

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 5 de noviembre de 2020

Señora
Administradora Federal de
Ingresos Públicos
Lic. Mercedes Marcó del Pont
S/D

Ref.: R.G. 4838 – Régimen de Información de
Planificaciones Fiscales -.

De nuestra consideración:

Nos dirigimos a Ud., en representación de los profesionales de ciencias económicas del país, en relación a la Resolución General 4.838 (B.O. 20/10/2020) mediante la cual el organismo a su cargo ha dispuesto la implementación de un —Régimen de Información de Planificaciones Fiscales, con el objeto de solicitar la suspensión de la vigencia de la mencionada Resolución General hasta se produzcan, establezcan y/o aclaren los motivos expuestos en todos y cada uno de los apartados incluidos a continuación.

Si bien en los considerandos de la Resolución General se omite toda referencia, a la Acción 12, denominada —Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficio (BEPS por su sigla en inglés), es evidente que la norma encuentra su basamento en la Acción 12.

Así, la RG 4838 estableció la implementación de un —Régimen de Información de Planificaciones Fiscales, que incluye a las nacionales e internacionales, que excede lo previsto por la Acción 12 mencionada anteriormente.

Siendo su objetivo obtener información sobre la planificación fiscal (nacional e internacional) y comprende a todos los acuerdos, esquemas, planes y acciones que les permitan a los contribuyentes obtener ventajas fiscales o beneficios con relación a cualquier impuesto y/o régimen de información.

Dispone que son sujetos obligados a cumplir con el régimen informativo, los contribuyentes y los asesores fiscales, a quienes define como: *las personas humanas, jurídicas y demás entidades que, en el curso ordinario de su actividad, ayuden, asistan, aconsejen, 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-*”.

La obligación de informar en cabeza de los asesores fiscales afecta su ejercicio profesional, el desarrollo de su actividad lícita, además de atentar contra su derecho/deber del secreto profesional.

Dada la importancia del tema en cuestión, la norma ha sido analizada por la Comisión de Estudio de Asuntos Tributarios de nuestra Federación en relación a los tópicos que han considerado adecuados a las circunstancias, los cuales se transcriben en el Anexo I que forma parte de la presente y que fundamentan nuestras conclusiones.

En función de todos lo expuesto podemos concluir en lo siguiente:

- a) La RG 4838 en función de los comentarios realizados anteriormente resultaría violatoria del principio de legalidad y de los derechos y garantías constitucionales indicados.
- b) Colisiona abiertamente con las leyes que regulan el ejercicio profesional, porque pretende que los asesores fiscales aporten información protegida por el secreto profesional.
- c) Es necesario comparar la legislación local que obliga a declarar la planificación fiscal agresiva vs la legislación que establece el secreto profesional como una limitante de la obligación de informar (vg. Alemania). Respecto de Argentina la legislación citada en primer lugar no existe, no hay norma alguna en la ley 11.683 que, al fin y al cabo, es nuestro Código Tributario.
- d) La RG 4838 NO establece que la planificación fiscal **debe ser agresiva o transfronteriza**. Para la AFIP se trata de un Régimen de Información como cualquier otro, acorde al ejercicio de las facultades de Reglamentación previstas por el artículo 7° del Dec. 618/97 y en el artículo 35 de la ley 11683.

Es sabido que, entre la certeza jurídica y la discrecionalidad administrativa, la mejor vía es la ley del Congreso de la Nación, precedida ella de un debate democrático y el concurso de todos los sectores involucrados.

Por ello, en esta instancia, aún cuando no se cuestione la vía reglamentaria elegida, de por sí discutible- hubiera sido a todas luces deseable que la norma gozara de rango legal, tal como ocurre en varios de los países que han implementado recientemente regímenes análogos, como por ejemplo lo tiene previsto Alemania, país donde se respeta a ultranza el secreto profesional y se prohíbe cualquier divulgación por parte del asesor fiscal.

Por ello y teniendo presente que la actuación de la Administración Tributaria debe estar regida por el cumplimiento ético de la ley, garantizando plenamente en su ámbito los derechos y garantías que emergen del bloque de constitucionalidad federal, **solicitamos la suspensión de la vigencia de la Resolución General 4.838 hasta se produzcan, establezcan y/o aclaren los motivos expuesto en todos y cada uno de los apartados precedentes, reinterando como siempre nuestro ofrecimiento de un dialogo y trabajo conjunto por ser los directos intermediarios en la relación fisco-contribuyente.**

A la espera de que nuestra presentación sea debidamente analizada y considerada, se otorgue la suspensión solicitada, hacemos propicia la oportunidad para saludarla atentamente.

Anexo I – Opinión sobre la R.G. (AFIP) 4.838 – Régimen de Información de Planificaciones Fiscales

I. Analisis sobre la legalidad, derechos y garantías constitucionales

1. Introducción

Tal como lo mencionamos precedentemente la norma en cuestión crea el —Régimen de información de planificaciones fiscales.

El cual a diferencia de la disposición emitida por el Organismo Internacional, que forma parte de lo que en doctrina se denomina como “*derecho suave*”, “*derecho blando*” o “*soft law*”, la norma argentina hace extensiva la obligación de información a todo tipo de planificación fiscal, nacional e internacional, no limitándose a las —agresivas o —abusivas a nivel transnacional como prevé aquella Directiva.

El “*derecho blando*” surge básicamente de disposiciones emanadas de Organismos Internacionales que tienen por objeto el control de delitos organizados que trascienden las fronteras de cada país y que, en última instancia, afectan a la sociedad (narcotráfico, lavado de dinero, tráfico de armas, evasión tributaria).

Para alcanzar tales metas recomiendan reformas al derecho interno de cada país y es una decisión soberana de cada Estado incorporar esos estándares internacionales a su legislación local.

