

PLANIFICACIÓN FISCAL vs RG 4838

Es común relacionar la actividad de planificación tributaria internacional con técnicas destinadas a disminuir la base imponible del tributo en una determinada jurisdicción vía la transferencia de rentas hacia otras plazas donde la carga fiscal sea inferior o, incluso, inexistente. Sin embargo, debemos destacar que la principal motivación del planificador internacional no tiene porque presentar como norte último la reducción del costo fiscal de las operaciones o, de ser este el objetivo fundante de la estructura, no tiene porque ser ilegítima su original motivación.

La planificación tributaria internacional es una actividad legítima que todo contribuyente puede desplegar siempre que el vehículo jurídico sea apto para el negocio subyacente que persiga. La controversia en cuanto a la legitimidad (o falta de ella), del esfuerzo en cuanto a planificación fiscal del contribuyente, se ha planteado alrededor del mundo siendo esta una cuestión de larga data.

Al poco de introducirnos en el estudio de la problemática advertimos tempranas voces expresadas en las cortes del Reino Unido de Gran Bretaña, en antecedentes como Partington c Attorney General (1869) donde, ante al juzgamiento de la actividad de planificación de negocios de parte del contribuyente con directo impacto en la determinación del tributo al que estaría obligado, se ha dicho lo siguiente:

“every man is entitled, if they want, to orden their affairs so as to attract the tax, under applicable law, is less tan would be otherwise”¹

La interpretación del texto normativo, el objetivo del legislador o la situación de “justicia” o “injusticia”, entre otras consideraciones, respecto de un determinado marco normativo, se han puesto bajo controversia al momento de analizar el modelo de negocios seguido por determinados contribuyentes. Las normas tributarias inciden directa o indirectamente en los negocios. Adicionalmente podemos afirmar que, como consecuencia de lo señalado, las normas tributarias impulsan, muchas veces, el comportamiento y hasta la creatividad del sujeto llamado a contribuir.

¹ Traducción del Autor: español: “Cada hombre está facultado, si así lo quiere, a ordenar sus asuntos de tal forma que el impuesto que atraiga, según las leyes aplicables, sea menor que el que sería de otra manera”

En este marco, sobre la base de analizar el impacto de la norma tributaria en la actividad del contribuyente, en el caso antes señalado, el tribunal se ha expresado claramente en los siguientes términos:

"If a person sought to be taxed comes within the letter of the law, he must be taxed, however great the hardship may appear to the judicial mind to be. On the other hand, if the Crown, seeking to recover the tax, cannot bring the subject within the letter of the law, the subject is free, however apparently within the law the case might otherwise appear to be. In other words, if there be an equitable construction, certainly such a construction is not admissible in a taxing statute, where you can simply adhere to the words of the statute."²

Con mismo criterio se ha manifestado el juez Learned Hand en Gregory c. Helvering US 293.463 (1935) cuando su voz declama en los siguientes términos:

www.sergiocarbhone.com.ar

"anyone may arrange his affairs so that his taxes within the law were as low as posible. No one has as a public duty to pay more than the law demands. Taxes are levy... and not voluntary contribution"³.

Estas expresiones, que podríamos encuadrar llamadas a la defensa no solo de la letra de la ley sino también en el marco del pleno ejercicio de las libertades constitucionales, podemos encontrarlas incluso en expresiones del máximo tribunal de la República Argentina: la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁴ cuando, en autos titulados Industrial Comercial Argentina c. Nación Argentina⁵; antecedente donde el contribuyente encontró controvertido su esquema de negocios y, con ello, las determinaciones tributarias que del esquema derivaban, se expresó por la defensa de las libertades constitucionales relacionadas, en este caso, con la amplia posibilidad

² Traducción del autor: español: "Si una persona debe ser alcanzada por impuestos ello será conforme la letra de la ley, él debe ser gravado, sin importar cuán grande sea la adversidad que pueda parecer a la mente judicial. Por otro lado, si la Corona, buscando recuperar el impuesto, no puede traer al sujeto dentro de la letra de la ley, el sujeto es libre, sin embargo, aparentemente dentro de la ley, el caso podría aparecer de otra manera. En otras palabras, si hay una construcción equitativa, ciertamente tal construcción no es admisible en un estatuto impositivo, donde simplemente puedes adherirte a las palabras del estatuto"

³ Traducción del Autor: español: "Cualquier persona puede organizar sus asuntos de tal manera que sus impuestos dentro de la ley fuesen lo mas bajo posible. Nadie tiene como deber público pagar mas de lo que la ley demanda. Los impuestos son una exacción... y nunca una contribución voluntaria"

⁴ Sitio Web disponible en: <https://www.csjn.gov.ar>

⁵ Fallos (241:210)

de organizar sus negocios, dentro de marco de la ley, de la forma que encuentre mas conveniente:

“Por la misma razón que no es reprehensible el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal, no cabe desconocer al Estado la facultad de proscribir por ley procedimientos, incluso jurídico, susceptibles de reducir los gravámenes establecidos. Y es correcta la interpretación de tales normas de manera conducente a los fines de evitar que los impuestos sean eludidos”.

Advertimos, con ello, un principio jurídico general: el principio de legalidad; basado en la sujeción al texto de la ley que presenta, como consecuencia, la amplia libertad del sujeto para todo aquello no considerado en el texto legal. En la República Argentina encontramos este principio enunciado en el Art. 19 de la Constitución Nacional cuando dice: “Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”.

Sin embargo, cuando hablamos de planificación de negocios con efectos fiscales, muchas veces que lo que está en juego es la interpretación del texto legal, la definición de sus límites o hasta la necesaria interpretación adaptada, esta vez, a un contexto dinámico de negocios. En este contexto los tribunales dejan abierta la puerta para analizar la letra de la ley de cara al negocio concreto del contribuyente en el objetivo de evitar construcciones jurídicas artificiosas.

En el mismo sentido es necesario llamar a registro el dictamen del Procurador General de la Nación Nicolas Becerra⁶, ratificado luego por el Máximo Tribunal, en YACIMIENTOS PETROLIFEROS FISCALES SA c PROVINCIA DE TIERRA DEL FUEGO en donde se expresa con contundencia:

“En este marco, el planteo sobre la intención de evadir el tributo resulta insustancial pues, como explica la jurisprudencia norteamericana (refiriéndose a SUPERIOR OIL CO. C. STATE OF MISSISSIPI US 280.390 y BULLEN C WISCONSIN US 240.625), cuando la ley traza una línea, la cuestión quedará del lado permitido o del prohibido, y si lo está sobre el primero no empeora legalmente su situación la parte que se permite ir intencionalmente tan cerca de ese límite como le es posible, sin cruzarlo”⁷.

⁶ Nicolas Becerra (25-01-1943), Procurador General de la Nación 23-04-1997 a 05-02-2004.

