

Problemas fiscales del establecimiento de un impuesto sobre la fuga de cerebros

COMENTARIOS AL ANALISIS DE LOS PROFESORES
O. OLDMAN y R. POMP

Por JOSE ALBERTO PAREJO GAMIR
Profesor de Teoría Económica

A) INTRODUCCION: PLANEAMIENTO DEL PROBLEMA

El hecho de que un conjunto de personas importantes en muy diferentes campos del conocimiento (científicos, economistas, juristas, médicos, etcétera) abandonen sus países de origen, que les ofrecen unas posibilidades muy restringidas debido a su bajo nivel de desarrollo económico, social y cultural, para emigrar a otros, mucho más desarrollados, no es demasiado nuevo. Sin embargo, sí lo es la consideración en el terreno económico de las enormes pérdidas que este proceso migratorio ocasiona para los países poco desarrollados y, por el contrario, los cuantiosos beneficios concedidos a los países más desarrollados, anfitriones o receptores de esos "cerebros".

En el campo estrictamente fiscal, hasta el año 1972 no fue tenido en cuenta este fenómeno; concretamente, fue el profesor Jagdish N. Bhagwati el que se anticipó con su ensayo "The United States in the Nixon era: The end of innocence" (1), para proseguir sus investigaciones sobre este tema en 1973 (2) y convertirse desde entonces hasta la actualidad en el promotor fundamental de los estudios en este campo. En este sentido, tam-

(1) Publicado en *Daedalus*, otoño de 1972.

(2) *Vid.* J. BHAGWATI y W. DELLALFAR, "The brain drain and income taxation", *World Development*, vol. I, 1973. Artículo recogido posteriormente en la obra *Taxing the brain drain: a proposal*, editada por el propio profesor BHAGWATI en colaboración con MARTIN PARTINGTON, profesor de la London School of Economics, en 1976, en la Editorial North Holland, Amsterdam.

bién va a ser él uno de los participantes más activos en la Conferencia de Bellagio, en Italia, celebrada en febrero de 1975, bajo el patrocinio de la Fundación Rockefeller.

Esta Conferencia ha sido, sin duda, el hito más importante en estos pocos años de vigencia de los estudios fiscales sobre la fuga de "cerebros". Para justificar esta afirmación quizás basten estas dos circunstancias: la participación en ella de profesores de tanto prestigio a nivel mundial como el propio Bhagwati, como Oliver Oldman, Frank C. Newman, Martin Partington, Koichi Hamada, Carlos Díaz Alejandro, etc. (3), y la serie de artículos, ensayos, etc. surgidos de las discusiones planteadas, recogidos en la obra editada por los profesores J. Bhagwati y M. Partington en dos tomos (4), que sin duda constituye lo más avanzado en este campo.

Una de las facetas más interesantes, por otro lado, de la Conferencia es la de haber logrado un análisis conjunto del tema por parte de economistas y juristas. Los primeros, dirigieron fundamentalmente su atención a las investigaciones teóricas y econométricas de los efectos que un impuesto sobre la fuga de "cerebros" tendría sobre el movimiento migratorio de éstos desde los países menos desarrollados a los más desarrollados y a la estimación de las rentas fiscales que se originarían con su establecimiento. Por su parte, los juristas centraron sus estudios directa y exclusivamente sobre la propuesta de instrumentalización de este gravamen. Los excelentes resultados de tal colaboración nos llevan a desearla para futuras investigaciones en otros campos del análisis fiscal.

En efecto, ya a partir de sus primeros trabajos previos a la Conferencia de Bellagio, y con objeto de aliviar los problemas causados por la fuga de "cerebros", el profesor Bhagwati propone que los profesionales, técnicos y personas semejantes que emigran desde los países menos desarrollados estén sujetos a un impuesto especial sobre la renta que perciban en los países desarrollados. Y nosotros, precisamente, vamos a centrar nuestro trabajo en el análisis fiscal de esta propuesta del profesor Bhagwati.

Para ello, nos basaremos en el magnífico trabajo de los profesores Oliver Oldman y Richard Pomp "The brain drain: A tax analysis of the Bhagwati proposal" (5). Habida cuenta de los tres elementos integrantes de este

(3) La relación de todos los profesores invitados puede verse en *Taxing the brain drain...*, *op. cit.* págs. 219 y 220.

(4) Uno de los tomos, el primero, es precisamente este *Taxing the brain drain: a proposal*. El segundo, también editado en North Holland, lleva como título: *The brain drain and taxation: Theory and empirical analysis* (1976).

(5) Publicado originalmente en *World Development*, vol. 3, 1975, págs. 751-763, Pergamon Press, Oxford (Inglaterra) y recogido también en la obra ya citada de BHAGWATI y PARTINGTON como capítulo sexto del primer tomo, págs. 167-185.

fenómeno, los países menos desarrollados de origen, los países desarrollados anfitriones o receptores y los profesionales, técnicos y personas semejantes, o "cerebros" (6) que emigran de los primeros a los segundos, este artículo contempla las implicaciones legales y políticas surgidas de tal propuesta y examina tres aproximaciones a su instrumentalización: un impuesto exigido por el país menos desarrollado, un impuesto exigido por el país desarrollado y un impuesto exigido por las Naciones Unidas; y los aspectos específicos de la propuesta que requieren más estudio y refinamiento, tal como la capacidad administrativa, son tenidos en cuenta y valorados oportunamente (7).

¿Cuál es el planteamiento general de los profesores O. Oldman y R. Pomp? Para estos autores el elemento humano experto es un ingrediente fundamental del desarrollo económico y, sin embargo, durante muchos años, muchos países poco desarrollados han sufrido lo que es popularmente conocido como "fuga de cerebros"—la emigración de sus individuos de más talento hacia los países desarrollados—. La emigración se debe en parte a los más altos salarios existentes en los países más desarrollados. Un país menos desarrollado que sea incapaz o que no desee ofrecer salarios comparables a los de los países con un superior nivel de desarrollo, a menudo perderá capacidades empresariales, de dirección y profesionales esenciales. Y aunque los países menos desarrollados sean capaces y quieran competir con los salarios ofrecidos en el mercado internacional, también se plantean otros problemas debido a que a pesar de que la mayoría de los profesionales tienden a permanecer en el país de origen, sus relativamente altos salarios crean rígidas desigualdades en la renta y tensiones sociales dentro del país menos desarrollado.

Precisamente, la propuesta del profesor J. Bhagwati intenta responder a esta problemática, gravando las ganancias de los profesionales, técnicos y personas semejantes que emigren a los países más desarrollados. Los

(6) Usaremos a partir de este momento ambas terminologías. La primera, es la utilizada por las autoridades de inmigración de los Estados Unidos y corresponde a lo que generalmente sería contemplado como grupos profesionales. Vid. J. BHAGWATI, "The brain drain tax proposal and the issues", artículo recogido como capítulo I de *Taxing the brain...*, *op. cit.* págs. 3-32. En cuanto a la de "cerebros", nos parece igualmente significativa y más sencilla.

(7) Queremos dejar ya aquí constancia expresa de nuestro más sincero agradecimiento al profesor OLIVER OLDMAN por su autorización para traducir y comentar este artículo y por el interés que, con motivo de su reciente estancia en nuestro país en la primera quincena del pasado mes de mayo, invitado por el profesor RICARDO CALLE SÁIZ, para dar una conferencia en el Colegio Universitario San Pablo (C. E. U.), nos infundió por este tema. La mayoría de nuestros comentarios en este trabajo no son sino el fruto de sus indicaciones y enseñanzas durante nuestras conversaciones en Madrid la primavera última.

profesores Oldman y Pomp destacan cuatro objetivos fundamentales a lograr con este impuesto:

a) En primer lugar, al reducir efectivamente los salarios existentes para estas personas en el mercado internacional, el impuesto permitirá al país menos desarrollado pagar a su residente importante un sueldo que fuera más consistente con los objetivos sociales del país. La tendencia hacia el incremento en la desigualdad de la renta podrá entonces ser evitada.

b) En segundo lugar, el ingreso del impuesto ayudaría a compensar al país menos desarrollado las cargas impuestas por la emigración.

c) En tercer lugar, el impuesto permitiría al país menos desarrollado participar en las rentas beneficiadas de sus emigrantes.

d) Finalmente, al reducir la utilidad económica de la emigración, el impuesto podría desanimar la pérdida de elemento humano esencial.

Con la finalidad de cumplir estos objetivos Bhagwati propone que el país desarrollado anfitrión recaude un impuesto especial sobre las ganancias de los "cerebros" inmigrantes. Este país más desarrollado debería entonces remitir los resultados del impuesto al país menos desarrollado de origen. Alternativamente, Bhagwati sugiere que el impuesto sobre las ganancias de las personas técnicas, profesionales, etc., sea exigido por las Naciones Unidas, remitiendo los resultados al país menos desarrollado de origen o dedicándolos a la ayuda general al desarrollo de los países poco desarrollados.

Antes de entrar a considerar cada una de estas y otras posibilidades de establecimiento de un gravamen de este tipo, es preciso referirse a dos problemas de distinto orden que se van a plantear tanto en una como en las demás aproximaciones y que, en consecuencia, tienen un carácter general a todas ellas. Nos estamos refiriendo, de acuerdo con los profesores Oldman y Pomp, por un lado a que gravar con un impuesto a estas personas para aliviar las pérdidas causadas por la fuga de "cerebros" plantea cuestiones políticas y morales fundamentales (8) acerca de la conexión entre los individuos y la sociedad y de sus derechos de autorealización y

(8) Desde luego, las restricciones de inmigración de los países desarrollados pueden plantear problemas filosóficos similares. Las restricciones de emigración e inmigración difieren, sin embargo, por lo menos en un aspecto importante. Como las restricciones de inmigración varían de un país a otro, a un individuo puede serle impedido entrar en el país desarrollado de su preferencia, pero no dudamos que pueda obtener entrada en otro país desarrollado. Esta opción, obviamente, sería impedida si el impuesto fuera un obstáculo para dejar al país menos desarrollado totalmente.

proyección, y por otro lado, a los problemas legales de limitar más o menos la jurisdicción tributaria de los países.