En el caso de la Acción 12, el fin es mejorar la transparencia y la seguridad jurídica de los actores que intervienen en las relaciones jurídico-tributarias de carácter internacional, con el objetivo de cerrar los espacios y/o lagunas que puedan existir en las legislaciones fiscales de los distintos países, que permitan o den lugar a la erosión de bases imponibles y traslados de derechos.

Nuestro país ya ha incorporado a su legislación tributaria sugerencias de estos Organismos Internacionales (Ej.: Título IV Ley 11683: Acuerdos Mutuos en Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional, Determinación conjunta de precios en operaciones internacionales; Ley Ganancias: Métodos Precios de Transferencia, Establecimiento permanente, Tratamiento diferenciado a la vinculación con países de baja o nula tributación; Ley IVA: Economía digital) pero siempre lo ha hecho como corresponde: **es decir, a través de una Ley aprobada por el Congreso de la Nación.**

2. Principio de legalidad

Esto es así dado que en el derecho tributario argentino rige el principio de reserva de ley, ratificado permanentemente por nuestra Corte Suprema en reiterados pronunciamientos (—La Bellaca S.A. (27/12/1996), —Georgalos S.A.I.C.A. (20/02/2001), —Berkley International A.R.T. S.A. (21/11/2000), —Autolatina Argentina S.A. (27/12/1996), —Swiss Medical c/E.N.SSS s/amparol (18/02/2020), entre otros.

En esta última sentencia, el Dictamen de la Procuradora Dra. Laura Monti, señala que: —*No puedo dejar de recordar aquí que nuestra Constitución Nacional prescribe, de manera reiterada y como regla fundamental, tanto en el art. 4º como en los arts. 17 y 52, que sólo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos. Ha dicho el Tribunal al respecto, contundentemente, que “los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos: 155:290; 248:482; 312:912, entre otros) y, concordantemente con ello, ha afirmado reiteradamente que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada*

*dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones” (Fallos: 319:3400; 321:366, entre muchos otros).....Resulta necesario recordar que el principio de legalidad o reserva de ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que **constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes.** En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones, tal como los definió ese Tribunal (Fallos: 329:1554). ...” (Fallos: 326:4251).*

3. La RG AFIP 4.838 frente al principio de reserva de ley

La resolución bajo análisis impone la obligación de informar las planificaciones fiscales a que alude, tanto a los contribuyentes como a los asesores fiscales que desarrollen cualquier actividad relacionada con su implementación y participen de la misma tanto sea directamente o a través de terceros.

Como se advierte, y en lo que nos interesa a efectos de este trabajo, **crea una verdadera “carga pública” a un sujeto ajeno a la relación jurídico-tributaria como es el “asesor fiscal”,** arrojándose una facultad que es privativa del Poder Legislativo.

Recordemos al respecto que el art. 17 de la Constitución Nacional expresa que “**...Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley....”**

4. Colisión de normas

Pero, además, esa carga impuesta por medio de la Resolución General del Organismo Recaudador **colisiona abiertamente con Leyes que regulan el ejercicio profesional de abogados y profesionales en Ciencias Económicas,** que son quienes podrían estar incluidos como —asesores fiscales

En efecto, la norma en crisis pretende que estos asesores aporten información que se encuentra protegida por el secreto al que se encuentran obligados guardar por disposiciones legales y Códigos de Ética tales profesionales, junto al compromiso de desempeñarse con lealtad, probidad y buena fe (Ej.: Abogados: Ley N° 23.187, art. 6, inc. e) y f); Profesionales en Ciencias Económicas: Códigos de Ética de cada jurisdicción). En el caso de los abogados el secreto profesional también se encuentra legalmente contemplado como derecho (art. 7 Ley N° 23.187).

Consecuentemente, estos profesionales están sujetos en forma concurrente a un deber ético y a una obligación jurídica, debiéndosele adicionar a ello la vigencia del art. 156 del Código Penal que prevé sanciones pecuniarias y de inhabilitación a quien “**...teniendo noticia, por razón de su estado, oficio, empleo, profesión o arte, de un secreto cuya divulgación pueda causar daño, lo revelar sin justa causa”**

Asimismo, siendo que muchas veces también la relación profesional puede enmarcarse en las figuras de la representación (art. 368 y ss. del Código Civil y Comercial) o en el mandato (art. 1319 y ss. del mismo Código) siempre estará presente la obligación de fidelidad, lealtad y reserva, con impedimento de divulgación de toda información adquirida en ejercicio de esas actividades.

Evidentemente, la R.G. 4.838 cuando pretende obligar a los —asesores fiscales a brindar información protegida por el secreto profesional y por el deber de fidelidad y reserva, entra en

abierta colisión con estas normas de rango superior, quedando, por ende, absolutamente descalificada por su falta de razonabilidad, pues de ningún modo puede regular una actividad profesional.

5. La invocación del artículo 7 de la Ley Decreto N° 618/1997

Adentrándonos ahora en el análisis de los considerandos de la R.G. 4.838, advertimos que se invocan las facultades conferidas por el artículo 35 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.), ejercidas por la Administración en virtud de lo establecido en el artículo 7 del Decreto N° 618/1997.

Conforme a esta última norma, de constitucionalidad sumamente discutida en su oportunidad, el Administrador Federal está facultado “...*para imponer normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias que las leyes autorizan a la Administración Federal de Ingresos Públicos, a reglamentar la situación de aquellos frente a la Administración*”

En especial, agrega, “...*podrá dictar normas obligatorias en relación a los siguientes puntos: ...6. Creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción e información...*”

Vale decir, entonces, **en la medida que exista una materia o cuestión que las leyes autoricen a reglamentar**, podrá la Administración hacerlo y designar, entre otros, a agentes de información. Pero previamente debe existir una norma legal que trate el contenido de la cuestión a reglamentar, **ya que así se estaría cumpliendo el citado principio de legalidad.**

Por lo demás, atento a que el agente de información estará expuesto, ante el incumplimiento de su función, a gravosas sanciones contenidas en la propia Ley N° 11683, resulta razonable que su designación tenga sustento en una norma legal.