⁷ Tratado de Derecho Tributario Internacional – Tomo I. Ed. La Ley. Directores: Ruben Asorey y Fernando García. ISBN: 978-987-03-2526-0. Capítulo 2.3.1 – “Planificación Fiscal Internacional” – Autor: Ricardo Riveiro. Pag. 769.

La diferencia entre planificación tributaria legítima y aquella que puede ser considerada nociva se presentará, en algunas situaciones, difícil de definir debido a que su tipificación se va aggiornando con el correr del tiempo, con el avance de la legislación tributaria comparada y según disposiciones internas de cada jurisdicción o incluso a la luz de los “acuerdos inter-jurisdiccionales” expresados en organismos supranacionales. Estos organismos promueven la armonización de esquemas y regímenes tributarios internacionales. En la actualidad podemos observar el impulso dado por la OCDE al proyecto de “armonización”⁸ de un régimen fiscal internacional orientado a reducir las prácticas tributarias que conducen a la erosión de bases imponibles en negocios internacionales⁹.

En cuanto al concepto de planificación fiscal nociva, entendemos que es aquel vinculado con mecánicas carentes de sustancia económica o donde el propósito de negocios no se presenta con una visión clara, es decir, construcciones soportadas en una estructura carente de contenido, construida solo en documentos y “sustentada” en las “guaridas” legales caracterizadas por ofrecer diferentes regímenes tributarios y societarios preferenciales¹⁰.

Desde el punto del vista del contribuyente transnacional, que cuenta con herramientas técnicas y económicas para proceder al análisis de los diferentes regímenes legales, en varias jurisdicciones y a fines de tomar decisiones sobre la estructura de sus negocios, conviene destacar que los países, de cara al cuidado de sus “fronteras tributarias”, administran sus regímenes legales, tributarios, cambiarios, societarios o incluso de secreto (bancario, fiscal, societario, registral, etc), según sea su política de atracción de capitales internacionales..

La historia ha demostrado que, en el “libre juego”¹¹ entre los países, se pueden llegar a producir contradicciones entre los objetivos buscados por aquellas jurisdicciones exportadoras de capital

⁸ En palabras de la propia OCDE, el objetivo del proyecto BEPS es lograr “[la]... reforma integral, coherente y coordinada de la normativa tributaria internacional...”. Ver en <http://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm>.

⁹ Disponible para consulta de una breve introducción al proyecto BEPS, definiciones y objetivos, en <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>

¹⁰ En este sentido la OCDE se ha manifestado en su informe “Harmful Tax Practices” (2006).

¹¹ En este “libre juego”, a nivel mundial, al decir del Informe presentado por el Departamento de Ingresos Tributarios de Canadá en la 32ª Asamblea del CIAT, deviene en: “... un nivel microeconómico asociado con los patrones cambiantes de las operaciones transfronterizas, por medio de los cuales las empresas organizan su desarrollo, producción y financiamiento...”. El concepto fue rescatado por Parrondo Alfredo en su documento “La administración tributaria frente a la planificación fiscal internacional en un contexto globalizado”, publicado por Boletín AFIP Nro 26 (1999), donde estudia el impacto de la globalización en la integración de las economías nacionales.

y aquellas impulsados por la necesidad de atraer fondos, entre aquellos que importan capital para aplicarlo a la industrialización, como política de Estado, y aquellos que importan capitales para aplicarlo al desarrollo de una plaza financiera. También podremos encontrar tensiones entre aquellos que promueven el libre cambio de capitales con un laxo registro de operaciones y aquellos que se conforman como plazas administrativas de grandes capitales exteriores con políticas de secreto bancario, financiero, societario y comercial (entre otros).

El proceso de globalización y de liberación de fuerzas productivas, pero fundamentalmente, financieras, terminó por motivar a diferentes jurisdicciones a lograr un mayor crecimiento económico por medio de atracción de capitales. En este sentido, observamos un crecimiento de los regímenes tributarios internacionales basados en, al decir de VITO TANZI, “la degradación de los sistemas fiscales”¹².

Esta suerte de “micro-sistemas” jurisdiccionales, por su competencia externa, ha sido descripta por Julián Martín, en cuanto al resultado, de la siguiente manera:

www.sergiocarbhone.com.ar

“Algunas jurisdicciones han intentado lograr un mayor crecimiento económico a través de la atracción de capitales del exterior, para lo cual han procedido a conceder beneficio de toda índole a sujetos y empresas que efectúen inversiones en sus territorios. Esto ha repercutido en otros Estados, puesto que a medida que crecen los vínculos entre las distintas economías, los asuntos tributarios desempeñan un papel mas importante en las estrategias empresariales y en las decisiones de los individuos”¹³

Invito al lector a pensar al mundo como una “caja de herramientas” en el cual, independientemente de la legitimidad en el uso que el contribuyente pueda realizar de cada una de ellas, han sido analizadas por la OCDE y, a modo de ejemplo, no podemos dejar de mencionar el resultado análisis de progreso en el marco de la ACTION 5 BEPS publicada en 2018¹⁴. En este se propone una actualización respecto de diferentes regímenes fiscales verificados anteriormente para su categorización considerando los siguientes criterios: (a) harmful; (b) potentially Harmful but not actually harmful; (c) potentially harmful; (d) not

¹² Citado por Julián Martín en capítulo “Elusión Fiscal Internacional” del libro “Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional – Aspectos Controvertidos” – Dir: Fernando García. Ed. La Ley. ISBN ISBN 978-987-03-1627-5. Pág. 113

¹³ Julián Martín en capítulo “Elusión Fiscal Internacional” del libro “Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional – Aspectos Controvertidos” – Dir: Fernando García. Ed. La Ley. ISBN ISBN 978-987-03-1627-5. Pág. 113.

¹⁴ BEPS ACTION 5 – “Harmful Tax Practices – 2018 – Progress Report on Preferential Regimes” (OCDE 2018)

harmful (seleccionando solo las categorías ilustrativas de regímenes que podrían ser lesivos en una estrategia de planificación fiscal internacional).

La planificación fiscal internacional implica la decisión de alocaación de activos, riesgos y funciones en aquellas jurisdicciones en las que sea posible maximizar el resultado global del negocio correspondiendo a un componente de costos el impuesto a la renta. Ciertamente no será este el único elemento analizado por el planificador internacional, pero en el marco de una economía de valor agregado y altamente digitalizada, desarrollada sobre la base de actividades esencialmente deslocalizables, el impuesto a la renta es un “driver” de utilidades a considerar.

Posiblemente, la falta de comprensión de la esencia de la planificación fiscal internacional ha sido su peor enemigo y, al mismo, tiempo, su mejor aliado. La actividad del analista y planificador internacional se inicia con un conocimiento acabado del negocio bajo diseño para luego pasar a la consideración de alocaación de la “tríada” de activos, riesgos y funciones de acuerdo a la tasa efectiva final del negocio consolidado a nivel grupo.