Entrando en el análisis de ambos tipos de problemas, para los profesores O. Oldman y R. Pomp, lo esencial del primero de ellos reside en contrapesar los legítimos intereses de la sociedad con los intereses del individuo. Dadas las distintas perspectivas económicas, culturales e incluso políticas de los países más desarrollados y de los menos desarrollados, las opiniones diferirán sobre cómo debería ser inclinado el equilibrio entre individuos y sociedad.

Los países más desarrollados tenderán a inclinar el equilibrio sobre el lado de las personas y reaccionarán negativamente si el impuesto tiene un serio impacto sobre la emigración. Por otra parte, incluso si el impacto es despreciable, algunos considerarán el impuesto ofensivo si el motivo primario de los "cerebros" para abandonar el país menos desarrollado era escapar a la opresión política o religiosa. La equidad y la justicia de colocar sobre los hombros de estos "cerebros" la responsabilidad financiera de ayudar a los países menos desarrollados también será muy discutida, especialmente si la emigración fuera resultado de una falta de oportunidades profesionales en estos países. En efecto, comparando a estos "cerebros" inmigrantes con los ciudadanos de los países desarrollados algunos pueden argumentar que en vez de pagar un impuesto, estas personas merecen ser compensadas por las molestias y la privación cultural que soportaron en el país poco desarrollado.

Los países menos desarrollados, en comparación, inclinarán el equilibrio hacia el lado de la sociedad. El mitigar las duras condiciones económicas en los países menos desarrollados tendrá prioridad sobre los deseos de los individuos. El "cerebro" será considerado entonces como que tiene una obligación de contribuir al desarrollo de su país. Si el salario y el nivel de vida disfrutados por esta persona en el país más desarrollado son comparados con las condiciones en el país menos desarrollado, el "cerebro" emigrante parecerá tener capacidad para soportar una carga impositiva adicional. Además, los países menos desarrollados incitarán a que los más desarrollados tengan no sólo la obligación, sino también la capacidad necesaria para administrar cualquier impuesto designado para imponer tal carga.

En resumidas cuentas, cada grupo de países utiliza los argumentos que le son más favorables para sus intereses y como existen medios sencillos de resolver este conflicto de voluntades, la propuesta de Bhagwati estaría estructurada de tal forma que minimice las diferencias de perspectiva en-

tre los países menos y los más desarrollados. Al menos el tipo del impuesto sería suficientemente bajo como para no afectar materialmente a la decisión de los individuos de emigrar. En este sentido, el profesor Frank Newman ha analizado en profundidad los posibles conflictos entre la propuesta de J. Bhagwati y los derechos garantizados bajo las leyes internacionales (9).

De acuerdo con esta descripción, parecen realistas dos alternativas, a la vista de los sensibles problemas actuales de los derechos humanos implicados, derechos que pueden ser garantizados bajo la Ley internacional. Una alternativa sería que las Naciones Unidas diseñaran y administraran el impuesto. Sin embargo, conseguir un acuerdo entre los miembros de las Naciones Unidas con respecto a la instrumentalización del impuesto podría ser difícil.

Una segunda alternativa sería conformar la propuesta de Bhagwati tan estrechamente como fuera posible a los patrones de imposición existentes. Bajo esta aproximación, el país menos desarrollado gravaría las ganancias en el exterior de "todos" sus ciudadanos no residentes en él, más bien que proporcionaría un tratamiento especial a los "cerebros" fugados. Durante tanto tiempo como éstos siguieran siendo ciudadanos del país menos desarrollado, caerían automáticamente en la jurisdicción de éste. Al gravar las ganancias de todos sus ciudadanos no residentes, el país menos desarrollado estaría adoptando una opción ya utilizada por los Estados Unidos, Méjico y las Filipinas.

Sin embargo, un impuesto sobre las ganancias exteriores de todos los ciudadanos no residentes en un país poco desarrollado puede no ser practicable para muchos países de este tipo debido a problemas de fuerza. A pesar de ello, los profesores O. Oldman y R. Pomp han escogido en su trabajo esta alternativa como punto céntrico porque el planteamiento de un impuesto en un país menos desarrollado contempla muchos de los problemas actuales (legales y administrativos) que implica la propuesta de Bhagwati y porque la comprensión de estos problemas es precisa para valorar las propuestas alternativas y para suministrar un fundamento para nuevas discusiones.

Quizás otra razón para ello, como comprobaremos inmediatamente cuando entremos de lleno en el análisis concreto de cada una de las posibilidades de establecimiento del impuesto, sea el que para estos auto-

(9) *Vid.* F. NEWMAN, "The brain drain tax and international human rights law", artículo presentado en la Conferencia de Bellagio y recogido en la obra citada de J. BHAGWATI y M. PARTINGTON como capítulo séptimo del tomo I, págs. 187-198.

res plantea muchos menos problemas que si el gravamen debe ser exigido por el país desarrollado; en efecto, los profesores Oldman y Pomp desechan esta última aproximación en base a los enormes problemas políticos y de otro tipo originados en este caso, especialmente para los Estados Unidos (10).

En todo caso, muchos de los problemas legales y administrativos surgidos a causa de la propuesta de Bhagwati son complejos e implican materias de disputa entre los especialistas fiscales. Debido a ello sólo es posible, para un trabajo de este tipo, presentar un amplio bosquejo de los más importantes.

Habíamos dicho ya que, con carácter general a todas las posibilidades, se planteaba un segundo tipo de problemas, de carácter jurisdiccional. En efecto, muchos de los problemas legales actuales surgidos de un impuesto sobre los "cerebros" emigrantes son, por naturaleza, jurisdiccionales. Es decir, afectan a las reglas que gobiernan la extensión de los poderes fiscales de un país. Los países generalmente han ejercido una autorestricción al afirmar su jurisdicción tributaria. Las prácticas de la sanción y el miedo a que una amplia afirmación de la jurisdicción podría ofender a los gobiernos extranjeros han guardado a los países de ejercer sus poderes fiscales en los puntos que crearían conflictos entre países. De acuerdo con ello, las reglas de jurisdicción fiscal existen en el sentido de que ciertos modelos de imposición son aceptables como materia de costumbre internacional, pero, sin embargo, no existe una ley internacional que defina los límites exteriores de la jurisdicción fiscal de un país.

En este sentido, pueden compararse las obras de M. Norr, "Jurisdiction to tax and international income" (Tax Law Review, volumen 17, 1962, página 431) y de S. Ross, "United States taxation of aliens and foreign corporations: the Foreign Investors Tax Act of 1966 and related developments" (Tax Law Review, volumen 22, 1967, pág. 363), bastante significativas al respecto.

En general, hay dos tipos de sistemas para gravar una renta, diferenciados según la naturaleza del nexo existente entre el país de que se trate y el contribuyente o la renta gravada; son, como es conocido, el sistema cedular y el sistema global.

En un sistema cedular puro, la conexión jurisdiccional es la fuente de

(10) Por el contrario, M. PARTINGTON estudia con mucho más detalle esta posibilidad teniendo en cuenta el ejemplo de Gran Bretaña, en el que la incidencia de estos problemas no es tan importante. *Vid.* M. PARTINGTON, "Taxing the brain drain: The Bellagio Conference", artículo incluido como capítulo octavo del tomo I de la obra de J. BHAGWATI y del propio M. PARTINGTON ya citada, pág. 200.

la renta, es decir que sólo es gravada la renta de las fuentes nacionales, ya que la jurisdicción sobre la renta procedente de fuentes extranjeras no está asegurada. Como todos los países gravan la renta de las fuentes nacionales, cualquier país que use un sistema cédular—que grave sólo las rentas nacionales— ejerce la forma de jurisdicción tributaria más limitada. De todas formas, no puede olvidarse que distintos tipos de rentas nacionales pueden ser gravados en formas diferentes (11).

En un sistema global, por el contrario, una conexión jurisdiccional adicional es el status personal del contribuyente. La jurisdicción entonces se basa en dos factores independientes: la fuente de la renta y el status del contribuyente. Y en la mayoría de los sistemas globales, la residencia es la conexión con que se cuenta para asegurar la jurisdicción tributaria sobre los individuos.

En pocos países, incluyendo los Estados Unidos, Méjico y las Filipinas, la ciudadanía solamente es una conexión suficiente (12). Estos países, sin embargo, también gravan a los no ciudadanos que son residentes en ellos. Es decir, o el status-ciudadanía o el status-residencia es suficiente para la afirmación de la jurisdicción tributaria, aunque la gran mayoría de los contribuyentes son a la vez ciudadanos y residentes. Los países que utilizan un sistema global gravan toda la renta de sus ciudadanos y residentes, con independencia de su fuente geográfica. En otras palabras, la renta de fuentes extranjeras es gravada junto a la renta nacional.

La diferencia entre gravar en base a la ciudadanía, es ilustrada por los profesores O. Oldman y R. Pomp considerando un contribuyente A, que es un ciudadano del país X. Se supone que emigra A al extranjero y que no es considerado como residente por X. Si grava sobre la base de ciudadanía, el cambio de residencia de A será irrelevante y X gravará a A no sólo sobre la renta ganada en X, sino también sobre cualquier renta ganada en el extranjero. En cambio, si X grava sólo sobre la base de la residencia, no afirmará largo tiempo la jurisdicción sobre A en base a su status personal. Entonces X no gravará a A por la renta ganada en el extranjero; X gravará a A, sin embargo, por la renta recibida de fuentes si-

(11) *Vid.* "Schedular and global income taxes", recogido en *Readings on Taxation in Developing Countries*, de O. OLDMAN y RICHARD M. BIRD, John Hopkins Press, Baltimore, 1967, pág. 132.