Los regímenes de información, encuadrados en el marco de los —deberes de colaboración con la Administración Tributaria, deben ser establecidos con arreglo a la ley, puesto que el organismo fiscal no puede disponer de modo autónomo prestaciones personales ni tampoco por aplicación analógica. Así lo expresa el ilustre Profesor José O. Casás, agregando “...*resulta razonable exigir ante estas cargas personales la satisfacción del principio de “reserva de ley” con fundamento en el art. 19 de nuestro Estatuto Fundamental en tanto allí se dispone que “Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no mande la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”, fundamentalmente teniendo en vista las consecuencias que se generan del incumplimiento -aplicación de una sanción a título represivo-, razón por la cual la solución propiciada también adquiere consistencia en vista a la prohibición del art. 18 de la Ley Suprema que consagra el principio de legalidad en materia penal*”¹

Aunque tales deberes tengan fundamento en el bien común, ello “...*no impide, ni mucho menos, que los mismos sean establecidos de conformidad con la normativa vigente y que las obligaciones que se impongan a los contribuyentes sean razonables y respeten, como se dijo, límites legales o constitucionales anteriormente determinados*”... *dichos deberes no suponen, ni mucho menos, que el fisco haga un traspaso a los contribuyentes de sus propias obligaciones, ni que tampoco se pretenda, en aras de dicho deber de colaboración, establecer a*

¹ Casás, José O, “Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente”, Ad Hoc, Bs. As., 2005, pág.

los contribuyentes cargas que no resultan trascendentes para la determinación de la materia imponible”².

Si lo dicho por el destacado Dr. Alejandro Altamirano es válido para los contribuyentes, agregamos nosotros, mucho más lo será para los terceros y más aún para los que no tienen ninguna vinculación con la relación jurídico-tributaria.

Desde este punto de vista, se advierte que la R.G. 4.838 ha sido dictada —en vacío—, es decir, **pretendiendo reglamentar una temática que no se encuentra legislada expresamente en parte alguna del derecho tributario positivo de nuestro país.**

Cabe recordar en este punto que la Ley 11.683 constituye nuestro verdadero —Código Tributario— y es mediante su incorporación a la misma o a través de la aprobación de una Ley especial —ad hoc—, el mecanismo por el cual nuestro país debería adoptar las Directivas emanadas de Organismos Internacionales para incluirlas en el derecho tributario nacional. Recién luego de este paso, el Organismo Fiscal estaría habilitado para emitir normas de carácter reglamentario vinculadas al tema, siempre que fuere facultado para ello.

Así lo ha hecho nuestro país a través de, por ejemplo, la Ley 25.246 cuando incorporó todo el esquema de Prevención del Encubrimiento y Lavado de Activos de Origen Delictivo, incluyendo a los sujetos obligados a informar, creando la Unidad de Información Financiera y dando pie a que sea ésta la que luego dicte las disposiciones reglamentarias.

De un modo similar debiera procederse si ahora desea adherir a las Directivas internacionales en materia de planificaciones fiscales agresivas: debatir una Ley especial o una reforma a la Ley 11.683 en el Congreso y emitir luego las respectivas disposiciones reglamentarias a través del Poder Ejecutivo Nacional o, si se la habilita en la norma legal, de la AFIP; preservando siempre la seguridad jurídica, la transparencia y el respeto a los principios y garantías constitucionales.

Observando cómo han actuado otros países, vemos que luego de publicado en 2015 el Plan de Acción BEPS, un paquete de 13 informes, creado y coordinado por la OCDE y los integrantes del G-20, en Europa se generó la DAC 6 (25/07/2018), definiendo luego cada integrante de la Comunidad la incorporación del mismo a su legislación interna.

Así España, por ejemplo, incorporó tales disposiciones modificando la Ley General Tributaria en julio de 2019, con vigencia a partir del 1° de julio de 2020.

Los comentarios de la época señalaban: —*Como es sabido, el pasado año tuvo lugar la aprobación de la denominada DAC 6, directiva comunitaria que obliga a los denominados “intermediarios fiscales” a informar a la Administración tributaria de determinados esquemas que presentan “señales” o “indicios” de planificación fiscal agresiva. La norma ha suscitado bastante polémica en la profesión de la asesoría fiscal, controversia que está lejos de terminarse, ya que está pendiente su trasposición al derecho interno, tarea que debe abordarse en la legislatura que ahora empieza (el plazo vence el 31 de diciembre de 2019).*³

² Altamirano, Alejandro C, “El procedimiento tributario”, Abaco, Bs.As., 2003, pág. 115, con cita de Santiago (h), A, “Bien común y derecho constitucional”, Abaco, Bs. As., 2002, pág. 133.

³ Rodríguez Márquez, Jesús, “La polémica directiva DAC 6 y los asesores fiscales”, 12/06/2019, cincodias.elpais.com/

Por su parte, México, introdujo una reforma al Código Fiscal de la Federación, publicada el 09/12/2019, por la que adicionó un Título Sexto denominado —De la revelación de esquemas reportables que se integra con los artículos 197 a 202, ambos inclusive.

Como se advertirá, **en ambos casos se le da rango legal a las BEPS incorporándolas a los códigos de fondo que regulan la materia tributaria.**

En nuestro caso, la mencionada carencia de causa, provocaría también en la R.G. 4.838 la falta de una adecuada motivación.