La existencia de (a) regímenes de propiedad intelectual (Bélgica, Francia, Israel, etc); (b) Regímenes Promocionales por industrias (Argentina, Brasil, India, Japón, etc), (c) Regímenes tipo “patent box” (Grecia, Malta) o (d) regímenes de compañías internacionales (Chile, Curacao) son herramientas hábiles para el diseño de la política de planificación internacional del grupo. La legitimidad o no de la estrategia estará en el motivo de negocios y en el sustento de las operaciones. La simple actividad de pensar, de planificar, de estudiar y de explotar regímenes o sistemas beneficiosos no puede ser considerada algo legítimo. Lo que importa no es la herramienta sino lo que se hace con ella.

De forma permanente nos moveremos entre los conceptos de “economía de opción”, “elusión” y “evasión”. Estos conceptos no se encuentran plenamente delimitados con lo cual, si bien no podemos decir que su definición resulta subjetiva, advertimos que resulta altamente influenciada respecto del contexto en el cual se presente la situación bajo consideración. En este sentido Ricardo Riveiro¹⁵, al llamar a la reflexión de los conceptos antes mencionados, y sobre la base del antecedente EURNEKIAN S.LEY 24.769 T.O.P.E. NRO 1 13-08-2004, reflexiona sobre el antecedente en los siguientes términos: “[el antecedente es]... un compendio didáctico de lo

¹⁵ Ricardo Riveiro en su capítulo “2.3.1. Planificación Fiscal Internacional (economía de opción, elusión y evasión internacional)” de la obra “Tratado de Derecho Internacional Tributario” – Dir: Rubén Asorey y otros. Ed. La Ley ISBN 978-987-03-2526-0 – TOMO I a Pag. 769.

que debiera entenderse por licitud, elusión, evasión, planificación fiscal y economía de opción”. Hecha esta declaración presenta un extracto del antecedente que, considerando el valor que el autor le asigna, me permito reproducir:

“fuera del ámbito tributario determinado por el legislador, el ciudadano y eventual contribuyente goza de la más amplia libertad fiscal, lo que implica que no se encuentra obligado a realizar hechos impositivos para satisfacer las pretensiones del fisco cuando la ley no prohíbe alcanzar resultados tributarios por una vía distinta a la fijada por el legislador. Este campo propio de la actuación libre, del eventual contribuyente puede ser consecuencia de la imprevisión, pero también de la decisión conscientes del legislador, pero en ambos casos no habrá un hecho imponible y, consecuentemente, no podrá configurarse una violación a las normas ya mencionadas”

El planificador internacional deberá reconocer, en sus decisiones, un nuevo concepto de cadena de valor a nivel internacional donde los diferentes procesos empresariales ya no se desarrollan dentro de una jurisdicción, sino que lo hacen en el marco de un régimen fiscal internacional.

www.sergiocarbhone.com.ar

Al hablar de “régimen fiscal internacional” se hace con dos motivaciones. La principal es que no podremos comprender la actividad de la planificación tributaria internacional ni el impacto en las economías nacionales (a los efectos del presente estudio nos ocuparemos del impacto en la economía de la República Argentina), si no llegamos a presentar al entorno global de negocios como un espacio viable para el desarrollo de negocios y para el desplazamiento de la cadena de valor empresarial. A nivel internacional las funciones de desarrollo, producción, financiamiento, comercialización, planeamiento o dirección, entre otras, son alocadas en aquel lugar que mejor opere a los intereses empresariales. En este contexto, las normas tributarias son parte de los mandatos conductuales requeridos por sistemas que interactúan entre sí. Esta interacción forzosa pero caótica se encuentra, muchas veces, desconectada de los intereses particulares de las naciones¹⁶.

El catedrático español Tulio Rosembuj, en reciente obra¹⁷, declama la importancia de reconocer que el contexto globalizado en el que despliega su actividad la empresa multinacional implica un control de las decisiones hacia el vértice de la organización en la cual las ficciones de las

¹⁶ tal como supo advertir Richard Gordon en su informe TAX HAVEN AND THE USE BY UNITED STATES TAXPAYERS – AN OVERVIEW – Presentado el 12 de enero de 1980 ante el comisionado de la IRS

¹⁷ Tulio Rosembuj en “La cadena de Valor Global. La renta de Erosión Fiscal. La renta Digital”. Ed. El Fisco (2020)

normas de precios de transferencia ayudan pero no resuelven el fondo de la cuestión: aloca- ción de rentas en función de un único interés central: maximización de utilidades.

¿QUE ENTENDEMOS POR PLANIFICACIÓN FISCAL ILEGÍTIMA?

La planificación fiscal, incluso cuando se encuentra orientada a reducir la carga tributaria es una actividad legítima del contribuyente consistente en "... la elección..., del(os) acto(s) jurídico(s) más conveniente(s) a sus intereses para obtener un objeto lícito en la realización de sus actividades, que detone el menor costo fiscal posible, sin violentar la ley..."¹⁸. La planificación fiscal se desarrolla en el seno de la función de negocios y en el esquema de creación de valor sobre la cual ésta se orienta.

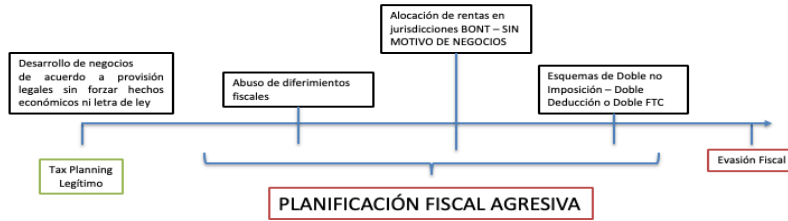
La planificación fiscal se considerará agresiva (ATP) cuando la construcción desarrollada (típicamente una construcción jurídica o una sucesión de negocios jurídicos) no responde a una función económica o a un propósito de negocios válido para el negocio o economía del contribuyente. Actualmente existe consenso internacional en que la planificación fiscal agresiva será aquella orientada a tomar ventaja de las diferencias técnicas y de tratamiento de rentas en diferentes sistemas o regímenes fiscales desarrollada únicamente con el propósito de la reducción de la carga fiscal global¹⁹.

La diferencia entre un esquema de planificación fiscal agresiva y un esquema de planificación fiscal legítima no siempre se presenta clara. Sin embargo, nos parece interesante acercar un gráfico que permite advertir el curso de acción por el que puede atravesar un contribuyente desde una acción de planificación completamente legítima hasta una situación de evasión fiscal²⁰:

¹⁸ Mul Encalada, Jennifer: "Planificación fiscal" - 2006. La libertad de contratación (Art. 1197 CCyC) y el principio de legalidad y certeza jurídica (Art. 4 y 17 CN) habilitan a defender el ámbito de libertad del contribuyente en la conducción de sus negocios.

