

# Problemas jurídicos tributarios suscitados por las empresas binacionales: notas sobre el caso Itaipú

CARLOS A. MERSÁN \*

La entidad binacional denominada Itaipú fue creada por el Tratado celebrado entre la República del Paraguay y la República Federativa del Brasil, suscrito en Brasilia, el día 26 de abril de 1973.

La finalidad ha quedado expresada en el art. 3º del Tratado: "realizar el aprovechamiento hidroeléctrico al que se refiere el art. 1º".

La remisión a dicho artículo nos lleva a considerar que el aprovechamiento será "de los recursos hidráulicos del Río Paraná, pertenecientes en condominio a los dos países, desde e inclusive el Salto del Guairá o Salto Grande de Sete Quedas hasta la boca del Río Iguazú".

La entidad binacional se constituye por las Altas Partes Contratantes en "igualdad de derechos y obligaciones" (art. III), y se halla formada por la ANDE, del Paraguay, y la ELETROBRAS, del Brasil, con igual participación en el capital.

Las normas aplicables al ente son las del Tratado, el Estatuto de la Itaipú que se constituye, el Anexo A, el Anexo B, denominado "Descripción general de las instalaciones destinadas a la producción de energía eléctrica y de las obras auxiliares", y el Anexo C, denominado "Bases financieras y de prestación de los servicios de electricidad de la Itaipú".

El Gobierno de la República del Paraguay remitió al Honorable Congreso Nacional el Mensaje Nº 579, con fecha 2 de mayo de 1973, solicitando la aprobación del Tratado, que se produjo por la Ley Nº 389, de fecha 13 de julio de 1973.

El Tratado consta de 25 artículos; el Anexo A también de 25 artículos; el Anexo B contiene 11 numerales que describen e identifican el proyecto del aprovechamiento hidroeléctrico del río Paraná en el sitio llamado Itaipú; el anexo C incluye 6 capítulos, de corta extensión, que regulan las definiciones, las condiciones de abastecimiento, el costo del servicio de electricidad, los ingresos y las normas denominadas "otras disposiciones" y, finalmente, la "revisión".

Integran el conjunto de disposiciones las Notas Reversales Nos. 3, 4, 5, 6, 7, y 8 del Ministerio de Relaciones Exteriores,

fechadas en Brasilia, el 26 de abril de 1973, que se ocupan de aspectos aclaratorios y de la ejecución inmediata del Tratado.

El artículo XII del Tratado dice lo siguiente:

"Las Altas Partes Contratantes adoptarán, en lo que respecta a la tributación, las siguientes normas:

a) no aplicarán impuestos, tasas y préstamos compulsorios, de cualquier naturaleza, a la Itaipú y a los servicios de electricidad por ella prestados;

b) no aplicarán impuestos, tasas, y préstamos compulsorios, de cualquier naturaleza, sobre los materiales y equipos que la Itaipú adquiera en cualquiera de los dos países o importe de un tercer país, para utilizarlos en los trabajos de construcción de la central eléctrica, sus accesorios y obras complementarias, o para incorporarlos en la central eléctrica, sus accesorios y obras complementarias.

De la misma forma, no aplicarán impuestos, tasas y préstamos compulsorios, de cualquier naturaleza, que incidan sobre las operaciones relativas a esos materiales y equipos, en las cuales la Itaipú sea parte;

c) no aplicarán impuestos, tasas y préstamos compulsorios, de cualquier naturaleza, sobre los lucros de la Itaipú y sobre los pagos y remesas efectuados por ella a cualquier persona física o jurídica, siempre que los pagos de tales impuestos, tasas y préstamos compulsorios sean de responsabilidad legal de la Itaipú;

d) no opondrán ninguna restricción y no aplicarán ninguna imposición fiscal al movimiento de fondos de la Itaipú que resultare de la ejecución del presente Tratado;

e) no aplicarán restricciones de cualquier naturaleza al tránsito o al depósito de los materiales y equipos aludidos, en el ítem b) de este artículo;

f) serán admitidos en los territorios de los dos países los materiales y equipos aludidos en el ítem b) de este artículo".

El artículo XVIII del Tratado prevé la suscripción de "protocolos adicionales" entre los cuales figuran los "fiscales y aduaneros".