En efecto, la Ley de Procedimientos Administrativos 19.549, incluye a la motivación como otro de los elementos esenciales del acto administrativo, que se define como la expresión concreta de las razones que inducen a emitir el acto y de los recaudos referentes a los hechos y antecedentes que le sirven de causa y el derecho aplicable.⁴

Según Altamirano, —motivar significa exhibir ante el administrado las razones por las cuales el autor del acto administrativo decide en la forma que surge de él. Es una garantía del administrado, por tanto, no es facultativa de la Administración sino obligatoria. Todo acto administrativo debe contener las razones que han llevado a la adopción de tal o cual medida. La finalidad de la decisión condiciona a la motivación, siendo unánime la doctrina en señalar que en nuestro derecho administrativo la motivación implica expresar la causa y la finalidad del acto administrativo.⁵

Los considerandos de la norma analizada, luego de citar definiciones conceptuales y situaciones descriptivas de lo que ocurre en el mundo, señala a modo de justificación para la emisión de esta norma “*Que constituye un objetivo primordial de esta Administración Federal evaluar los riesgos en materia tributaria asociados a planificaciones fiscales implementadas por los contribuyentes*”; “*...Que, en tal sentido, resulta necesaria la implementación de un Régimen de Información sobre esquemas de planificación fiscal, a cuyo efecto procede establecer los requisitos, plazos y condiciones necesarios a tales fines*”, destacando que entre las facultades del Organismo se encuentra la de requerir toda clase de datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria **internacional**.

Sobre la base de lo expresado precedentemente en cuanto a que —la motivación implica expresar la causa y la finalidad del acto administrativo”, debemos remarcar, por un lado, **la ausencia de causa** conforme a lo desarrollado más arriba y, por otro, **la carencia de motivos** que justifiquen, por ejemplo, las disposiciones del art. 3 en cuanto a planificaciones fiscales nacionales en abierta contradicción a lo enunciado en los considerandos (que son reconocidos como la expresión de la motivación); o las disposiciones del art. 13 en cuanto crea -en forma absolutamente ilegal- una sanción —impropial o —indirectal a través de la afectación a la incorporación o permanencia en algún Registro administrado por AFIP, a la obtención de certificados de crédito fiscal o constancias de inscripción, o la elevación del perfil de riesgo fiscal; por incumplimientos en la presentación de la información exigida; de lo que nada se menciona.⁵

Obviamente que estamos en presencia de un elemento más que abonaría la posibilidad de la **nulidad** de esta Resolución General que pretende establecer una —sanción por incumplimiento

⁴ Ley 19.549, art. 7: “Son requisitos esenciales del acto administrativo los siguientes:.... Motivación: e) deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos indicados en el inciso b) del presente artículo 5
Altamirano, Alejandro C, “El procedimiento tributario”, Abaco, Bs.As., 2003, págs. 192/193

⁵ Cfr. “Cámara Argentina de la Propiedad Horizontal c/E.N. -AFIP s/amparo”. CNACAF Sala II, 02/12/2008

a la obligación de informar, de naturaleza absolutamente —anómala que, al aplicarse en forma sistémica al contribuyente sin ninguna posibilidad de ejercer su derecho de defensa, impide el normal desarrollo de su actividad, **violando de este modo también los derechos ínsitos en el art. 14 de la C.N.**

6. La invocación del artículo 35 de la Ley N° 11.683

Pasando ahora al análisis de la otra norma invocada en los considerandos de dicha resolución como fundante de la misma, el artículo 35 de la Ley N° 11.683, debemos señalar que, **de ningún modo, dicha norma confiere facultades suficientes para la emisión de este acto.**

En efecto, sabido es que la AFIP cuenta con amplísimas facultades de verificación y fiscalización, consideradas por la doctrina como discrecionales, pero que deben ser ejercidas siempre dentro del valladar que impone el principio de legalidad y el respeto a los demás derechos y garantías constitucionales.

El artículo 35 en cuestión establece una serie de facultades en favor de AFIP para asegurar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de contribuyentes y responsables.

Diríamos que todas ellas **son de aplicación individual** en el caso sujeto a verificación o fiscalización y que **ninguna prevé facultad alguna al Fisco para obligar en forma genérica** tanto a contribuyentes como a profesionales que actúen como —asesores fiscales

En tal sentido es necesario recordar que el —asesor fiscal, no es un sujeto obligado en los términos del art. 5 de la Ley 11.683, ni responsable en los términos del art. 6 de dicha ley.

Solamente hay referencias en su texto al aporte de información o documentación por parte del contribuyente o responsable y/o terceros (incisos a) y b)), pero siempre dentro de un proceso de verificación o fiscalización y con los límites que surgen de la Constitución Nacional y de la legislación vigente.

Dentro de los primeros aparecen el derecho a la intimidad, la inviolabilidad de domicilio, el derecho a no autoinculparse y el secreto de correspondencia y comunicaciones. Y entre los segundos el secreto fiscal, el secreto bancario y el secreto profesional, aunque este último esté íntimamente emparentado con el derecho a la intimidad.

Es decir, las facultades del artículo 35 de la Ley N° 11.683 refieren siempre a situaciones particulares que se encuentran sujetas a verificación o fiscalización y sólo en ese marco podría la Administración requerir información a contribuyentes y terceros, pero siempre con los límites impuestos por el respeto al principio de legalidad y a los derechos y garantías establecidos en nuestra Carta Magna.

De ningún modo establece este artículo facultades a la Administración para imponer pedidos de información generalizados, sin una ley que expresamente la autorice al efecto.

7. La política de la A-Juridicidad

El art. 3 de la Resolución General dispone que —serán consideradas planificaciones fiscales nacionales las que se encuentren contempladas en el micrositio habilitado para el régimen.

Por su parte, el art . 4 de la Resolución General regla lo relativo a la planificación fiscal internacional, la que incluye a todo acuerdo, esquema, plan y cualquier otra acción de la que resulte una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de los contribuyentes comprendidos en ella, que involucre a la República Argentina y a una o más jurisdicciones del exterior.

En ese marco, se considera especialmente que existe una PFI en los términos del régimen implementado por esa resolución cuando se verifique/n alguna/s de las situaciones que enumera en los incisos a) al f) de dicho artículo .