¹⁹ Taxation Papers - Working Paper Nor 71 (2017) - Aggressive Tax Planning Indicators - Final Report - European Commission

²⁰ Taxation Papers - Working Paper Nor 71 (2017) - Aggressive Tax Planning Indicators - Final Report - European Commission



La evasión fiscal se observa en prácticas como el ocultamiento de rentas o la manipulación de resultados contables y fiscales sirviéndose, para ello, de operaciones celebradas interponiendo personas jurídicas (o vehículos) incorporados en jurisdicciones de baja o nula tributación y con deficiencia en intercambios de datos internacionales.

La planificación fiscal agresiva es, sin llegar a la hipótesis de evasión fiscal, una forma de ordenar los negocios (en este caso internacionales) que, dependiendo de las particularidades de la situación, podría colocar al consultante en una hipótesis lesiva de intereses fiscales.

www.sergiocarbone.com.ar
Tulio Rosembuj²¹ advirtió en 2011 como las estrategias de ATP se han convertido en una fuente de renta de las empresas deslocalizadas. Este señalamiento sería, posteriormente, la fuente del trabajo expuesto por el marco inclusivo BEPS ACTION 12 orientado a establecer un marco normativo habilitante al revelamiento de esquemas de planificación fiscal agresiva involucrando tanto a contribuyentes como a asesores fiscales (promotores)²². La acción señalada debe ser comprendida en el nuevo marco inclusivo que manda considerar la importancia del sustento y motivación de negocios para las construcciones y estructuras internacionales (BEPS ACTION 5)²³.

Un esquema ilegítimo podría estar representado por la configuración de figuras jurídicas radicadas en extraña jurisdicción, preferentemente en disposiciones de reducida fiscalidad o con amplia manipulación de base y como parte de una estructura de negocios internacionales que permite acumular rentas en jurisdicciones consideradas de baja o nula fiscalidad. En el caso de que las funciones críticas, los riesgos sustantivos o la capacidad de financiamiento (o conjunto de todas las referidas) sea radicada en la República Argentina estaremos frente a una

²¹ Tulio Rosembuj en “La crisis financiera y el arbitraje fiscal internacional” – Ed. El Fisco GLETSL (2011) – ISBN 978-84-933400-6-5

²² Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>

²³ <https://www.oecd.org/tax/beps/resumption-of-application-of-substantial-activities-factor.pdf>

construcción internacional artificiosa, obligada a ser ventilada y que, en su conjunto, podría ser considerada una práctica tendiente a la evasión fiscal²⁴.

El punto aquí señalado será de sustantiva relevancia dado que con fecha 20 de octubre de 2020 la autoridad fiscal nacional (AFIP) publica en Boletín Oficial su RG 4838 que, sin mencionar específicamente el resultado de la BEPS ACTION 12, incorpora al régimen jurídico argentino un régimen de información orientado a la ventilación de situaciones de planificaciones fiscales tributarias. El marco objetivo de las mismas, según manifestaciones en sus “considerandos”, recorre sobre las principales situaciones que derivan en este tipo de práctica: asimetrías entre sistemas fiscales, arbitraje de tasas fiscales, usufructo de ilegítimo de convenios de doble imposición internacional o construcción de relaciones jurídicas sin sustento económico (tax shelters).

La referida norma en su Art. 4 discurre sobre situaciones que colocarían a una estructura internacional en obligación ser ventilada a la autoridad fiscal dejando un amplio margen de acción a la autoridad fiscal dado que por medio de su inc. f) se dispondrá de un sistema dinámico de categorización de estructuras internacionales que, de verificarse, debieran estar sujetas a revelación.

La estructuración de negocios internacionales, como se ha comentado previamente, es una actividad legítima del contribuyente, pero debería soportarse en actividades con sustento y motivación de negocios suficiente. El “sustento”, a los fines de este documento, debe ser entendido como medios materiales y humanos suficientes para la administración de activos, desarrollo de funciones y gestión de riesgos asignados contractualmente. El esquema de revelación de planificaciones fiscales internacionales obligará a extremar recaudos respecto de este especial punto.

De lo dicho, una estructura fiscal internacional debe ser conducida sobre la base de sustento y motivación de negocios, no debe estar orientada a la explotación de las asincronías en regímenes legales foráneos (sin motivación de negocios subyacente), no debe estar orientada a la explotación de las ventajas de un CDI como único motivo (treaty shopping), ni a alterar las categorías de rentas sobre la base de construcciones jurídicas artificiosas (rule shopping), no

²⁴ El delito de evasión fiscal se encuentra tipificado en Ley 26.735. El uso de construcciones jurídicas artificiosas será un elemento agravante respecto de la conducta del contribuyente al momento de tipificar el ilícito.

debe ser conducida de manera tal de verificar hipótesis de doble no imposición (sin sustento o base de negocios)²⁵ (conduit company), no debe estar orientada a la construcción de intermediarios internacionales sin sustento (función de negocios) con interés de arbitraje en precios de transferencia²⁶, entre otras.

LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Las normas de precios de transferencia buscan “emular”²⁷ los resultados que podrían haber obtenido sujetos no vinculados (jurídica o funcionalmente). Estos resultados “no incididos de vinculación” se denominan “de plena competencia”²⁸ pasando a ser éste considerado el estándar internacional de resultados asignables entre sociedades de un grupo multinacional.

Si bien es cierto que las administraciones tributarias no deberían considerar automáticamente que las empresas asociadas pretenden manipular sus precios de transferencia y que las diferencias de criterio en el marco de precios de transferencia no se vinculan directamente con cuestiones de fraude o elusión fiscal, sobre la base de haber detectado manipulaciones de precios con fines de erosión de bases imponibles, al realizar transacciones entre sociedades vinculadas el contribuyente incidido deberá demostrar que dicha operación responde a resultados asimilados a los que habría alcanzado de no operar en el marco de un grupo multinacional.

Los precios de transferencia implican, en consecuencia, un estudio de la situación subyacente a una determinada transacción (o grupo de transacciones) para verificar si la misma ha sido celebrada considerando un poder de negociación equidistante entre las partes. Estas operaciones pueden haber estado incidas por cuestiones ajenas a las partes como ser presiones gubernamentales locales, hipótesis de valoración aduanera, controles de cambios, controles de pecios, crisis locales específicas, crisis financieras localizadas, entre otras cuestiones.

El estudio de precios de transferencia no presenta como objetivo igualar resultados a los que pudo demostrar un grupo de transacciones no vinculadas, sino que el objetivo será justificar los valores finalmente transados.