\* El autor es abogado paraguayo, consultor del INTAL. Este trabajo fue presentado en la Segunda Reunión Regional Latinoamericana de Derecho Tributario, Porto Alegre, Brasil, 1976.

También dicho artículo XVIII abre la posibilidad de los "actos unilaterales".

Todo el Tratado se esquematiza en la concepción igualitaria, no habiendo duda alguna de que ambos países han creado una entidad binacional para el aprovechamiento común en el plano de una igualdad jurídica, financiera, administrativa, y de procedimientos.

Las autoridades de la Itaipú —Consejo de Administración y Directorio Ejecutivo— cuentan con igual número de nacionales de ambos países.

La energía producida, de acuerdo con el artículo XIII "será dividida en partes iguales entre los dos países".

A su vez, el artículo XV, dispone que la Itaipú abonará al Brasil y al Paraguay "en montos iguales, royalties en razón de la utilización del potencial hidráulico".

El artículo XIX dispone sobre la jurisdicción competente para la Itaipú con relación a las personas físicas o jurídicas domiciliadas o con sede en el Paraguay o en el Brasil, autorizando a cada Alta Parte Contratante la aplicación de su propia legislación.

Para las personas físicas o jurídicas, domiciliadas o con sede fuera del Paraguay o del Brasil, se faculta a la Itaipú a acordar "las cláusulas que regirán las relaciones contractuales de obras y suministros".

De acuerdo con el Estatuto de la Itaipú, "la sede de la misma es en Asunción, capital del Paraguay, y en Brasilia, capital del Brasil".

### Inmunidad fiscal

El artículo XII del Tratado determina la inmunidad fiscal de la Itaipú para los servicios de electricidad por ella prestados, las construcciones de la central eléctrica, sus accesorios y obras complementarias, los lucros de la Itaipú, los pagos y remesas efectuados por ella, y el movimiento de fondos para la ejecución del Tratado.

Por Decreto Nº 8912, del 10 de setiembre de 1974, del Superior Gobierno de la Nación, se ha autorizado a la entidad binacional Itaipú la aplicación de franquicias establecidas en el artículo XII del Tratado, que ha quedado transcrito en dicho decreto.

El Decreto Nº 15.236, del 28 de mayo de 1975, ha autorizado a la Itaipú a introducir en el país vehículos de procedencia brasileña por el régimen de la admisión temporaria, sometiéndola a la prestación de una fianza en seguridad de los gravámenes fiscales para los cuales se declaró la exención. El plazo es de tres años, al término del cual los vehículos deben reexportarse libres de todo gravamen al país de origen.

Las citas de los textos legales y de las disposiciones administrativas recordadas nos revelan que estamos en presencia de una entidad binacional, con inmunidad fiscal para sí misma.

### Las contrataciones con la Itaipú

De acuerdo con el citado artículo XIX, el Tratado consagra el "domicilio" de la contratante con la Itaipú como la jurisdicción competente, cuando se trata de personas físicas domiciliadas en el Paraguay o en el Brasil, o cuando se trata de personas jurídicas con "sede" en el Paraguay o en Brasil.

Para las personas domiciliadas fuera del Paraguay o del Brasil, o para las personas jurídicas con sede fuera del Paraguay o del Brasil, la Itaipú podrá convenir las cláusulas que estime en la contratación de obras y suministros.

Esta norma del Tratado resuelve las relaciones contractuales de los particulares con la Itaipú, y faculta a cada país a aplicar su propia legislación.

El Tratado no tiene disposición expresa sobre los problemas jurídicos tributarios que pueden surgir con motivo de la creación de la Itaipú, por la que se le impone adoptar criterio válido de potestad tributaria, tomando en cuenta el carácter de la obra, la utilización de recursos comunes, el funcionamiento paritario y el rendimiento igual del emprendimiento llevado por los dos países.

Conforme al estudio realizado por el doctor Miguel Reale sobre la "estructura jurídica de Itaipú", estamos ante la existencia de una persona jurídica pública de carácter internacional, dotada de un amplio campo de poderes y destinada a la explotación de un bien público otorgado conjuntamente por los dos Estados condóminos.

