y muy especialmente en nuestro medio, han sido considerados privativos del empresariado como una extensión natural de su derecho de propiedad. No se trata de afectar el derecho de propiedad con las medidas propuestas; se trata de aprender de la experiencia y evitar que se afecten los derechos de las mayorías a acceder a una vida digna, a los que ninguna democracia que se precie puede renunciar.