Precisamente, la crítica que formulamos apunta a la redacción del inciso —f) en cuanto de manera irrazonable prevé que también se habrá de considerar que existe una PFA cuando concorra toda situación que —Se encuentre específicamente contemplada en el micrositio ‘ Régimen de Información de Planificaciones Fiscales’ .

Ello atenta directamente contra la seguridad jurídica , en cuanto dichas situaciones por las graves consecuencias tributarias que de ellas se derivan, deben estar taxativamente enumeradas en una norma y publicitadas a través de su publicación en el Boletín Oficial .

Por otra parte, dejar a indeterminadas e hipotéticas —situaciones fuera del marco normativo y sujetas —sine die a la calificación jurídica como tales por parte de la Administración Tributaria vía internet (micrositio), significa implementar una política de á -jurisdicción que no condice con las pautas esenciales de todo moderno y democrático Estado de Derecho , abriendo la puerta a eventuales actos arbitrarios y abusivos.

8. La falta de certeza penal

En materia sancionatoria, el artículo 14° establece que —El incumplimiento de las obligaciones contempladas en la presente resolución general dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley No 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, sin perjuicio de la promoción de las actuaciones pertinentes ante las autoridades administrativas o judiciales competentes, de corresponder.

Es claro que el Administrador Federal ha querido propiciar la aplicación de las figuras penales contenidas en la ley de rito fiscal y concebidas como —leyes penales en blanco que reprimen violaciones a los deberes formales . Estas leyes penales en blanco constituyen una excepción al carácter completo de la descripción del tipo penal, toda vez que tales figuras son creadas como una ley penal necesitada de complemento normativo.

En el caso , nuestra crítica apunta a la ambigüedad de las normas infralegales , en cuanto la resolución general debió especificar concretamente cuales son los tipos penales aplicables de la Ley No 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones y sus consecuentes sanciones.

La norma extrapenal (Resolución General en el caso) debió precisar específicamente la norma penal que complementa, es decir, haber citado taxativamente los artículos de la Ley

11683 que habrán de resultar aplicables. Ello a efectos de proteger la función de garantía del tipo con la posibilidad del pleno conocimiento de la actuación penalmente conminada.

Hacemos notar que la determinación de la conducta punible requiere una extrema certeza.

9. Razonabilidad

A los conceptos expuestos precedentemente, agregamos una característica más de esta Resolución, cual es **su falta de razonabilidad**.

Bidart Campos⁶ expresa que el principio de razonabilidad —derivado de los arts. 28 y 33 de nuestra Carta Magna— importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos. Ello quiere decir que existe un estándar jurídico, que obliga a dar a la norma un contenido razonable, justo, valioso, de modo que alguien puede ser obligado a hacer lo que manda la ley o privado de hacer lo que la ley prohíbe, siempre que el contenido de aquella sea razonable, justo y válido.

Por otra parte, Sabsay y Onaindia⁷ consideran que la alteración de un derecho por vía reglamentaria constituye un ejercicio irrazonable de esa potestad, ya que lo priva de su esencia.

En nuestro caso, la resolución cuestionada pretende acoger -en una norma de jerarquía menor- disposiciones emanadas de organismos internacionales relativas a planificaciones fiscales —agresivas y —transnacionales pero, incurriendo en un verdadero exceso, las extiende a todo tipo de planificación, agresiva o no, nacional o internacional.

Con el agravante adicional de que, para conocer qué se entiende por planificación, hay que consultar un —micrositio en la web de AFIP, **creación que no tiene ningún fundamento legal como norma vinculante entre la Administración y los contribuyentes o responsables**, a los que ahora pretenden agregarse los —asesores fiscales

Carece absolutamente de razonabilidad dicha medida, obligando a consultar en forma permanente la web de AFIP que sabido es no goza justamente de un fluido acceso y menos aún en los lugares más aislados del territorio nacional.

Además de ello cabe preguntarse ¿qué estabilidad tendrían los datos volcados en dicho —micrositio para otorgar algún tipo de seguridad jurídica a los administrados cuando advertimos que resulta bastante habitual que se modifique el contenido de los mismos sin ningún aviso previo?

Resulta obvio que de ninguna manera se está respetando el principio de legalidad, ni la seguridad jurídica que requiere la relación entre el Fisco y los administrados, pudiéndose incurrir en arbitrariedades manifiestas.

Tiene dicho nuestro más Alto Tribunal al respecto, que las leyes son susceptibles de cuestionamiento constitucional cuando resultan irrazonables, o sea, **cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procuran o cuando consagran una manifiesta iniquidad**, y el principio de razonabilidad debe cuidar especialmente **que las normas**

⁶ Bidart Campos, Germán, “Derecho Constitucional”, Ediar, Bs. As., Tomo II, págs. 118/119

⁷ Sabsay, Daniel y Onaindia, José Miguel, “La Constitución de los argentinos”, Errepar, 1998

legales mantengan coherencia con las reglas constitucionales durante el lapso que dure su vigencia en el tiempo, de suerte que su aplicación concreta no resulte contradictoria con lo establecido en la Ley Fundamental.⁸

Las cuestiones citadas precedentemente junto a otros detalles de la norma: creación de sanciones, exigencia de información retroactiva, incorporación de terceros ajenos a la relación tributaria sin sustento legal alguno y en colisión con normas legales vigentes; no hacen más que ratificar **la violación de la garantía innominada de razonabilidad por parte de la Administración Fiscal**, que mediante el dictado de esta Resolución altera con arbitrariedad e ilegalidad manifiesta derechos y garantías reconocidos en la Constitución Nacional.

10. El principio de oportunidad

Esta ponderación no es jurídica, sino que obedece a señalar la indiscutible inconveniencia de establecer este régimen relativo a la PFA internacional y doméstica (adviértase que ciertas legislaciones solo contemplan la primera de ellas) en momentos que existe un colapso económico mundial producto de la pandemia (COVID 19) y las medidas restrictivas adoptadas para hacer frente a la misma.