(12) Ver, generalmente, DOUGLAS SHERBANIUK, HENRY HUTCHEON y PEARLY BRISSENDEN, *Liability for tax: residence, domicile or citizenship?*, en Canadian Tax Foundation, Report of Proceedings of the Seventeenth Annual Tax Conference, Toronto, 1964, pág. 315.

tuadas en X. En este caso, la fuente de la renta es una conexión suficiente con el país para garantizar la afirmación de su jurisdicción tributaria.

En general la mayoría de los sistemas de imposición de la renta son híbridos, empleando alguna combinación de conceptos cedulares y globales. Por ejemplo, un sistema tipo global podría gravar la renta extranjera de forma diferente a la renta nacional. Hasta cierto punto, la renta extranjera recibiría un tratamiento cedular. De todas formas, el sistema global es probablemente utilizado más a menudo por los países desarrollados y el sistema cedular más a menudo por los menos desarrollados, aunque la tendencia, sin embargo, en estos últimos, es hacia el uso de la aproximación global.

Vamos ya, sin más, a entrar en el análisis específico de las distintas aproximaciones a este impuesto.

B) APROXIMACIONES AL GRAVAMEN DE LOS PROFESIONALES, TECNICOS Y PERSONAS SEMEJANTES

El profesor Jagdish N. Bhagwati divide las posibles propuestas concretas relacionadas con la fuga de "cerebros" en tres categorías generales (13):

- a) Aquéllas que intentan reducir la fuga de "cerebros".
- b) Aquéllas que aceptan la fuga de cerebros, pero que intentan mitigar sus consecuencias desventajosas para los países menos desarrollados.
- c) Las que aceptan tanto la fuga de "cerebros" en sí misma como sus consecuencias, pero que intentan obtener de este movimiento migratorio de "cerebros" recursos para el desarrollo del país menos desarrollado de origen o de los países menos desarrollados en general.

Por supuesto, alguna propuesta concreta puede implicar una mezcla de algunas de estas tres categorías. Por otro lado, es corriente diferenciar también entre propuestas que:

- a) Requieren la actuación del país menos desarrollado.
- b) Precisan la intervención del país desarrollado.
- c) Precisan la actuación conjunta de ambos países.

Dentro de este planteamiento global de J. Bhagwati, los profesores O. Oldman y R. Pomp incluyen su análisis de tres aproximaciones básicas

(13) Vid. J. BHAGWATI, *The brain drain tax proposal...*, op. cit. págs. 7 y 8.

a la imposición de los cerebros emigrantes. La parte primera considera los problemas surgidos de la ampliación de la jurisdicción tributaria de un país menos desarrollado hasta alcanzar las ganancias de los profesionales, técnicos, etc. emigrantes. En la parte segunda, la propuesta de Bhagwati de un impuesto exigido por el país desarrollado es tratada mediante el examen del caso de los Estados Unidos. En esta sección se incluye la discusión, como medida alternativa, de cierta deducción por la práctica de contribuciones caritativas.

La parte tercera explora dos aproximaciones que las Naciones Unidas pueden adoptar: un impuesto sobre los cerebros y una fijación de las cantidades a pagar por los países desarrollados receptores basadas en los beneficios que han recibido de la inmigración de aquéllos.

Vamos a adentrarnos, siguiendo fielmente a estos dos autores, en el estudio de cada una de ellas.

1.º *Imposición de los profesionales, técnicos y personas semejantes por los países menos desarrollados.*

El análisis de esta primera aproximación requiere, en opinión de los profesores Oldman y Pomp, la consideración de una serie de problemas que lleva implícitos y cuya adecuada valoración, unida a su posible resolución, nos permitirá emitir un juicio global sobre ella. Estos problemas son los siguientes:

- a) Problemas jurisdiccionales, a los que ya hemos hecho referencia.
- b) Posibilidad de renuncia a su ciudadanía de origen por parte de los "cerebros" emigrados, como consecuencia de los problemas anteriores.
- c) Problemas de doble imposición.
- d) Problemas de administración de un impuesto así concebido.
- e) Problemas derivados de la cuantía del tipo de gravamen de este impuesto.

Vamos a analizar cada una de estas categorías de problemas siguiendo exactamente su planteamiento:

- a) Problemas jurisdiccionales: Para gravar la renta ganada por un "cerebro" emigrante en el extranjero, el país menos desarrollado debe afirmar su jurisdicción sobre la base del status personal de aquél. Si el país menos desarrollado cuenta con la residencia como un nexo jurisdiccional, como hacen la mayoría de los países con tipo-global, el problema ju-

risdiccional planteado al gravar a este tipo de personas es la definición de "residente".

La definición de "residente" varía señaladamente de un país a otro. Algunos siguen reglas específicas que definen la residencia en términos del período de tiempo que una persona ha estado en o fuera del país. Otros países deciden la cuestión sobre una base casi ad hoc, con una pequeña dirección de estatutos; y a menudo se adopta una combinación de ambas aproximaciones (14).

Cualquiera que sea la aproximación adoptada, la pregunta básica que se plantea es: ¿hasta qué punto una persona profesional, técnico, etc., importante, que trabaja en el extranjero, cesa de ser residente del país menos desarrollado? Los factores que la mayoría de los países considerarían son el deseo de estas personas con respecto a su existencia en el extranjero, la duración de su estancia en el extranjero y la naturaleza de sus contactos con ambos países. Por ejemplo, una persona que fue enviada al extranjero por sus superiores para un aprendizaje de corta duración, claramente seguiría siendo residente del país menos desarrollado. En contraste, las personas a las que la propuesta de Bhagwati se entiende que alcanza, aquéllas que han emigrado al extranjero, son las que probablemente menos entren dentro de los conceptos usuales de residencia.

Para afirmar su jurisdicción sobre estas personas emigrantes, el país poco desarrollado tiene dos opciones. La primera es definir la residencia en términos de unos mayores contactos de las personas con dicho país, incluso aunque todos esos contactos puedan haber sido rotos hace largo tiempo.

Esta definición de residencia sería más amplia que cualquiera de las adoptadas por ningún país. Tal afirmación, ampliada de la jurisdicción, podría decirse que no viola la Ley internacional, pero como estaría fuera de la corriente principal de la costumbre y de la práctica internacionales, dos serios problemas podrían plantearse.

En primer lugar, el país más desarrollado podría no querer reconocer la definición del menos desarrollado, especialmente en cuanto que entraría en conflicto con la reclamación de la residencia del más más desarro-

(14) Para ilustraciones de las aproximaciones seguidas en algunos países, ver Harvard Law School, International Tax Program, World Tax Series (hereinafter WTS): *Taxation in Australia* (Boston: Little, Brown and Co., 1958), 5/1; WTS: *Taxation in Sweden* (Boston: Little, Brown and Co., 1959), 5/1; WTS: *Taxation in the Federal Republic of Germany* (Chicago: Commerce Clearing House, Inc., 1963), 2/2. La definición de residente puede ser distinta para ciudadanos o para extranjeros. Ver WTS: *Taxation in Colombia* (Chicago: Clearing House, Inc., 1963), 11/1.2.

lado sobre los profesionales técnicos, etc. Un país más desarrollado que considerara la afirmación de la jurisdicción del menos desarrollado como ilegítima no cooperaría obviamente con éste para administrar el impuesto sobre estas personas.

En segundo lugar, la reclamación de la residencia de los países menos desarrollados no tendría sentido para una persona que hubiera cortado todas sus ligaduras con el país menos desarrollado. Por tanto, ella podría ignorar la reclamación y rechazar someterse voluntariamente al impuesto.

La segunda opción para el país menos desarrollado es seguir el modelo establecido por los Estados Unidos, Méjico y las Filipinas, y afirmar su jurisdicción tributaria sobre la base de la ciudadanía. Como estos tres países aplican uniformemente a todos los ciudadanos la jurisdicción en base a la ciudadanía, los países menos desarrollados no podrían limitar ésta a los profesionales, técnicos y personas semejantes emigradas sin encontrar serios problemas. En efecto, conceder a éstas un tratamiento especial plantearía delicados problemas políticos y morales y podría violar ciertos derechos humanos garantizados por las leyes internacionales. Y estos problemas, serían obstáculos para obtener la asistencia administrativa de los países más desarrollados y para lograr el cumplimiento voluntario de los profesionales, técnicos, etc. Además existen otras razones para que el país menos desarrollado no limite su jurisdicción de la ciudadanía a estas personas importantes, ya que al atraer a todos sus ciudadanos no residentes a su red tributaria, un país menos desarrollado podría ensanchar su base impositiva y con una base impositiva más amplia podría bajar su tipo impositivo sobre la renta exterior y aún obtendría tantos ingresos fiscales como si hubiera aplicado un tipo más alto a las ganancias de esos profesionales, técnicos, etc.

Y conservar un tipo impositivo bajo tiene dos ventajas importantes. Primero, los profesionales, técnicos y personas semejantes emigrantes probablemente no están dispuestos a comprometerse con una evitación o evasión fiscal si el montante del impuesto a arriesgar no es amplio. Segundo, la decisión de estos "cerebros" de emigrar improbablemente será afectada por un tipo bajo; en consecuencia, el conflicto con los derechos individuales básicos puede ser evitado.