²⁵ MOLINOS RIO DE LA PLATA TFN 2013 y MOLINOS RIO DE LA PLATA CNACAF 2016

²⁶ CARGILL SA CNPE 2010, MATERIA PAMPA TFN 2020

²⁷ Según la concepción de Tulio Rosembuj estamos frente a una ficción jurídica. En reciente obra titulada “La creación de valor. La cadena de valor global. La renta de erosión fiscal. La renta digital” Ed. El Fisco. Tsteed SL. (2020) – Reino de España - ISBN: 978-84-944098-5-1.

²⁸ En ingles “arm’s length”

De lo expuesto, no se ajustará a derecho la simple acumulación de resultados en sociedades radicadas en jurisdicciones soportadas en regímenes tributarios beneficios cuando esto ocurre por la única justificación de reducir la carga tributaria global del grupo. Un estudio de precios de transferencia, independientemente de las normas locales aplicables indagará sobre el contexto en que se desarrollan las transacciones así sobre la motivación subyacente a la retribución asignada. Una estrategia de planificación fiscal internacional no puede ser dissociada de los principios que informan los precios de transferencia.

En un contexto de transacciones realizadas entre contrapartes en las que la fiscalidad se encuentre gobernada por convenios internacionales para evitar la doble imposición deberá prestarse especial atención al mandato dispuesto por el Art. 9 de cada convenio (CDI)²⁹. El objetivo principal de dicho mandato legal será determinar el contexto y las bases en las que corresponderá ajustar los beneficios de las empresas asociadas considerando que solo sucederá en caso de que estos precios pactados no se ajusten a los que correspondería tranzar en caso de ser independientes³⁰.

En este marco las transacciones se evaluarán como si hubieran pactado como independientes, pudiendo soportar el resultado del trabajo sobre la base de comparables “internos” o “externos”. En caso de operaciones realizadas íntegramente con partes relacionadas la búsqueda de comparables será sobre la base de datos “externos” al grupo.

El énfasis dispuesto en el presente título no debe ser considerado ocioso. La autoridad fiscal verificará las operaciones varios años después de ocurridas. Será, por tanto, importante el estudio y documentación de precios de transferencia que acompañe la campaña de planificación fiscal internacional haciendo énfasis en la documentación de respaldo y la conducta a seguir por cada miembro del grupo internacional³¹.

La importancia de la existencia de normas de precios de transferencia en las distintas jurisdicciones en las que opera el grupo multinacional radica en que su sola disposición mandará realizar un escrutinio estricto en las operaciones realizada con partes relacionadas sobre lo cual debemos agregar algunos elementos de importante consideración:

²⁹ La mayoría de los convenios para evitar la doble imposición internacional son celebrados sobre la base del Modelo propuesto por la OCDE (MOCDE). En este modelo el Art. 9 corresponde a la observación específica en caso de transacciones entre empresas asociadas.

³⁰ De allí la importancia de conocer la red de CDI

³¹ La disociación entre los contratos celebrados y el comportamiento de las partes es un punto específico en todo análisis funcional en el marco de estudios de precios de transferencia.

- (1) Las normas de precios de transferencia no se encuentran “sincronizadas” entre las diferentes jurisdicciones de manera tal que la selección del método, la selección del comparable, la existencia de “safe harbor” o de otro tipo de medias puede generar efectos doble imposición;
- (2) Los conflictos generados producto del efecto referido en punto (1) requiere acuerdos internacionales y un marco operativo que no siempre se encuentra disponible a nivel jurisdiccional;
- (3) La posibilidad de cerrar acuerdos anticipados de precios³² (mecanismo que resolvería las hipótesis de conflicto en el marco de precios de transferencia y acercaría seguridad jurídica al esquema) no se encuentra disponible en todas las jurisdicciones y, de estar disponible, dependerá de la industria y volumen de negocio;

La inestabilidad del contexto descrito se verifica acotada (sensiblemente) en el caso de operar con jurisdicciones en las que existe celebrado un tratado para evitar la doble imposición internacional que contenga pautas de resolución de conflictos.

Principio de plena competencia se sostiene en la posibilidad de comparar operaciones realizadas entre asociadas con operaciones realizados entre no asociados. De lo dicho se requieren características económicas de celebración que sean comparables con operaciones celebradas entre partes independientes o, de existir diferencias, que estas se encuentren justificadas en motivos de negocios válidos. Una operación será comparable cuando no hay diferencias significativas en productos o contextos o se han eliminado los efectos de las diferencias significativas detectadas.

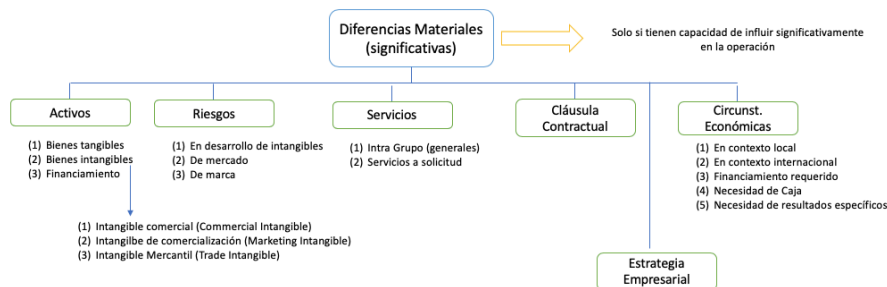
A los efectos de un análisis de comparabilidad se utilizan diferentes métodos. Estos métodos, si bien siguen los lineamientos propuestos por la OCDE, cada jurisdicción puede incorporar sus alteraciones o adaptaciones que los hacen particulares demandando, en consecuencia, escrutinio específico y local al momento de implementar cualquier esquema. Los métodos (generales) son:

³² Anticipated Price Agreement (APA)

- (1) Precio Comparable: se aplica cuando existen precios que se pueden ubicar entre operaciones independientes y ante situaciones similares. Se soporta en todas las características de la operación son comparables con otras celebradas en condiciones de libre mercado;
- (2) Precio de reventa: la comparación se realiza a nivel de margen bruto de las operaciones celebradas;
- (3) Costo incrementado: este método es utilizado para validar el margen de rentabilidad obtenido partiendo del costo asequible entre partes independientes. La selección entre (2) o (3) dependerá del tipo de operación que se pretenda verificar;
- (4) Margen neto de transacción: trabaja sobre márgenes que pueden obtener empresas independientes comprensivo de resultados netos operativos y vinculado a algún “driver” de utilidades específico (según industria);
- (5) Profit Split: implica la sub-división de ganancias a nivel grupo internacional. Se aplicará en casos muy específicos como ser acuerdos de costos compartidos vinculados en la generación de intangibles de difícil valoración y cuando todas las aportaciones sean únicas.