Así, la pretendida adopción de normas internacionales que apuntan a combatir la erosión de bases imponibles a través de la utilización de planificaciones fiscales agresivas mediante una Resolución General emitida por el Organismo Recaudador nacional, sin ninguna posibilidad de debate previo sobre el alcance de su implementación, atenta contra la transparencia y buena fe que debe existir de parte del Estado en su relación con los ciudadanos.

Un tema como el que trata esta Resolución General es necesario que tenga el adecuado debate clarificador en el Congreso de la Nación, siendo a través de una Ley aprobada luego de los procedimientos constitucionales vigentes, la única forma en que ello puede lograrse.

La mayoría de los países del mundo que se adhirieron a las Directivas internacionales en esta materia: incorporaron disposiciones especiales al efecto en sus Códigos o Leyes Tributarias.

II. La retroactividad de la norma

Es principio liminar del Derecho que las normas rigen para el futuro o para hechos acaecidos después de la vigencia de la norma respectiva.

El Código Civil y Comercial recepta, en su artículo 7º, que: *“Las leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, excepto disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales”*. Entiéndase que una nueva legislación no puede volver sobre situaciones o relaciones jurídicas ya terminadas ni sobre efectos ya producidos de situaciones o relaciones aún existentes.

No se trata de un capricho legislativo, sino que en un Estado jurídico de derecho prima el principio de **seguridad jurídica** tutelando la certidumbre sobre los derechos y sobre las obligaciones.

⁸ “Flores, María Leonor y otros vs. Argentina Televisora Color L.S. 82 Canal 7 S.A.”, CSJN, 11/06/1985, T 307-1, pág.906.

Ello así, es un principio general que la ley nunca es retroactiva, regulando sólo para el futuro, si excepcionalmente una ley atrapa hechos anteriores, será la propia ley quien, en su texto, deberá precisarlo.

La garantía de **irretroactividad** de la ley refuta el texto del artículo 10° de la RG AFIP 4.838 en cuanto establece: *“Las planificaciones fiscales comprendidas en el régimen establecido en la presente que hayan sido implementadas desde el 01/01/2019 hasta la fecha de publicación de esta resolución general o que hubiesen sido implementadas con anterioridad a la primera fecha antes indicada pero que subsistan a la entrada en vigencia de la presente, deberán ser informadas hasta el 29/01/2021.*

III. El secreto profesional

Ha de tenerse presente que según la Acción 12: —Los países que adopten normas de declaración obligatoria tendrán que decidir si introducen o no una doble obligación de declaración aplicable al promotor y al contribuyente, o si introducen una obligación de declaración que recaiga principalmente en el promotor.

No obstante, cuando la obligación principal de declarar recaiga en el promotor se recomienda que dicha obligación pase al contribuyente cuando:

- 1) el promotor sea no residente;
- 2) no haya promotor;
- 3) el promotor se acoja al secreto profesional. (OCDE. Nota 4, p. 38)⁹⁾

DAC6 - MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR LA DIRECTIVA DE ADMINISTRACIÓN COOPERATIVA (UE) 2018/822 DEL CONSEJO (25/5/2018). RECONOCE EL SECRETO PROFESIONAL.

La Directiva de Administración Cooperativa (UE) 2018/822 del Consejo, en lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (en adelante, DAC 6) ha introducido una nueva obligación de información a cargo de los denominados —intermediarios fiscales—. La actuación de los profesionales es considerada como la de **intermediarios o promotores**.

Dichos intermediarios estarán obligados a comunicar a la Administración tributaria determinados esquemas **en los que participen**, siempre que tengan carácter transfronterizo y cuando presenten determinadas —señas distintivas— de ser constitutivos de planificación fiscal agresiva. **La obligación recae, en primera instancia, sobre los intermediarios fiscales, aunque ésta se desplaza hacia otros sujetos, en dos casos:**

- 1) Si el intermediario goza de una prerrogativa **de secreto profesional**, lo que le obliga a notificarlo a cualquier otro intermediario o, si no lo hay, al contribuyente. En tales situaciones, la obligación corresponderá al intermediario notificado y, si no existe, al propio obligado tributario.
- 2) Cuando no pueda afirmarse que existe intermediario fiscal, normalmente por ser un esquema diseñado por la propia compañía.

⁹⁾ Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Éditions OCDE. Paris, p. 5. Consulta realizada el 27 de septiembre de 2019. Véase en: [http:// dx.doi.org/10.1787/9789264263567-e](http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-e)

A mayor abundamiento digamos que la DAC6 entiende por intermediarios, no exclusivamente, a los profesionales de la asesoría fiscal intermediarios que asumen una posición primordial o de dominio sobre el esquema (promotores), como a aquellos otros que realizan un asesoramiento parcial.

Los **primeros**, que podríamos calificar como **—promotores** (intermediarios) del esquema, se definen como *“cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución o gestione la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación”* (apartado 21 del art. 3 de la Directiva 2011/16).

Como acabamos de decir, esta definición, por su amplitud, alcanza también a empresas o profesionales no ligados al ámbito de la asesoría fiscal, señaladamente, instituciones financieras y de seguros.

Los denominados asesores parciales son: *“cualquier persona que, habida cuenta de los hechos y circunstancias pertinentes y basándose en la información disponible y en la experiencia y los conocimientos requeridos para prestar dichos servicios, sabe o cabe razonablemente presumir que sabe que ha emprendido acciones para prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación”*. En estos casos, por tanto, lo relevante es que el asesor sepa o quepa razonablemente esperar que supiera, que estaba participando, con su conocimiento técnico, en el diseño, comercialización, organización, puesta a disposición o gestión de la ejecución del esquema transfronterizo”

La DAC6 parte de una concepción amplia de intermediario. Así, califica como tal, **no sólo al que asume la responsabilidad de la concepción, comercialización, organización o gestión del esquema, sino también a otras intervenciones profesionales más limitadas. Incluye, en este sentido, a los que prestan ayuda material, asistencia o asesoramiento respecto de aquel esquema**. No obstante, se excluyen, en este último caso, las intervenciones de ámbito muy restringido, que no permiten conocer la realidad del esquema, o de buena fe.