En el caso de que todos los ciudadanos no residentes sean atraídos a su red tributaria, el país menos desarrollado no necesita definir quién se considera "cerebro" para los propósitos fiscales, ya que cualquier intento de definirlo implicaría practicar distinciones complicadas y una considerable tensión sería colocada sobre la definición por maniobras que la en-

redarían; cualquier debilidad en la definición operaría en desventaja del contribuyente.

b) Renuncia a la ciudadanía por los "cerebros" emigrados: La afirmación de un país poco desarrollado de su jurisdicción sobre la base de la ciudadanía podría conducir a los cerebros emigrados a renunciar a su ciudadanía para evitar la imposición por aquél. Aunque un resultado sería una pérdida de renta para dicho país, otra consecuencia, más importante, sería una disminución de la probabilidad de que el "cerebro" volviera eventualmente al país poco desarrollado. Establecer un impuesto sobre la renta de los ciudadanos no residentes podría, por tanto, no estar de acuerdo con los mejores intereses del país menos desarrollado si de él resultaran renuncias al por mayor de la ciudadanía por parte de aquéllos.

¿Podría el país poco desarrollado ignorar una renuncia a la ciudadanía por parte de estas personas, al menos para los propósitos de la afirmación de su jurisdicción tributaria? De nuevo, la Ley internacional ofrece una pequeña dirección, ya que ningún país ha intentado tal afirmación amplia de la jurisdicción tributaria (15). Puede ser útil, sin embargo, diferenciar dos situaciones. Una persona emigrada que renuncia a su ciudadanía del país menos desarrollado puede adquirir una nueva ciudadanía o también puede ser ciudadano de ningún país. La afirmación de la jurisdicción tributaria por un país poco desarrollado sobre aquélla, una vez que ha adquirido la ciudadanía en el país más desarrollado, plantearía los mismos problemas que una definición de residencia poco ortodoxa. Por el contrario, una política de los países menos desarrollados que desanimara a las personas de convertirse en ciudadanos de ningún país para evitar la imposición parecería razonable (16). En consecuencia, una aproximación que el país poco desarrollado podría adoptar sería reconocer la renuncia de los "cerebros" sólo si obtuviera una nueva ciudadanía, similar a la regla de derecho común de los Estados Unidos de que una persona no pierde su domicilio hasta que ha adquirido otro nuevo.

En el caso de una que hubiera emigrado a los Estados Unidos, el país

(15) Los Estados Unidos tienen una provisión para desanimar a los ciudadanos de abandonar su ciudadanía y emigrar al extranjero para evitar los impuestos: el *Internal Revenue Code* de 1954. El impuesto especial establecido sobre los expatriados se extiende sólo a sus rentas de inversión en los Estados Unidos y renta conec-tada efectivamente con la dirección de un negocio o empresa en los Estados Unidos. No se ha hecho ningún intento de gravar sus rentas exteriores que tengan co-nexión con los Estados Unidos.

(16) La no ciudadanía es mirada con malos ojos por la Ley internacional. Ver PAUL WEIS, *The United Nations Convention on the Redaction of Statelessness*, 1961. *International and Comparative Law Quarterly*, vol. 11, 1962, pág. 1073.

poco desarrollado recaudaría su impuesto durante cinco años al menos, que es el plazo que normalmente debe esperar antes de aplicar la ciudadanía USA (decimos normalmente porque bajo ciertas condiciones, como el matrimonio con un ciudadano americano, el período de espera puede ser menor).

Si el país menos desarrollado afirma la jurisdicción tributaria sobre la persona emigrada durante sus cinco primeros años en los Estados Unidos, ésta no tendría nada que ganar renunciando a su ciudadanía en aquél. Desde el punto de vista del país poco desarrollado, sin embargo, limitar la imposición a un período de cinco años puede reducir las rentas potenciales. Los primeros años de una persona que emigra a un país desarrollado en éste podrían no ser productivos en términos de renta, especialmente si gasta parte de su tiempo estudiando. Además los profesionales, técnicos, etcétera, pueden reducir su renta durante este período trabajando bajo un acuerdo de compensación diferida.

Considerar las reglas para minimizar la evasión fiscal a través de la renuncia a la ciudadanía es difícil, y ninguna solución parece ser completamente satisfactoria. El problema de las renunciaciones mayoritarias puede, sin embargo, ser más importante en teoría que de hecho. Un impuesto de un país poco desarrollado que grava sólo con una carga modesta a los profesionales, técnicos y personas semejantes emigradas probablemente no originaría una renuncia. Y la renuncia tampoco sería atractiva a estas personas cuyos familiares cercanos permanecieran en el país poco desarrollado sin idea de emigrar o de aquéllos que no estuvieran seguros de sus planes futuros. Por otra parte, los modelos sociales y culturales probablemente influirán en su decisión; la fuerza de sus lazos con el país menos desarrollado puede preponderar sobre las economías fiscales de la renuncia.

c) El alivio de la doble imposición: La doble imposición internacional puede originarse cuando un contribuyente o su renta tiene conexiones jurisdiccionales con más de un país. Como un país desarrollado gravará a los profesionales, técnicos, etc., emigrados por la renta ganada dentro de él, se producirá la doble imposición si el país menos desarrollado de origen también grava a esas mismas personas. Quizás lo veamos mejor con un ejemplo.

Supongamos una persona que tiene una renta imponible de 20.000 dólares derivada completamente de su empleo en los Estados Unidos. Asumiendo que el impuesto USA fuera recaudado a un tipo efectivo del 25 por 100, se origina una deuda tributaria en los Estados Unidos de 5.000

dólares. Si el país menos desarrollado recauda su impuesto regular sobre la renta sobre la misma base (17), los 20.000 dólares, y a un tipo efectivo del 45 por 100, la deuda tributaria para ella sería de 14.000 dólares (5.000 + 9.000) correspondiente a un tipo efectivo total del 70 por 100.

Como el ejemplo nos muestra, la carga de la doble imposición puede ser completamente onerosa. La mayoría de los países que gravan la renta exterior utilizan en consecuencia algún tipo de mecanismo crediticio para proporcionar un cierto alivio a la misma (18). En su forma más sencilla, tal mecanismo requeriría que el contribuyente compute su deuda tributaria y, entonces, tome como un crédito contra esa deuda tributaria el importe de cualquier impuesto extranjero pagado sobre la renta. Así, la persona que consideramos en el ejemplo anterior tomará un crédito para el impuesto USA de 5.000 dólares, disminuyendo con ello su deuda tributaria en el país menos desarrollado de 9.000 a 4.000 dólares. Desde el punto de vista de los Estados Unidos, esa persona emigrada no tiene renta extranjera y, por tanto, no puede coger un crédito contra su deuda tributaria USA. El resultado final es que esa persona paga el impuesto a los Estados Unidos a un tipo del 25 por 100 y al país menos desarrollado a un tipo del 20 por 100.

En resumidas cuentas, durante tanto tiempo como el tipo del impuesto del país menos desarrollado sea más alto que el tipo en los Estados Unidos, el crédito conduce a un impuesto pagado al país menos desarrollado a un tipo igual al exceso del tipo efectivo de este país sobre el tipo efectivo en los Estados Unidos (el 20 por 100 final es lo que resulta en el ejemplo). Durante tanto tiempo como las ganancias de los profesionales, técnicos y personas semejantes emigrados sean altas para los niveles del país poco desarrollado de origen, el tipo impositivo efectivo en éste superará probablemente el tipo efectivo USA, y el país poco desarrollado recibirá, por lo tanto, alguna renta tributaria de aquéllas personas.

Sin embargo, si el tipo en los Estados Unidos fuera más alto que el tipo en el país menos desarrollado, el crédito para impuestos pagado a los Es-

(17) El país menos desarrollado determinará la renta imponible de esta persona de acuerdo con su propia definición. Esta determinación no tiene que corresponder con la de los Estados Unidos.

(18) Entre los países que utilizan el método del crédito están Canadá, Grecia, la India, Israel, Japón, Méjico, Pakistán, las Filipinas, Turquía, el Reino Unido, los Estados Unidos y Alemania Occidental. Otros países pueden acordar conceder un crédito contra los impuestos pagados a países con los cuales tienen tratados tributarios. Los Estados Unidos, por ejemplo, requieren a los países que firman tratados tributarios con él que concedan un crédito a sus residentes por el impuesto sobre la renta pagada a los EE. UU. Ver ELIZABETH OWENS, *The Foreign Tax Credit* (Cambridge, Mass., Harvard Law School, International Tax Program, 1961), pág. 20.

tados Unidos excedería y entonces cancelaría la deuda tributaria del país poco desarrollado. Si los tipos en el ejemplo fueran al revés, la persona emigrada pagaría 9.000 dólares de impuesto USA, y tomaría como un crédito contra su deuda en el país poco desarrollado de 5.000 dólares este impuesto exterior. Bajo estas circunstancias, el país menos desarrollado no recibirá renta tributaria de las personas emigradas.

Y si la finalidad del país menos desarrollado es maximizar su renta, no permitiría un crédito para los impuestos extranjeros. Por otra parte, ningún principio de la Ley internacional requiere que un país proporcione alivio de la carga de la doble imposición. En efecto, si un país poco desarrollado quisiera incrementar el coste económico de la decisión de estas personas de trabajar en el extranjero, no adoptaría medidas de alivio cualquiera que éstas fuesen. Sin embargo, la falta de medidas animaría a las personas a evadir o evitar el impuesto del país menos desarrollado.

Al decidir el adoptar o no algún método de alivio, el país menos desarrollado debe considerar la actitud del país desarrollado receptor, especialmente si aquél necesitara la ayuda de éste para obligar a pagar su impuesto. Los Estados Unidos, Canadá, el Reino Unido y Alemania Occidental, que usan todos el crédito del impuesto extranjero como medio de alivio, probablemente no ayudarían a obligar a pagar el impuesto de un país poco desarrollado cuya carga consideren excesiva.