De lo expuesto deberá quedar claro que la estrategia a implementar a nivel internacional no puede estar soportada solamente en el curso jurídico de las entidades vinculadas y en la existencia de acuerdos internacionales para evitar la doble imposición sino en los activos, riesgos y funciones asociados a cada unidad generadora de valor para, en caso de existir transacciones entre cada una de ellas (generalmente vinculadas con asignación de rentas en jurisdicciones de baja imposición), estas deberán ser analizadas bajo el prisma de un análisis de precios de transferencia en cada una de las jurisdicciones vinculadas. Las “diferencias significativas” entre los “estándares industriales” justifican variaciones a dicha pauta.

Gráficamente el concepto debería ser visualizado del siguiente modo:



Al momento de encarar una estrategia internacional será recomendable esta se realice considerando contemporáneamente disponibilidad de comparables, información disponible y condiciones contextuales para los negocios proyectados. Los precios de transferencia obedecen a una realidad subyacente (no incida por vinculación) que debe ser acreditada.

De lo dicho, los estudios realizados por el contribuyente deberían ser los mismos que gobiernan las decisiones en una empresa independiente y de complejidad similar. En este sentido la conducción de un marco de negocios transnacional debería comprender una estrategia administrativa centralizada orientada a controlar existencia de información comparativa, nota y fundamentos de las decisiones, contratos con fecha cierta, cotizaciones independientes, análisis de riesgos y puntos de equilibrio, información sobre comparables y negocios alternativos a desarrollar, traducción de documentos que debieran ser sometidos a revisión de la autoridad tributaria.

LA RG 4838 Y LA PLANIFICACIÓN FISCAL

Lo hemos señalado en párrafos anteriores y lo repetiremos en este momento: posiblemente el mayor enemigo de la planificación fiscal sea su falta de comprensión, adicionalmente también posiblemente sea su mayor protección. En los títulos anteriores nos ocupamos de describir resumidamente aquellos elementos en los cuales se sostiene la actividad del planificador fiscal internacional. Toca ahora analizar el contexto al que nos enfrenta la RG 4838³³ por cuanto régimen de información de planificaciones fiscales nacionales e internacionales.

Al momento de preparar este documento decidí no sucumbir a la tentación de trabajar temas como la competencia en las que la autoridad fiscal sostiene su capacidad reglamentaria, la crisis que plantea la norma de referencia respecto de normas legales que soportan el secreto profesional, la posible invasión a la intimidad del sujeto o, incluso, la situación de inseguridad jurídica a la que nos enfrenta el texto normativo por las imprecisiones a las que nos

³³ B.O. 20-10-2020

enfrentamos. Todos estos temas han sido tratados por diferentes autores en sendas ediciones y publicaciones profesionales a la fecha a los cuales me remito³⁴.

Una lectura rápida de la norma nos permite tener una experiencia general del objetivo buscado. Sin embargo, ni bien iniciamos un estudio detallado de sus disposiciones comenzaremos a observar imprecisiones, posibles excesos reglamentarios o situaciones que podrían visualizarse impracticables, entre otras. En este contexto, me pareció interesante reflexionar sobre que pretendería alcanzar esta norma.

Un dato interesante es que la reglamentación bajo estudio no menciona la ACTION BEPS 12 pero en sus considerandos reflexiona sobre la existencia de regímenes de información de esquemas fiscales nocivos o potencialmente nocivos. La norma local no se basa en el concepto de “nocividad” para señalar que esquema debiera o no ser objeto de información pero, como contrapartida, nos ofrece “señales” que, de alguna forma, acerca pautas para su entendimiento.

Las preguntas serán siempre las mismas: ¿qué informar?, ¿quién debe informar? y ¿cuándo informar? El particular diseño de la RG 4838 se muestra como una herramienta basal y dinámica que se ajustará, conforme expresiones futuras de la autoridad fiscal, a las necesidades (siempre cambiantes) vía el uso de un micro-sitio específico.

Sobre la base de este contexto entiendo prudente darnos a la reflexión sobre el contenido normativo bajo comentario considerando el marco general propuesto por la ACTION 12 BEPS para, de alguna manera, detectar similitudes, apartamientos y, si se quieren, conocer la inteligencia final del texto al cual nos enfrentamos.

QUE INFORMAR

El Art. 2 RG 4838 señala que se deberán informar las planificaciones fiscales “nacionales” o “internacionales”. El término planificación fiscal posee su propia definición en la norma de referencia en los siguientes términos: “todo... acuerdo, esquema, plan y cualquier otra acción

³⁴ “COMENTARIOS SOBRE EL RÉGIMEN DE INFORMACIÓN SOBRE PLANIFICACIONES FISCALES. UN ENFOQUE CRÍTICO” – Darío Rajmilovich DTE 12-2020; “RÉGIMEN DE INFORMACIÓN DE PLANIFICACIONES FISCALES TRIBUTARIAS [RG (AFIP) 4838]” – Martín Caranta DTE 12-2020; “LA RG (AFIP) 4838- ¿TOMA COMO FUENTE EL “SOFT LAW”? COMENTARIOS DEL RÉGIMEN DE INFORMACIÓN DE PLANIFICACIONES FISCALES TRIBUTARIAS” – Gabriela Tozzini DTE 12-2020; “RÉGIMEN DE INFORMACIÓN DE PLANIFICACIONES FISCALES [RESOLUCIÓN GENERAL (AFIP) 4838]” – Osvaldo Soler DTE 10-2020; “INOPORTUNA IMPLEMENTACIÓN DE LA ACCIÓN 12 OCDE - G20, A TRAVÉS DE LA RESOLUCIÓN GENERAL 4838” – Teresa Gomez DTE 10-2020 y “RÉGIMEN DE INFORMACIÓN DE PLANIFICACIONES FISCALES. RESOLUCIÓN GENERAL 4838- COMO SI FUERA POCO, TAMBIÉN COLISIÓN NORMATIVA” – Daniel Perez – DTE 10-2020, entre otros

de la que resulte una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de los contribuyentes comprendidos en ella...”.

Se considera beneficio tanto una reducción de la tasa tributaria efectiva como la evitación de un régimen informativo específico. En el caso de las planificaciones fiscales nacionales encontraremos una tipificación expresa mientras que en el caso de las planificaciones fiscales internacionales contamos con un concepto general y una tipificación particular.

Se ha atacado al texto por su “vaguedad” dado el uso de los términos “acuerdo”, “esquema”, “plan”, todos ellos en clara referencia a una maquinación especial del contribuyente propia de una actividad planificada y que podría ser considerada una herramienta de una estrategia final lesiva. Sin embargo luego señala “... cualquier otra acción de la que resulte una ventaja fiscal...” de manera tal que podríamos entender que siempre que se reduzca la tasa efectiva tributaria estaríamos frente a un esquema que debiera informarse.