Dentro de este planteamiento, cabe admitir que las soluciones esbozadas deben ofrecer la novedad que toda la estructura del ente presenta, sin menoscabo de los principios fundamentales como los de la igualdad y la legalidad que se requieren como presupuesto básico de un accionar empresarial destinado al desarrollo de dos pueblos hermanos.

El criterio de potestad tributaria más próximo a la justicia fiscal es indudablemente el de la "fuente".

La dificultad radica, con todos los inconvenientes de tipo legal y administrativo, en la determinación de dicha fuente, por lo que se impone alcanzar soluciones de amplia base equitativa, sin que las legislaciones internas de cada país se dejen de cumplir.

Los problemas jurídicos tributarios se presentan en relación con las siguientes situaciones:

- a) los contratos u otros actos jurídicos de la Itaipú con los contratistas de obras, servicios y suministros;
- b) los contratos u otros actos jurídicos de contratistas de la Itaipú con los subcontratistas de los mismos;
- c) la obtención de rentas por los contratistas de la Itaipú;
- d) la obtención de rentas por los subcontratistas de la Itaipú.

Todo el sistema fiscal queda afectado con los trabajos del ente binacional y el impacto económico-financiero ofrece cifras inusuales, que vuelve más importante la adopción de

decisiones en busca del correcto y justo examen de los problemas involucrados.

Las leyes del impuesto en papel sellado y estampillas, y la del impuesto a la renta, son evidentemente las que motivan la necesidad de la adopción de criterios de potestad tributaria uniforme para ambos países.

Las normas de la ley 1003/64 y sus modificaciones de impuesto en papel sellado y estampillas gravan los contratos en general con la tasa del 1,50 % (uno cincuenta por ciento), calculado sobre el valor del contrato, del acto, o del negocio instrumentado.

La ley del impuesto a la renta para la sociedad registra una escala del 25 al 30 %, a la que se debe adicionar un diez por ciento cuando se acredite o se paguen utilidades a beneficiarios no domiciliados en el país (Ley 367, del 22 de noviembre de 1972, artículo 3º).

Para las personas físicas, la escala se halla graduada del 5 % (cinco por ciento) al 30 % (treinta por ciento), con el mismo adicional mencionado anteriormente (Ley 367/72).

Decimos más arriba que el criterio de la "fuente" es el más justo porque pensamos que la posición de ambos países, en proceso de desarrollo, requiere la adopción de este principio, sobre todo cuando se lo parangona con los otros determinantes de la potestad tributaria, como los de la nacionalidad o el domicilio.

En un emprendimiento de la magnitud de la Itaipú, y considerando la obra en su total objetividad, poco importan los criterios vinculantes de imposición fiscal basados en la nacionalidad de las personas que prestan servicios, que ofrecen suministros materiales, o que construyen la represa.

Tampoco es de gran significación el "domicilio" o la "sede" de las personas físicas o jurídicas para el poder tributario de ambos países.

En cambio, identificando la "fuente" con el lugar en que se ejecuta la obra, se cumplen los servicios, se proveen los materiales y se procesa la transformación de la fuerza hidráulica en energía eléctrica, se tienen los elementos más caracterizadores en justificación de los tributos.

La concentración de esfuerzos hasta lograr el aprovechamiento previsto, con el consiguiente beneficio para los usuarios de ambos países, nos indica que la Itaipú, como entidad binacional de carácter empresario, es la "fuente común" a la que deben necesariamente recurrir los fiscos para justificar las imposiciones que apliquen con motivo de su creación y funcionamiento.

De Itaipú dimana el trabajo y el resultado.

Para Itaipú son todas las actividades, cualquiera sea el lugar de contratación, cualquiera sea el lugar de fabricación de las turbinas, por ejemplo, y cualquiera sea la nacionalidad de las partes contratantes.

Otro elemento que justifica la técnica tributaria es que, en forma directa o indirecta, la Itaipú es la que debe efectuar todos los pagos, y, por lo tanto, está en condiciones de pro-

veer toda la información necesaria para el auténtico conocimiento de los hechos imponibles, y, además, podrá contar con el órgano administrativo especial que contribuya a simplificar, en la medida de lo posible, el proceso de la cuantificación del adeudo fiscal, la recaudación y la consiguiente transferencia, a los fiscos de cada país.