Además, sin algún mecanismo de alivio la carga tributaria sobre las ganancias de estos técnicos, profesionales, etc. que emigran, será lo bastante alta como para desanimar en la mayoría de los casos a estas personas de emigrar. Y si los países desarrollados son sensibles al efecto del impuesto sobre la emigración en los países poco desarrollados, éstos tendrían que estar deseando adoptar algún método de alivio como una precondición para solicitar la ayuda administrativa de los países desarrollados.

El mecanismo del crédito sólo elimina la carga que resulta de la doble imposición. Como indica el tipo efectivo en el país poco desarrollado en el ejemplo (45 por 100), la renta de la persona emigrada en el país más desarrollado receptor le hace aparecer completamente opulento para los standards del país menos desarrollado. Un sueldo que no es considerado más que adecuado por los standards de los Estados Unidos puede introducir a estas personas en los niveles impositivos superiores de los países menos desarrollados.

Un impuesto sobre la renta de uno de estos últimos países que sería correcto si la persona emigrada estuviera viviendo en él podría aproximarse a ser confiscatorio cuando se tiene en cuenta el coste de la vida en

el país más desarrollado. Entonces, el alivio concedido por el mecanismo del crédito podría no ser suficiente. En su lugar, el país poco desarrollado, podría considerar el adoptar un impuesto especial para las rentas extranjeras, como veremos más adelante.

d) Consideraciones Administrativas: Administrar un impuesto sobre los ciudadanos no residentes crea problemas incluso para una administración tributaria tan sofisticada como la de los Estados Unidos; y como muchos países menos desarrollados son ineficaces recaudadores de impuestos en la esfera nacional, la afirmación de la jurisdicción en base a la ciudadanía sobre los no residentes puede causar severos problemas de coerción. En efecto, en países plagados de una moralidad de contribuyente baja y faltando la experiencia en la imposición de la renta extranjera, los problemas serán insolubles en muchos casos.

Un país poco desarrollado que utilice un sistema tipo cedular, lógicamente no habrá tenido experiencia en gravar la renta extranjera. Además, la razón de que el país use un sistema tipo cedular y grave sólo la renta nacional, puede ser que su administración tributaria no sea capaz de administrar un sistema global (19). Un país poco desarrollado que utilice un sistema global, por el contrario, habrá tenido alguna experiencia en gravar la venta extranjera de sus residentes. Pues bien, a pesar de esta experiencia, encontrará más duro obligar a pagar un impuesto sobre la renta extranjera de las personas emigrantes que sobre la de sus residentes.

El deseo de las personas emigradas de cumplir con las leyes tributarias de su país de origen dependerá de las lealtades que sientan. Estas personas pueden constituir un grupo muy recalcitrante de contribuyentes; no sólo puede que no vean justicia en una carga fiscal que exceda a la de sus colegas en los países desarrollados, sino que pueden también no tener intención de contribuir a los costes de un gobierno con cuyas medidas no están de acuerdo.

Y seguros en la creencia de que el país menos desarrollado no tiene fácil acceso a sus asuntos financieros en el país más desarrollado, las personas emigradas pueden sentirse tranquilas y presentar una declaración fiscal que contenga información falsa. En efecto, una de estas personas que haya cortado todos los lazos con su país de origen puede que no vea

(19) En algunos países, la existencia de un sistema cedular refleja la realidad política de que aquellos que están en el poder tienen cantidades sustanciales de renta extranjera.

necesidad de presentar ninguna declaración (20). El obtener una exacta información acerca de la renta imponible de los "cerebros" emigrados es el primer problema que un país poco desarrollado se encuentra al administrar un impuesto sobre los no residentes. Una vez que la deuda tributaria ha sido determinada, el segundo problema reside en recaudar la cantidad debida.

Para obtener la necesaria información para fijar las cantidades a pagar por una de estas personas emigradas recalitrantes, el país menos desarrollado puede intentar alguna forma de acción unilateral. Por ejemplo, un técnico fiscal de este país podría ir al país desarrollado y practicar su propia investigación. Esta aproximación es obviamente cara; por otra parte, el país desarrollado puede ver la presencia del técnico fiscal extranjero como una intrusión en su soberanía nacional. Por estas razones, la acción unilateral es utilizada raramente a menos que estén implicadas grandes cantidades de renta.

Una aproximación más efectiva y menos cara que se abre al país menos desarrollado es solicitar la cooperación de la administración tributaria del país desarrollado. Si la información deseada todavía no está disponible, será más fácil para la administración tributaria del país desarrollado que para la del menos desarrollado el practicar la investigación apropiada. Además, el conocimiento de estos profesionales, técnicos, etc. de que el país menos desarrollado puede obtener fácilmente información acerca de su situación financiera les animará a cumplir con las leyes fiscales de su país de origen presentando una declaración exacta.

Los Estados Unidos no intercambian información fiscal sobre una base informal. La información sólo es intercambiable bajo condiciones específicas en un tratado tributario; y la información actualmente intercambiada varía de un tratado a otro. Cierta información disponible en seguida, tal como una lista de contribuyentes extranjeros que reciban rentas de inversiones, de las cuales los impuestos USA han sido apartados, puede ser intercambiada rutinariamente, especialmente si tal información ha sido ya recopilada para los propósitos fiscales de los Estados Unidos. La información no rutinaria, por ejemplo la información sobre un contribuyente específico, debe ser especialmente requerida por un gobierno extranjero y normalmente será ofrecida sólo bajo ciertas circunstancias

(20) La falta de recepción de declaraciones de contribuyentes en el extranjero es un problema que afecta a todos los países. Ver JOHN SURR, *Intertax: intergovernmental co-operation in taxation*, Harvard International Law Club Journal, vol. 7, 1966, pág. 203.

limitadas. En la práctica, el número de individuos acerca de los cuales se cambia información no es grande (21).

Por lo menos, el país menos desarrollado querría información de los Estados Unidos sobre la renta ganada por cualquier "cerebro" emigrado que haya fallado al presentar una declaración. E idealmente, el país menos desarrollado también quería información de las personas que han presentado declaraciones. Pero aunque recopilar esta información fuera factible, excedería ampliamente la práctica corriente en los Estados Unidos.

Una vez que ha sido determinada la deuda tributaria de estas personas, el país menos desarrollado se encuentra con el problema de recaudar el impuesto debido. El problema es sencillo si tienen activos en el país poco desarrollado que puedan ser liquidados para satisfacer su deuda tributaria. Tales activos proporcionarían también los medios de forzar al pago de una multa impuesta a una persona por fallar en la presentación de su declaración. En el caso de que ésta se haya llevado al país desarrollado todos sus activos, el país poco desarrollado tiene cuatro opciones:

1. Puede ignorar el impuesto debido hasta las declaraciones de la persona emigrada, si se presentan alguna vez.
2. Utilizar medidas no fiscales para animar al pago del impuesto.
3. Recaudar el impuesto a través de los tribunales del país desarrollado.
4. Solicitar la ayuda administrativa de este país.

La primera acción proporciona al "cerebro" emigrado un obvio desincentivo para volver a su país. Incluso si éste quisiera volver, su cuenta tributaria acumulada podría superar a sus recursos financieros. Esta opción tiene también la desventaja de poner a ese "cerebro" en posición de ser capaz de negociar una más baja deuda tributaria como condición de su vuelta.

La efectividad de la segunda opción depende de qué medidas disponga el país menos desarrollado para presionar a estas personas. Por ejemplo, ésta puede tener que solicitar de aquél que le renueve su pasaporte o su licencia médica o profesional y el país poco desarrollado puede rechazar esa petición hasta que la deuda tributaria de la persona emigrada haya sido satisfecha. Ciertamente que no todas estas personas tendrán ocasión de buscar la ayuda de su país menos desarrollado de origen, pero cuando

(21) Ver ELISABETH OWENS, *United States income tax treaties: Their role in relieving double taxation*, Rutgers Law Review, vol. 17, 1963, pág. 450.

se plantee tal situación, puede que no deseen renunciar a su pasaporte o licencia profesional.

La tercera opción puede no estar disponible en todos los países desarrollados. Los tribunales ingleses, canadienses y americanos, por ejemplo, no reconocerán una reclamación judicial extranjera por impuestos, basándose aparentemente en la teoría de que un impuesto es una afirmación de una soberanía de un país extranjero que otro país independiente no toleraría dentro de sus límites. Un argumento similar se realiza a veces: los impuestos están estrechamente interrelacionados con la política pública y las relaciones exteriores; y mediante la regulación sobre la validez de impuestos extranjeros, la autoridad judicial podría molestar a su propio país o al país extranjero (22).

La cuarta opción, que implica la ayuda de la administración tributaria del país desarrollado, es la más efectiva de todas. Como este país tiene jurisdicción tanto sobre la persona emigrada como sobre sus activos en él, está obviamente en una posición óptima de cara a la recaudación del impuesto. Una administración tributaria a la que se solicite que proporcione ayuda para esa recaudación, puede:

- a) o rechazar toda ayuda recaudatoria,
- b) o proporcionar informalmente cierta ayuda,
- c) o estar de acuerdo en proporcionarla solamente con ciertas garantías formales específicas.

Muchas administraciones tributarias han rechazado comprometerse a una asistencia intergubernamental para recaudar impuestos de cualquier clase (23). Un país que ve que ganaría poco con tal cooperación no deseará emplear su escaso personal administrativo en la recaudación de impuestos en defensa de un país extranjero.