En mi opinión la inteligencia de la norma debe integrarse con las definiciones del Art. 3 RG 4838 (remisión a micro-sitio específico), pero en cuanto a planificaciones fiscales internacionales, debemos considerar los inc. a) a e) y su tipificación expresa conforme se señala en inc. f), todos del Art. 4 RG 4838. La lectura de cada inciso, con más el conocimiento del significado dado para cada una de las estrategias señaladas en el marco del proyecto BEPS alcanza para conocer el sentido al que se orienta la inteligencia del Art. 4 RG 4838.

Sin embargo hay algo que no lo vemos especificado y es ahí donde encontramos cierta “peligrosidad” en las imprecisiones de la norma. Habla de “beneficios fiscales” pero no advierte si debe tratarse de un beneficio fiscal directo o indirecto, si debe ser un beneficio local o foráneo dentro de su estructura o si, en el caso de un beneficio foráneo no contamos con precisiones en cuanto al nivel de profundidad. Este tema ha sido objeto de discusión en el Párrafo 256 y ss de la ACTION 12 BEPS. Localmente se requieren precisiones.

QUIÉN DEBE INFORMAR

La norma señala diferentes sujetos obligados a informar con la particularidad de que el cumplimiento de la obligación por parte de alguno no libera al resto, es decir: si existe la obligación de informar todos estarán obligados.

En este contexto importa tanto conocer quién se encuentra obligado como así a partir de cuando se presenta tal obligación. Pensemos en la particular forma del Art. 6, inc. b) RG 4838 orientada a disponer la obligación de informar para los asesores fiscales: “b) **Asesores Fiscales:** las personas humanas, jurídicas y demás entidades que, en el curso ordinario de su actividad, **ayuden, asistan, aconsejen, asesoren, opinen o realicen cualquier actividad relacionada con la implementación de una planificación fiscal, siempre que participen en dicha implementación directamente o a través de terceros.**”

No se requiere de profesión alguna pudiendo cualquier persona calificar como “asesor fiscal”. De esta manera la profesión no será un elemento tipificante. La situación vinculante estará dada por la actividad desarrollada: “ayuden, asistan, aconsejen, asesoren, opinen o realicen cualquier actividad” y el tiempo en el que éste ocurra: “implementación”. De lo dicho, toda actividad desarrollada anteriormente no se encuentra comprendida en el ámbito normativo del régimen.

El desconocimiento de significado de la planificación fiscal (de allí el primer título de este escrito), la mística que encierra a la planificación fiscal ilegítima (de allí el segundo título de este trabajo) y la poca comprensión de las estrategias de precios a nivel global como mecanismo de erosión de base (de allí nuestro tercer título), hacen que sea desconocido en que consiste la actividad del asesor fiscal en general, en la actividad de planificación fiscal (particular) y en una implementación (única actividad alcanzada con el régimen informativo RG 4838).

La planificación de un negocio encierra consideraciones económicas, financieras, cambiarias, fiscales, formales, contractuales, entre otras. Para planificar un negocio, en carácter de asesor fiscal, desarrollamos mínimo las siguientes actividades:

- (1) “traducción” de la descripción del negocio brindada por el contribuyente a conceptos fuerza útiles para el análisis a fines fiscales. Es común que el contribuyente responda a la descripción de su negocio como el lo visualiza o lo entiende. Sin embargo, como analistas fiscales, debemos desentrañar el verdadero significado fiscal de su cadena de valor particular;
- (2) Descripción del esquema funcional a fines fiscales encerrado en el relato recibido de parte del consultante;

- (3) Análisis de capacidades económicas y financieras del negocio presente y proyecciones futuras conforme expectativas presentadas por el consultante;
- (4) Indagación normativa y jurisprudencial para el caso de referencia;
- (5) Diseño de esquemas internacionales de posible aplicación considerando descripción funcional de la cadena de valor del consultante, industria, barreras de entrada y salida, expectativas de crecimiento inmediatas, plan de negocios presentado y posibilidades reales (sustancia) del consultante;
- (6) Validación de esquema funcional (activos, riesgos y funciones) de manera previa en un estudio de precios de transferencia, es decir, validación de política de precios de transferencia;
- (7) Informe final de pre-factibilidad. Este informe indica las posibilidades de deslocalización, costos operativos, marco normativo, hipótesis de conflicto (fiscal) y recomendaciones. El informe se orienta a determinar una estructura legítima para el desarrollo de sus negocios internacionales ajustada a las normas locales así como a proyección de sostenimiento de la estructura a futuro³⁵;
- (8) Decisión de parte del consultante: implementa o no;
- (9) Implementación. La implementación consiste en la celebración de contratos o constitución de vehículos societarios. Suele dejar rastro por decisiones documentadas en actas societarias o bien por la simple fecha de constitución de las sociedades o celebración de contratos críticos para las estructuras³⁶.

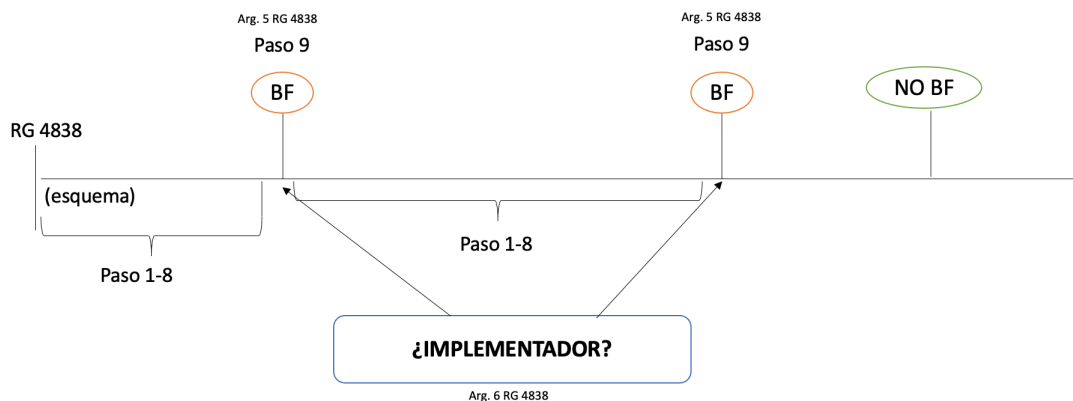
El asesor fiscal que se encuentre posicionado en el punto (9) de este relato será aquel que se encuentre obligado a informar conforme RG 4838. Antes solamente existe una actividad de carácter exploratorio, con fines indagatorios pero, por sobre todo, con fines de “tutoría” al consultante porque, a rigor de verdad, es nuestra misión, como asesores fiscales, informar

³⁵ Observe el lector que el requerimiento de la RG 4838 se parece mucho a lo descrito en este punto. Una buena práctica profesional implica documentar (o asesorar para documentar) una decisión de negocios. La norma de referencia está solicitando ese estudio previo que toda empresa debería realizar si se está frente a una decisión legítima de negocios.