En lo relativo al **SECRETO PROFESIONAL**, el art. **8.bis.ter de la Directiva 2011/16**, introducido por la **DAC 6**, afirma, en su apartado quinto, lo siguiente: ⁽¹⁰⁾

*“Apartado 5. Cada Estado miembro podrá adoptar las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información **vulnera la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro**. En estas circunstancias, cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 a cualquier otro intermediario, o cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado.*
Los intermediarios solo podrán acogerse a una dispensa con arreglo al párrafo primero en la medida en que actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se definan sus profesiones”.

¹⁰) Jesús Rodríguez. El Derecho.com.

file:///C:/Users/Teresa/Dropbox/Public/WINWORD/FACPCE/RG%204838%20-%20ACCION%2012/EI%20secreto%20profesional%20y%20la%20trasposici%C3%B3n%20de%20la%20DAC%206%20-%20EI%20Derecho%20-%20Fiscal.html

—Por tanto, es labor del **Derecho de cada Estado definir la extensión y límites del secreto profesional**. Esta solución no nos parece correcta, tratándose, como es el caso, de una norma armonizadora. Y ello ya que puede provocar que, como ya sucede, algunos países contemplen de forma muy amplia el secreto profesional, resultando más atractivos para la realización de operaciones de planificación fiscal agresiva. Por tanto, sería deseable que se trasladara a este ámbito la solución formulada a nivel comunitario para la lucha contra el blanqueo de capitales, donde la propia Directiva establece los deberes —señaladamente, el de notificación de operaciones— de los abogados. No obstante, la regla de unanimidad ha impedido que se alcance un consenso sobre este extremo, remitiendo su solución, posiblemente diversa, a los ordenamientos nacionales”.

“Es por ello que, en el momento de la trasposición, **cobra especial relevancia la posición de cada Estado en torno al secreto profesional**, ya que ello determina la mayor o menor extensión de la obligación de comunicación de los intermediarios fiscales”.

La situación actual del Derecho Comparado, respecto de la adopción de la DAC6 (Directiva de Administración Cooperativa) según la legislación interna de cada Estado, podemos resumirla en el cuadro siguiente.

PAÍS	CARACTERÍSTICAS DE LA ACCIÓN 12 EN EL DERECHO COMPARADO
Reino Unido	<ul style="list-style-type: none"> Desde el año 2004, existen mecanismos de alerta temprana que
DOTAS	<p>actúan sobre el promotor del esquema y, a veces, también sobre el beneficiario del mismo.</p> <ul style="list-style-type: none"> Desde que rige DOTAS (disclosure of tax avoidance scheme rules) se han identificado 57.000 usuarios de esquemas de planificación fiscal agresiva y se calcula que las oportunidades de elusión fiscal se han rebajado por un importe de 12.000 millones de libras esterlinas Existe la intención de hacer pública la lista de promotores de planes fiscales de alto riesgo (high risk promoters), con la idea de obligar a esos profesionales a informar a sus clientes de su estatus. El usuario debe declarar cuando la estructura está diseñada internamente, el promotor es no residente o se aplica el derecho al secreto profesional.
Sudáfrica	<ul style="list-style-type: none"> Desde 2009 se han declarado 629 mecanismos con arreglo al régimen sudafricano. La mayoría de las declaraciones se realizaron durante 2009 y el número de mecanismos declarados anualmente ha caído significativamente
Canadá TAX SHELTER	<ul style="list-style-type: none"> El suministro de la información es obligatorio para el contribuyente y las sanciones que le puede acarrear a él y a su asesor al dejar de efectuar la debida comunicación son realmente severas. Han rechazado más de 5 mil 900 millones de CAD en solicitudes por donación y han revisado la declaración de más de 182 mil contribuyentes Han revocado el carácter benéfico de 47 organizaciones Se presta atención a la inserción de determinadas cláusulas en los contratos que suscriben el profesional y el contribuyente para conocer si existe cláusula de confidencialidad, porque se considera que pueden constituir indicios de que se ha elaborado un plan fiscal abusivo de cuyo provecho no quiere quedar marginado su autor.

<p>Estados Unidos</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Desde 1984, existe la obligación de registrar los tax shelter. • A sus promotores se les requiere información acerca de las personas que han utilizado estas estructuras por el posible abuso de derecho en el que puedan haber incurrido. • Se trata de ir engrosando una larga lista de distintas clases de tax shelters así como de usuarios de los mismos. • Desde el año 2006 se vigila si la remuneración pactada con el cliente se establece en proporción al beneficio fiscal obtenido derivado de la planificación orquestada. • Las autoridades norteamericanas pueden, también, requerir a estos profesionales para que cesen en su actividad como promotores de esquemas de fiscalidad agresiva llegando, incluso, a suspenderles en su actividad profesional.
<p>Nueva Zelanda</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Está castigado con penas pecuniarias ofrecer, vender o promocionar productos constitutivos de fiscalidad abusiva. • La multa consiste en el 39% de la suma dejada de ingresar como consecuencia de aquella.
<p>Portugal</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Desde 2008, rige un deber de comunicación, información y explicación a la Administración Tributaria para la prevención y la lucha de la planificación fiscal abusiva. • Las normas se interesan por los esquemas que se benefician de la utilización de regímenes fiscales privilegiados, beneficios fiscales, así como determinados productos e instrumentos financieros. • Abarca también aquellos esquemas en cuya contratación con el promotor (abogados, asesores fiscales, entidades de crédito y contables) se ha pactado una cláusula de exclusión o limitación de responsabilidad en beneficio de este último.
<p>México</p>	<p>Secreto Profesional Legislado, pero se acepta que hay razones para</p>
<p>Se adjunta texto completo</p>	<p>considerar que los esquemas reportables NO son violatorios del secreto profesional dado que tratándose de información que es requerida por una autoridad es de carácter público y el secreto profesional se aplica entre las partes cuando son particulares, además que en el Título Sexto, artículo 197, séptimo párrafo del CFF, señala que no constituirá una violación a la obligación de guardar un secreto conocido al amparo de alguna profesión. Ver texto completo.</p>