Otras administraciones tributarias, por el contrario, pueden, bajo ciertas condiciones, ayudar informalmente a otro país a recaudar sus impuestos. Si una persona emigrada no discute el importe del impuesto señalado por el país poco desarrollado, la administración fiscal de un país desarrollado podría enviarle una carta pidiéndole que pague la cantidad debida. Esta unión aparente de fuerzas entre ambos países podría ser suficiente para llevar al contribuyente a que pague, aunque ni la administración tri-

(22) SURR, *op. cit.*, pág. 222. Para la crítica de su doctrina, ver LAWRENCE ROBERTSON, *Extraterritorial enforcement of tax obligations*, *Arizona Law Review*, vol 7 (1966), pág. 219.

(23) SURR, *op. cit.*, pág. 220.

butaria ni los tribunales fueran a ejercer ninguna acción si aquella persona ignorara la carta.

Los Estados Unidos, como ya se ha dicho, no se comprometen a proporcionar ayuda recaudadora sobre una base informal. Toda asistencia de este tipo ofrecida por este país —o por la mayoría de los países de la Europa occidental— está basada en una garantía formal contenida en un tratado fiscal (24). La mayoría de los tratados tienen cláusulas explícitas que determinan la ayuda de un país al otro en la recaudación de impuestos, pero ésta está limitada normalmente a las situaciones en las que los contribuyentes buscan obtener beneficios del tratado injustamente (25). El caso de una persona emigrada que haya dejado de pagar impuestos a un país menos desarrollado no supone tal situación. Solamente un tratado reciente de los Estados Unidos prevé ayuda bajo circunstancias más generales (26).

La utilización de los acuerdos de ayuda recaudadora es un área relativamente subdesarrollada (27); por encima de la resistencia de los contribuyentes a tales cláusulas, lo que es indudablemente un obstáculo para su adopción, deben resolverse también difíciles cuestiones políticas. Por ejemplo, ¿bajo qué condiciones puede rechazar un país el ayudar a otro en la recaudación de impuestos? Si un país menos desarrollado recauda un impuesto sólo de los no residentes que sean profesionales, técnicos y personas semejantes y si un impuesto semejante fuera considerado anticonstitucional si fuera establecido por los Estados Unidos, ¿proporcionarían a pesar de ello ayuda para su recaudación los Estados Unidos al país menos desarrollado? ¿Cómo puede ser protegido el contribuyente contra la conducta arbitraria del país que establece el tributo? La falta de acuerdo sobre estos problemas ha impedido la cooperación intergubernamental en la recaudación de impuestos.

Existen algunos precedentes de la cooperación internacional en el intercambio de información y, en mucho menos grado, en la recaudación de impuestos extranjeros. El limitado nivel de cooperación que existe ahora, sin embargo, sería claramente inadecuado si fallaran más personas impor-

(24) A lo largo de la historia, los Estados Unidos no han entrado en los acuerdos de ayuda para la recaudación fiscal, o en los acuerdos para el intercambio de información, con independencia de un tratado fiscal.

(25) Ver, por ejemplo, el artículo 27 del Tratado entre los Estados Unidos y Japón.

(26) Ver artículo 27 del Tratado entre Francia y los Estados Unidos.

(27) Funcionarios del Internal Revenue Service de los Estados Unidos consultados al respecto no podían recordar ningún caso en el que este Servicio recaudara un impuesto a petición de un gobierno extranjero.

tantes emigradas en el cumplimiento de las leyes tributarias del país menos desarrollado. La cooperación intergubernamental no estaría en este caso sustituida por el cumplimiento voluntario por parte de este tipo de personas.

Suponiendo que un país desarrollado quisiera ofrecer una ayuda más amplia de la usual, podría suceder también que no la diera sin la seguridad de que otros países desarrollados estuvieran inclinados también a proporcionarla. De otra manera, cualquier país desarrollado que compitiera con otros del mismo tipo respecto a determinadas clases de personas importantes (médicos, por ejemplo), podría temer que sus esfuerzos sancionadores sólo desviarían la inmigración a aquellos países que no desean ofrecer la misma ayuda. Y resulta dudoso que todos los países desarrollados lleguen a un acuerdo sobre el nivel apropiado de ayuda.

En resumen, son varios los problemas administrativos que, según los profesores O. Oldman y R. Pomp, se plantean cuando el impuesto sobre la fuga de "cerebros" se ha de exigir por el país menos desarrollado: la falta de capacidad de las administraciones tributarias de estos países para administrar tal impuestos es, en resumidas cuentas, el principal y origen de los demás, que pueden dividirse así:

- los derivados de la incapacidad de determinar su base imponible ante la falta de información necesaria para ello;
- los resultantes de las dificultades de recaudarlo, en el caso de que hubiera sido posible calcular su base imponible.

e) Tipos de un impuesto de un país menos desarrollado: El importe de la deuda tributaria de un país poco desarrollado tiene un fuerte impacto sobre el cumplimiento del contribuyente, tanto como muchos de los otros problemas planteados con anterioridad. En efecto, aunque algunos "cerebros" emigrantes no cooperarán con el país menos desarrollado bajo ninguna circunstancia, el comportamiento de la mayoría estará influenciado por el volumen del impuesto de un país de origen sobre sus ganancias en el extranjero.

Si la carga del gravamen de este país es razonable, los profesionales, técnicos y personas semejantes emigradas estarán probablemente menos propensos a renunciar a su ciudadanía de origen o a usar otros medios de evadir o de evitar el impuesto. Además, el país desarrollado probablemente ayudará más al país menos desarrollado en la recaudación del impuesto si el tipo de gravamen es lo suficiente bajo como para no influir en la decisión de aquellas personas de emigrar o constituir una molestia mientras

está viviendo en el país desarrollado. En consecuencia, debe tenerse un cuidado considerable al diseñar la estructura del tipo de un impuesto en un país poco desarrollado.

El país menos desarrollado puede elegir entre un amplio número de posibilidades al establecer los tipos impositivos a estos técnicos, profesionales, etc. Puede ignorar el hecho de que éstos están en el extranjero y aplicar su escala normal a las ganancias extranjeras de aquéllos. En muchos casos, sin embargo, esta aproximación llevará a una carga fiscal que es pesada para los niveles del país desarrollado, incluso aunque se prevé algún alivio a través de un crédito para los impuestos de país desarrollado, como ya hemos planteado.

De forma alternativa, el país menos desarrollado podría adoptar un tipo bajo para la renta extranjera o, si se desea, un elemento de progresividad, una escala progresiva especial de tipos. Hay que tener en cuenta que una escala de tipos de gravamen apropiado para un país desarrollado puede no serlo para otro país desarrollado y, por tanto, puede que haya que desarrollar una escala especial para cada país desarrollado.

Una posibilidad más satisfactoria para el país menos desarrollado podría ser recaudar un sobreimpuesto sobre el importe del impuesto que la persona emigrada paga al país desarrollado receptor. En otras palabras, el impuesto del país menos desarrollado.

Hemos finalizado aquí el estudio de esta aproximación, siguiendo textualmente a los profesores O. Oldman y R. Pomp, y hemos ido comprobando cómo a toda esta serie de problemas planteados les han ido buscando soluciones factibles. Vamos ahora a entrar en el estudio de una segunda posibilidad, cuando el gravamen es establecido por los países desarrollados (concretamente los Estados Unidos en el artículo de estos dos autores), cuyos problemas son de más difícil solución. Ello llevará a O. Oldman y R. Pomp a preferir la primera aproximación, como ya dijimos; vamos a ver por qué.

2.º *Un impuesto sobre la fuga de "cerebros" exigido por los países desarrollados: medidas fiscales en los Estados Unidos.*

La propuesta de establecimiento de un impuesto sobre la fuga de "cerebros" fue presentada originalmente por Bhagwati y Dellalfar (28) en este sentido; es decir un sobreimpuesto sobre las rentas de los "cerebros"

(28) Vid. BHAGWATI y DELLALFAR, *op. cit.*

emigrantes que debía ser recaudado por el país desarrollado receptor de éstos. Sin embargo, la propuesta no especificaba si el impuesto debía ser exigido (que es distinto de recaudado) por el país menos desarrollado o por el más desarrollado.

Desde luego, en todo caso los resultados o ingresos provenientes de este tributo irían a parar al país menos desarrollado, enviados por el país recaudador. Y a pesar de que la propuesta original no especificaba qué país debiera exigir el impuesto, los estudiosos juristas de este tema se concentraron inmediatamente en el análisis del caso en que era el país desarrollado el que lo exigía (29).

Sin embargo, no está claro si un impuesto de este tipo es constitucional en los Estados Unidos. Precisamente los profesores O. Oldman y R. Pomp se centran en el estudio de la problemática de este país para llegar a obtener conclusiones válidas globales sobre esta aproximación. Dentro de los Estados Unidos estos autores distinguen entre la legislación a nivel estatal y a nivel federal.

Con respecto a la legislación estatal, el Tribunal Supremo norteamericano recientemente ha ido muy lejos eliminando los estatutos que discriminan contra los extranjeros. Este Tribunal ha reconocido que los extranjeros como clase constituyen una minoría para la cual resulta necesario un grado más alto de protección judicial. Y si el Tribunal Supremo quisiera adoptar la misma postura a nivel no ya estatal, sino federal, encontraría probablemente que un impuesto especial sobre estas personas no es constitucional.

Los profesores O. Oldman y R. Pomp justifican esta afirmación partiendo de que la norma de la constitución relevante para la legislación de los estados es diferente a la que es relevante para la legislación federal. En efecto, la Enmienda catorceava de la Constitución norteamericana (aplicable a nivel estatal) difiere en un importante aspecto de la Enmienda número cinco (aplicable a nivel federal).