³⁶ Art. 9, tercer párrafo, RG 4838. Concepto de primera gestión

cuando una idea de negocios no se ajusta a derecho, cuales son las normas aplicables, cual sería la crisis del caso, cual la hipótesis de conflicto pero, por sobre todo, de que forma debería diseñar su negocio para que se ajuste a derecho.

El asesor fiscal puede estar frente a diferentes contextos de negocios y los pasos señalados en párrafos anteriores pueden no ser fáciles de visualizar. Si estamos frente a un contribuyente que no posee experiencia en negocios internacionales entonces será sencillo afirmar que, inicialmente, estamos frente a ocho pasos indagatorios y uno ejecutivo (implementación). En el caso de estar frente a un contribuyente con experiencia en estructuras internacionales la delimitación de las etapas preparatorias señaladas en pasos uno a ocho y de ejecución (implementación) podría no ser tan clara. Lo dicho podemos visualizarlo en el siguiente gráfico:



La línea recta horizontal representa un esquema internacional montado y en funcionamiento. Los puntos denominados “BF” significan la implementación (paso 9) de un esquema que genera un beneficio fiscal sujeto a declaración en el marco de la RG 4838. Las brechas intermedias de pasos 1-8 significan la etapa indagatoria vinculada con aquel beneficio señalado en paso 9, todas vinculadas a una implementación ya corriendo en la consultante. En mi opinión estaríamos frente a un nuevo arreglo (si se quiere cedular) sobre el cual se estará obligado a informar solamente cuando se tome la determinación de implementar el mismo.

¿RESPONDEMOS A LA ACTION BEPS 12?

Posiblemente sea esta la pregunta que con mayor asiduidad nos hacemos en estos días. Conocer el marco conceptual que informa nos permite, en mi opinión, contar con una herramienta interpretativa hábil para conocer, si se quiere, el sentido profundo de la norma bajo referencia. A los efectos de conducir este título compartiré, a modo de síntesis, ideas fundantes de la acción

de referencia no sin dejar de indicar el párrafo en la cual pueden ser ubicadas a efectos de que el lector pueda consultar la misma:

Todas las referencias se realizarán en función de la ACTION 12 – BEPS

Condiciones de las normas de revelación de planificación fiscal

Las normas deben ser claras y fáciles de entender (seguridad jurídica), deben reconocer un equilibrio entre costos de cumplimiento y beneficios para la administración, deben estar orientadas solo hacia prácticas o estructuras con riesgos típicos y se debe evitar la duplicidad de la información (Nota (1) – Cap. 2).

Reflexión: la norma bajo referencia habilita interpretaciones contrapuestas para las que, considerando lo lesivo de su régimen sancionatorio, sería prudente definiciones a modo de tipos cerrados. El régimen es general y obliga a todo contribuyente sin considerar umbrales monetarios. Es posible que solamente aquellos con estructuras administrativas capaces de soportar el costo de la preparación documental puedan dar cumplimiento al régimen fiscal.

Enfoque de la norma local

Conocer el enfoque de la norma local permite acercarse al sentido de sus disposiciones generales (ayuda a comprenderla). La ACTION BEPS 12 (parr. 57) señala que el enfoque puede orientarse hacia el arreglo o esquema considerado nocivo o hacia el promotor. Cuando estemos frente a un enfoque basado en el promotor el momento de declaración estará dado por la disponibilidad de un esquema o arreglo señalando a este como un producto masivo, estandarizado y considerando en la definición de promotor como un especialista donde el componente remunerativo tipifica al sujeto. El sujeto obligado se centra en el promotor.

En un esquema basado en el arreglo potencialmente dañino la fecha de declaración se vincula con la implementación del esquema mientras que el sujeto obligado se visualiza tanto al usuario como al implementador (Parr. 58).

Reflexión: La RG 4838 claramente se ha orientado hacia un enfoque basado en el esquema o arreglo. Sin embargo no ha presentado definición expresa de delimitación de esquemas (dañinos o nocivos) sino que estamos frente a una definición amplia configurando su driver informativo en la obtención de un beneficio fiscal.

Definición de promotor

El cuadro 2.2 de la ACTION BEPS 12 señala, junto con su párrafo 77, los diferentes sujetos obligados en carácter de asesores o promotores importando, a los efectos de este documento, la definición dada para el concepto de “asesor material”. En este sentido lo define como aquel que presta asistencia, asesoramiento en organización, gestión, venta o implementación de un esquema internacional orientado a la obtención de un beneficio específico.

Conforme esta definición resulta clara la orientación dada en este sentido por la RG 4838 no sin antes advertir que localmente no contamos con un umbral mínimo que pudiera liberar de la obligación de información a esquemas de baja materialidad.

PALABRAS FINALES

La RG 4838 debe ser interpretada como una “norma abierta” sujeta a adaptaciones y aclaraciones de parte de la autoridad fiscal conforme los desafíos que el contexto imponga. Las acciones BEPS, de acuerdo a su condición de “soft-law” no son más que recomendaciones que las jurisdicciones locales pueden o no implementar.

Existen reparos que no podemos eludir en cuanto al contenido normativo de la RG 4838 como ser el sustento pretendido en una interpretación extensiva del Art. 35 Ley 11.683 así como en la falta de definición de un umbral mínimo que se aleja de la real capacidad de cumplimiento por parte de contribuyentes de bajo interés fiscal.

Una estrategia de acercamiento y colaboración con el contribuyente (principal impulso de estos regímenes) debiera asegurar una expresión de parte de la autoridad fiscal respecto del esquema ventilado (auditoría fiscal).

Al margen de aquellos esquemas vacíos de sustento económico, soportados en construcciones jurídicas, en abuso interpretativo de las normas, en simulaciones dolosas, ocultamientos maliciosos, donde no podemos decir estar frente a un planificador fiscal sino, simplemente, a un vándalo, la planificación fiscal internacional encierra una percepción general del negocio del contribuyente, así como de su motivación final. Como toda percepción ésta se encuentra sometida a la subjetividad del observante (no es una ciencia cierta). A lo dicho debemos aceptar lo dinámico del concepto hoy en pleno desarrollo y discusión académica.

En lo particular creo que estamos frente a una norma con fines sanos, dado que obliga a una mayor inteligencia y mejor práctica profesional, en defensa del valor del servicio profesional y de los intereses nacionales. Sin embargo, por la importancia de la norma y de sus objetivos perseguidos, por los costos que origina en la sociedad civil, por las responsabilidades asignadas a terceros y por normas obligatorias en cuanto al secreto profesional este instituto debería haberse conformado sobre la base de un diálogo con entidades profesionales y cámaras empresariales y diseñarse como parte de un acuerdo colaborativo y vincular entre la autoridad fiscal y sus administrados.

www.sergiocarbone.com.ar