La otra conclusión que se impone con la fuerza de la lógica jurídica es la de que al ser la Itaipú la fuente común, todo el producido fiscal que generen sus actos, negocios y operaciones, en la medida en que no estuvieran exentos por la propia inmunidad del ente, debe corresponder en partes iguales a cada Alta Parte Contratante sobre los montos imponibles resultantes de la aplicación de las leyes de cada país.

En un bien meditado estudio titulado "Consideraciones sobre extensión y límites del poder de tributar" del doctor Geral W. Rothman, aparecido en el libro *Estudios tributarios*, dedicado a la memoria del gran maestro Rubens Gómez de Souza, se lee: "Teóricamente todos los Estados podrían tributar hechos en cualquier lugar del mundo. Pero, en la práctica, debe haber un elemento de «conexión» que establezca una relación entre la respectiva soberanía fiscal y determinados hechos económicos".

Agrega que "dentro de su territorio la obligación tributaria se vincula a las personas o cosas situadas en el territorio o los actos realizados dentro del territorio".

"En el plano internacional, la conexión se establece directamente con personas y actos".

Dentro de esta concepción del problema, no existe doctrinariamente inconveniente en considerar al ente binacional Itaipú como el elemento de conexión entre las soberanías fiscales del Paraguay y del Brasil, para que a través del mismo se produzcan las vinculaciones tributarias con las personas, derivadas en actos, negocios y rentas que se originan, se asientan o se desarrollan con motivo de la empresa que da finalidad a la Itaipú.

La adopción del criterio de la "fuente" como la mejor alternativa y como el legítimo criterio rector de la imposición conlleva problemas para la exacta aplicación del principio, y puede, en el caso de la Itaipú, suscitar cuestiones de soberanía fiscal, que se deben evitar.

Por ello creemos que una buena solución, dentro del principio enunciado, es la de regular la tributación de las personas, físicas o jurídicas, vinculadas con la Itaipú, disponiendo que ésta cuente con un Departamento Fiscal, que sirva para procesar el control de los actos y negocios gravados y la obtención de las rentas, tanto de los contratistas como de los subcontratistas.

Este Departamento Fiscal deberá actuar como órgano de ambos países, procediendo como agente de retención, para entregar en partes iguales al Gobierno de la República del Paraguay y al de la República Federativa del Brasil, en períodos quincenales, los importes retenidos derivados de la aplicación de las leyes de impuesto a la renta y de impuesto en papel sellado y estampillas.

El protocolo que se deberá firmar establecerá el procedimiento que se habrá de seguir, a los efectos de la determi-

nación tributaria y de su posterior percepción por cada fisco interesado.

No puede ser otra la solución frente a las consideraciones que se resumen:

a) la naturaleza del ente binacional como persona jurídica del derecho público de carácter empresario;

b) el alto principio de “paridad y respeto mutuo, que con abstracción de las dimensiones geopolíticas o económicas de las Altas Partes Contratantes” presidió la elaboración del Tratado de Itaipú, conforme lo señala acertadamente el profesor doctor Miguel Reale;

c) la utilización de un bien que las partes poseen en “condominio”;

d) la administración conjunta;

e) la financiación en partes iguales de la construcción de la obra central y las auxiliares;

f) el derecho de la propiedad en partes iguales de la energía producida;

g) el régimen de los dos royalties en montos iguales, que será pagado por la Itaipú a las Altas Partes Contratantes.

De todas estas consideraciones surge con entera evidencia que la “fuente” común para ambos países es la Itaipú, en la producción y obtención de rentas de las personas físicas y jurídicas gravadas, y que al ser común dicha fuente, los tributos fiscales deben también corresponder en partes iguales a las Altas Partes Contratantes.

Con el mismo razonamiento, la aplicación de las leyes de impuestos en papel sellado y estampillas para la instrumentación de los actos o negocios celebrados con la misma entidad o entre contratistas y subcontratistas, debe seguir idéntico criterio de regulación tributaria.

Así, con la adopción de este criterio, las Altas Partes Contratantes habrán ratificado, en el campo fiscal, toda la filosofía creadora del ente binacional Itaipú, como empresa de honda raigambre fraternal e integradora de los dos pueblos.