Según la primera de ellas, "ningún Estado privará a ninguna persona de vida, libertad o propiedad, sin proceso legal por deuda; no denegará a ninguna persona en su jurisdicción la misma protección de las leyes". En cuanto a la Enmienda quinta afirma que, "Ninguna persona... será privada de vida, libertad o propiedad, sin proceso legal por deuda...". Es decir que la legislación del estado que discrimina contra los extranjeros ha sido invalidada a nivel federal originariamente en base a la cláusula de la

(29) *Vid. M. PARTINGTON, op. cit., pág. 201.*

igual protección fundada en la Enmienda catorceava pero ausente de la Enmienda quinta. En otras palabras, puede que para determinar la constitucionalidad de tal impuesto no sea requerida la misma prueba en esos dos niveles distintos.

Además, en contraste con los estatutos estatales, los estatutos federales contienen numerosos ejemplos de discriminación contra los extranjeros (30). El Tribunal debería ser prudente al adoptar una aproximación que quizás invalidaría muchos de esos estatutos federales.

Aparte de lo ya expuesto, hay otros dos relevantes aspectos que esta modalidad de impuesto sobre la fuga de "cerebros" tiene en los Estados Unidos y que también son resaltados por O. Oldman y R. Pomp. En primer lugar, que al ser el propósito primario de este gravamen proteger los intereses de los países menos desarrollados, las discriminaciones existentes en la actualidad en contra de los extranjeros inmigrados puede argüirse que son necesarias para los intereses de la seguridad nacional norteamericana (31).

Pero en segundo lugar, también puede pensarse que el impuesto puede colocar a estas personas en una situación de desventaja social o económica en comparación con un ciudadano norteamericano que perciba el mismo salario; sus posibilidades de obtener educación y vivienda adecuadas, por ejemplo, estarían reducidas porque sus ganancias después de impuestos serían más bajas.

Estas diferencias podrían ser bastantes para calificar de no constitucional al impuesto, con independencia de la postura tomada por el Tribunal Supremo en la revisión de la legislación federal.

En última instancia, los profesores O. Oldman y R. Pomp destacan que aun en el caso de que la legalidad de un impuesto sobre estos "cerebros" en los Estados Unidos estuviera fuera de toda duda, es extremadamente dudoso que el Congreso estableciera tal impuesto. Sin intereses directos de los Estados Unidos a arriesgar, el Congreso probablemente no mantendría una medida que tiene tan serias implicaciones sociales y políticas (32). Y sin la participación de los Estados Unidos, ningún país que compita con él por estas personas podría arriesgarse a instrumentalizar este tributo.

(30) PATRICK TRAVERS: *The constitutional status of state and federal governmental discrimination against resident aliens*. Harvard International Law Journal, vol. 16 (1975), pág. 129.

(31) *Vid.* P. TRAVERS, *op. cit.*, pág. 129.

(32) Un impuesto especial sobre los técnicos, profesionales, etc. emigrados es también difícil de administrar. Los problemas son idénticos a los de un impuesto de las Naciones Unidas recaudado por un país desarrollado, como veremos más adelante.

Todas estas dificultades llevan a concluir necesariamente en la inviabilidad de un impuesto de este tipo en los Estados Unidos.

El profesor M. Partington (33), como ya hemos apuntado, incide en el análisis de esta aproximación a través del estudio del caso del Reino Unido, con lo que completa sin duda la aportación de O. Oldman y R. Pomp. Aunque en este segundo caso las dificultades que se plantean son ciertamente menores, también M. Partington concluye, a la vista de los resultados de la Conferencia de Bellagio, que no hay duda de que la propuesta de Bhagwati, en la versión que analizamos, es decir cuando el país desarrollado es el que debe no sólo recaudar sino también exigir el impuesto, no es en absoluto factible en la actualidad (34).

En todo caso los profesores O. Oldman y R. Pomp plantean, dentro de esta aproximación, una posibilidad alternativa, disponible en los Estados Unidos. Se basa en el uso de incentivos fiscales para animar a realizar contribuciones caritativas. Bajo la Ley norteamericana, un técnico, profesional, etc. emigrado podría ser objeto de una deducción fiscal por donaciones a agencias de las Naciones Unidas y a organizaciones creadas bajo las leyes norteamericanas que usen sus contribuciones para propósitos caritativos en los países menos desarrollados (35). Uno de los mayores atractivos de esta aproximación es su falta de coerción; la decisión de estas personas relevantes emigradas de contribuir a los fondos de su país menos desarrollado de origen es completamente voluntaria.

Este tipo de personas puede desear utilizar contribuciones caritativas para expresar su agradecimiento por las oportunidades educacionales y de otras clases que se le concedieran por su país de origen y para permitirle que proporcione similares oportunidades para otros. Los ahorros fiscales, en combinación con la presión moral sobre estas personas para que realicen contribuciones periódicas, podrían originar grandes sumas disponibles a lo largo del tiempo.

En efecto, podrían incrementarse los esfuerzos para convencer a estos emigrantes de que proporcionen fondos a su país menos desarrollado de origen o a los países menos desarrollados en general, durante su estancia en el extranjero y mayores cuanto más alto sea su nivel de ingresos. Una ventaja adicional del incentivo fiscal a las contribuciones caritativas es

(33) *Vid.* M. PARTINGTON, *op. cit.*, págs. 202-204.

(34) Los estudios de O. OLDMAN y R. POMP por un lado y el análisis de M. PARTINGTON por el otro, creemos que ya son suficientemente significativos, habida cuenta de que los países desarrollados que más cerebros reciben son, precisamente, los Estados Unidos e Inglaterra, junto a Canadá.

(35) Internal Revenue Code de 1954.

que no da motivos a los emigrantes para renunciar a su ciudadanía del país menos desarrollado.

3.º *Posible intervención de las Naciones Unidas.*

Para los profesores Oliver Oldman y R. Pomp es esta última aproximación la deseable. En efecto, las Naciones Unidas proporcionan el mejor marco institucional para conseguir el acuerdo entre los intereses de los países desarrollados de los países menos desarrollados y de las personas emigradas. Es también el lugar más aproximado para resolver los conflictos entre la propuesta de J. Bhagwati y las leyes internacionales. Además, la intervención de las Naciones Unidas aumentará los atractivos morales y políticos de un gravamen sobre aquellas personas, ya que la instrumentalización efectiva de la propuesta de Bragwati sólo se producirá probablemente bajo los auspicios de esta organización.

Y dentro de esta aproximación hay que diferenciar dos posibilidades:

- a) Una posibilidad sería que las Naciones Unidas recaudaran su propio impuesto sobre las ganancias de estos técnicos, profesionales, etc. Los países desarrollados receptores actuarían como agentes recaudadores y transmitirían los resultados del impuesto a las Naciones Unidas.
- b) Otra posibilidad sería establecer un gravamen sobre los países desarrollados receptores.

Ambas son analizadas por los profesores O. Oldman y R. Pomp.

En el primer caso hay que destacar que las Naciones Unidas no poseen su propio poder de imposición. El derecho a establecer un gravamen sobre estas personas tendría que ser delegado a ellas por el país menos desarrollado receptor. Pero ni uno ni otro delegarían más poder del que podrían ejercer por sí mismos. La legalidad de un impuesto de las Naciones Unidas sobre estos "cerebros" emigrados dependerá, por tanto, de si tal gravamen sería o no permitido por las leyes del país desarrollado o por las del menos desarrollado.

En cualquier caso, un impuesto de las Naciones Unidas tiene un gran número de ventajas. Por un lado, aliviaría las desigualdades e injusticias que pudieran resultar si cada país menos desarrollado recaudara su propio impuesto sobre sus emigrantes "cerebros". Por otro lado, la sustitución de numerosos impuestos de países poco desarrollados por un impuesto único de las Naciones Unidas contribuirá a la simplificación administrativa. Además, a través de la coordinación de la recaudación del tributo,

las Naciones Unidas aliviarían los temores de que algunos países desarrollados no obligaran a propósito al pago del impuesto para atraer a importantes inmigrantes. Por último, las Naciones Unidas están también en óptima posición para desarrollar las normas de imposición de estas personas que hayan renunciado a su ciudadanía.

El impuesto de las Naciones Unidas tendría la forma de un sobreimpuesto. A primera vista, un sobreimpuesto parece sencillo de administrar ya que se base en el impuesto del país desarrollado. En muchos aspectos, sin embargo, la administración de un sobreimpuesto aplicable únicamente a los "cerebros" emigrados más bien que a todos los contribuyentes, es equivalente a la administración de un impuesto totalmente separado. La administración tributaria debe:

- a) Preparar formas impositivas especiales.
- b) Establecer la lista de contribuyentes sujetos al impuesto.
- c) Diseñar tablas especiales de retención.
- d) Desarrollar programas de pago corrientes para los trabajadores por cuenta propia y otros contribuyentes no sujetos a la retención.
- e) Planificar programas de información de los contribuyentes que incluyen la preparación de anuncios descriptivos y formar programas educativos concernientes a demandas presentadas.
- f) Establecer reglas y normas que contesten a las ambigüedades del estatuto fiscal.
- g) Preparar a los funcionarios para contestar a las cuestiones de los contribuyentes y negociar en los casos que sea preciso.

La mayoría de estos problemas son controlables, e incluso algunos problemas análogos se plantean en los Estados Unidos cuando un estado decide por vez primera adoptar un impuesto personal sobre la renta, pero deben solucionarse a través de un nuevo contexto.

Por ejemplo, consideremos el problema del establecimiento y mantenimiento de la lista impositiva para un sobreimpuesto sobre profesionales, técnicos y personas semejantes emigradas. Debe desarrollarse algún mecanismo para que la administración tributaria y los agentes empleadores que realizan la retención puedan fácilmente separar a estas personas de los otros contribuyentes. Porque no sería realista esperar que se identificaran ellas mismas sin alguna maquinaria coactiva.

Los empleadores realizarán los requerimientos apropiados sólo bajo la coacción de penalizaciones. Una posibilidad para la administración tributaria puede ser obtener la información de la oficina de inmigración. Para

ésta no representa un gran problema implantar procedimientos para identificar a estas personas relevantes (35). La información recopilada por la oficina podría pasarse a la administración tributaria e introducirse en sus computadores. El uso de éstos resulta esencial sin duda para la utilización efectiva de tal información.

Sin embargo, se plantea una dificultad: en el momento de la entrada de la persona, la oficina de inmigración será incapaz de obtener dos elementos que son extremadamente valiosos: la dirección corriente en el país desarrollado de cada "cerebro" inmigrado y su número de identificación como contribuyente. Este último es vital para las operaciones del computador; sin él, relacionar la información de la oficina de inmigración con las declaraciones impositivas presentadas, sería prácticamente imposible.

No obstante, en algunos países, la oficina de inmigración podría ser capaz de obtener el número de identificación como contribuyente de estos técnicos, profesionales, etc. inmigrados algún tiempo después de su llegada, especialmente si todos los extranjeros estuvieran obligados a registrarse anualmente.

Si la administración tributaria es capaz de identificar a estas personas, podría enviar a cada una de ellas una copia de la forma especial impositiva. Estas, podrían también ser requeridas para que informen a sus empleadores de su status con objeto de la retención. Si no informaran a éstos serían detectados por el computador en el momento del archivo y podrían estar sujetos a multas u otras penas. En algunos países, puede ser factible un sistema de notificación directa a los empleadores del status de este tipo de empleados inmigrados.

Como hemos dicho, otra posibilidad sería que las Naciones Unidas establecieran un impuesto sobre los países desarrollados receptores. Este gravamen reconocería los beneficios proporcionados a estos países por la inmigración de personas cuyos talentos son escasos en todos los países. Los resultados de este tributo serían asignados para utilizarlos en los países menos desarrollados de forma que éstos podrían ser compensados, al menos parcialmente, por sus conocimientos profesionales y técnicos per-

(35) Obtener los nombres de casi todas estas personas que estén en el país sería difícil, sin embargo, ya que toda la información existente en los archivos de la oficina no estaría al día ni organizada prontamente en forma utilizable. Desde luego, la oficina podría cambiar sus procedimientos mucho antes de que impuesto de las Naciones Unidas llegara a ser operativo. Además, este impuesto de las Naciones Unidas podría ser aplicado posteriormente.

didos a través de la emigración y por los fondos gastados en la educación de los "cerebros" emigrados (36).

El gravamen podría estar en función del número de personas inmigradas al país desarrollado, del montante de su renta, del importe del impuesto que pagaban al país menos desarrollado, de la necesidad de sus conocimientos para su país de origen o de alguna otra combinación de factores que reflejaran los costes y problemas de los países menos desarrollados así como los beneficios obtenidos por los países desarrollados.

Los problemas administrativos planteados por un impuesto de las Naciones Unidas sobre los países desarrollados anfitriones son modestos en comparación con los que se encuentran en la recaudación de un impuesto individual sobre cada "cerebro" emigrado. Cierta medición de la renta de éstos es precisa para computar su contribución al país desarrollado. Sin embargo, sólo se necesitan datos agregados y tal información puede obtenerse de informes y estudios que son periódicamente actualizados.

C) CONCLUSION

A la vista de todo su análisis previo, los profesores Oliver Oldman y R. Romp concretan en un último apartado de su artículo que estamos comentando sus conclusiones respecto a cuál de las posibilidades o aproximaciones planteadas les merece una valoración final más positiva.

Para estos autores, de las tres aproximaciones examinadas, la menos factible parece ser un impuesto especial del país desarrollado sobre las ganancias de los "cerebros" emigrantes. En el contexto de los Estados Unidos, tal impuesto encontraría una oposición política importante y barreras constitucionales insuperables de momento. Además, ya hemos recogido nosotros también la opinión del profesor Martin Partington, respecto al caso del Reino Unido, que corrobora la conclusión de O. Oldman y R. Pomp, por lo que creemos sin duda que esta primera aproximación debe ser eliminada por no factible.

En cuanto a un impuesto del país menos desarrollado sobre todos los ciudadanos no residentes, sería compatible con los conceptos jurisdiccionales existentes de imposición, pero los problemas de coacción para que sea pagado son formidables. Cada país menos desarrollado tendrá que

(36) Un país desarrollado receptor es libre, obviamente, de adoptar un programa de ayuda extranjera basado en estos principios sin la participación de otros países desarrollados o de las Naciones Unidas.

valorar si puede alcanzar el nivel de coacción necesario para instrumentalizar el impuesto.

Los factores que hay que considerar al hacer esta valoración son los siguientes:

- a) La eficiencia de la administración tributaria del país menos desarrollado.
- b) La experiencia previa del país menos desarrollado en gravar las rentas extranjeras.
- c) El nivel existente de moralidad en los contribuyentes.
- d) Las condiciones sociales y económicas que genera la emigración de "cerebros".
- e) El acceso del país menos desarrollado a los activos de los "cerebros" emigrados.
- f) La posible renuncia a su ciudadanía por parte de éstos con la finalidad de evitar el impuesto.
- g) La actitud del país desarrollado receptor respecto a ayudar o no en la recaudación de impuestos extranjeros.

La mayoría de los países menos desarrollados necesitarían ayuda sustancial del país desarrollado receptor para la administración del impuesto; y aún existen pocos precedentes de tal cooperación intergubernamental.

Para O. Oldman y R. Pomp, las Naciones Unidas parecen ser la única institución que puede proporcionar un marco apto para diseñar e instrumentalizar un impuesto sobre las ganancias de los "cerebros" "fugados". La recaudación de un impuesto de las Naciones Unidas, sin embargo, precisa un gran margen de confianza por parte de los países desarrollados: estarían implicados numerosos cambios en las prácticas administrativas actuales, y los costes de instituir la maquinaria precisa y los procedimientos necesarios serían sustanciales. Estos costes tendrían que ser estimados y comparados con la renta potencial del impuesto: sólo entonces podría determinarse si el apoyo de los países desarrollados podría ser canalizado más productivamente en alguna otra dirección para alcanzar los objetivos buscados por la propuesta de Bhagwati.

En resumidas cuentas, desechada en principio la posibilidad de que el impuesto sobre la fuga de "cerebros" sea establecido por el país desarrollado, las otras dos aproximaciones se muestran factibles en principio. Nosotros personalmente, en el caso de la intervención de las Naciones Unidas, quizás no seamos tan optimistas como los profesores Oldman y Pomp. Creemos que ese "gran margen de confianza" del que estos auto-

res hablan, que es preciso conceder a este organismo mundial por parte de los países desarrollados, es muy difícil de conseguir. Pero es indudable que, superada esta dificultad previa, las Naciones Unidas son el marco idóneo para un impuesto de este tipo.

En todo caso, se nos pueden argumentar las grandes dificultades de la última aproximación: que el impuesto se exija por los países menos desarrollados. Desde luego, por seguir el orden establecido por los profesores Oldman y Pomp, la eficiencia de las administraciones tributarias de estos países es mínima, su experiencia previa en gravar rentas extranjeras también, el nivel de moralidad fiscal de sus contribuyentes muy bajo, etcétera. Y si las unimos a la poca disposición de los países desarrollados para ayudar a los menos desarrollados a administrar el impuesto, tendremos un cuadro bastante desalentador para que esta versión de la propuesta de Bhagwati se pueda llevar a efecto.

Quizás la conclusión final de nuestro trabajo (37) sea, precisamente, que son enormes los problemas y dificultades que esta propuesta lleva consigo en cuanto a su aplicación práctica en las tres versiones analizadas (38). De todas formas, habida cuenta de lo reciente de las investigaciones en este campo, creemos que muchos podrán ser resueltos en próximos avances.

Aunque hasta ahora ha habido pocos intentos de cuantificar de forma realista las consecuencias de la fuga de "cerebros", y los realizados se han basado muchas veces en datos sujetos a serias limitaciones (39), no cabe duda de la importancia de este proceso y, en consecuencia, de la necesidad de seguir investigando sobre él y de lograr encontrar alguna fórmula impositiva válida que permita corregir sus consecuencias no deseables.

Y para ello, un pre-requisito esencial es la creación de una atmósfera política adecuada que permita su adopción. Hasta que no exista un nivel considerable de acuerdo internacional sobre este problema y sobre la necesidad de resolverlo, es muy improbable que haya la cooperación intergubernamental necesaria para hacer factible alguna de las aproximaciones a la propuesta de Bhagwati (40).

(37) Todos los análisis realizados hasta ahora sobre este fenómeno lo ponen de manifiesto.

(38) En la Conferencia de Bellagio se estudiaron otras posibles aproximaciones: un sistema fiscal global, contribuciones voluntarias, un impuesto sobre la salida, etcétera. Ninguna de ellas satisfactoria. *Vid.* M. PARTINGTON, *op. cit.*, págs. 214-217.

(39) *Vid.* J. BHAGWATI, "Editor's note", en *The brain drain and taxation...*, *op. cit.*, págs. 207 y siguientes. Recoge los intentos más serios de medir los efectos tanto para los países desarrollados como para los menos desarrollados.

(40) *Vid.* M. PARTINGTON, *op. cit.*, pág. 217.

Hasta aquí hemos pretendido tan sólo contagiar al lector el interés por ese campo de la investigación fiscal tan novedoso, tal como el profesor Oliver Oldman lo hiciera con nosotros mismos, tanto en nuestra estancia en la Universidad de Harvard, en la primavera de 1975, como en su última visita a España en mayo de este año, según hemos indicado. Para ello, hemos partido de su magnífico artículo, en colaboración con el profesor R. Pomp, siguiendo lo más fielmente posible su propia sistemática, que hemos considerado idónea para el cumplimiento de nuestro objetivo.