<p>España</p>	<p>El secreto profesional, en el ámbito de la DAC 6, se encuentra, vinculado al derecho fundamental de defensa. De conformidad con el art. 24.2 de la Constitución Española, “<i>la ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos</i>”. El art. 542.3 de la Ley Orgánica 6/1985, dispone que “<i>los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos</i>”.</p> <p>Ley General Tributaria: Disposición adicional 23 VIGENCIA 1/7/2020 Estarán dispensados de la obligación de información por el deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 5 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, los que tuvieran la consideración de intermediarios conforme a dicha Directiva, con independencia de la actividad desarrollada, y hayan asesorado con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo de los definidos en la Directiva, con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo.</p> <p>El intermediario obligado por el deber de secreto profesional podrá quedar liberado del mismo mediante autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado.</p> <p>—Los intermediarios eximidos por el deber de secreto profesional de la presentación de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal deberán comunicar fehacientemente dicha exención a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos, sobre quienes recaerá la obligación de presentar la declaración, en los términos establecidos reglamentariamente.</p>
<p>IRLANDA</p>	<ul style="list-style-type: none"> • El usuario debe declarar la estructura cuando haya sido diseñada internamente, el promotor resida fuera de Irlanda y no exista un promotor en el Estado, o cuando se aplique el derecho al secreto profesional.
<p>ALEMANIA Se adjunta texto completo</p>	<ul style="list-style-type: none"> • El modelo de Acción 12 como una —obligación primaria del asesor fiscal— en el improbable caso de ser un promotor - pasará al usuario del esquema cuando el asesor fiscal afirme privilegio profesional y no puede funcionar en el marco de la jurisdicción alemana, porque, dado que la identidad del contribuyente siempre estará sujeta a las reglas de confidencialidad, el asesor fiscal siempre estará en condiciones de hacer valer el secreto profesional. • En consecuencia, no tiene sentido implementar una obligación de divulgación en cabeza del asesor fiscal como principio general porque, según la legislación alemana, este principio nunca se aplicaría ya que la obligación de divulgar siempre se traspasaría al usuario del sistema. La ley no permite a un asesor fiscal alemán revelar nombres u otros datos relacionados con sus clientes, ello está absolutamente prohibido y castigado por la ley. Accordingly, there is no point in implementing a disclosure obligation of the tax adviser as a general principle because, according to German law, this principle would never apply since the obligation to disclose would <p><i>always pass on to the scheme user.</i></p>

A fin de comparar Estados extremos respecto del tratamiento del Secreto Profesional transcribimos sus legislaciones internas. Por un lado, México obliga en su CFF a la

declaración de las planificaciones fiscales (esquemas reportables) sin que el Secreto Profesional pueda ser interpuesto. En el otro extremo está Alemania que respeta a ultranza el Secreto Profesional y prohíbe cualquier divulgación por parte del asesor fiscal.

MÉXICO - CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN - TEXTO VIGENTE Última reforma publicada DOF 09-12-2019. OBLIGACIÓN DE LOS ASESORES A INFORMAR.

TITULO SEXTO De la Revelación de Esquemas Reportables CAPÍTULO ÚNICO

Artículo 197. Los asesores fiscales se encuentran OBLIGADOS a revelar los esquemas reportables generalizados y personalizados a que se refiere este Capítulo al Servicio de Administración Tributaria.

Se entiende por asesor fiscal cualquier persona física o moral que, en el curso ordinario de su actividad realice actividades de asesoría fiscal, y sea responsable o esté involucrada en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable o quien pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero.

Los asesores fiscales obligados conforme a este Capítulo, son aquéllos que se consideren residentes en México o residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en territorio nacional de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que las actividades atribuibles a dicho establecimiento permanente sean aquéllas realizadas por un asesor fiscal. Cuando un asesor fiscal residente en el extranjero tenga en México un establecimiento permanente o una parte relacionada, se presume, salvo prueba en contrario, que la asesoría fiscal fue prestada por estos últimos.

Esta presunción también será aplicable cuando un tercero que sea un residente en México o un establecimiento permanente de un residente en el extranjero en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, realice actividades de asesoría fiscal bajo la misma marca o nombre comercial que el asesor fiscal residente en el extranjero.

Para controvertir dicha presunción, no será suficiente presentar un contrato que señale que el servicio de asesoría fiscal fue prestado directamente por dicho residente en el extranjero. En este supuesto, el establecimiento permanente, la parte relacionada o el tercero tendrán la obligación de revelar el esquema reportable.

Existe la obligación de revelar un esquema reportable de conformidad con este artículo, sin importar la residencia fiscal del contribuyente, siempre que éste obtenga un beneficio fiscal en México.

Si varios asesores fiscales se encuentran obligados a revelar un mismo esquema reportable, se considerará que los mismos han cumplido con la obligación señalada en este artículo, si uno de ellos revela dicho esquema a nombre y por cuenta de todos ellos.

Cuando un asesor fiscal, que sea una persona física, preste servicios de asesoría fiscal a través de una persona moral, no estará obligado a revelar conforme a lo dispuesto en este Capítulo, siempre que dicha persona moral revele el esquema reportable por ser considerada un asesor fiscal.

En los casos previstos en el párrafo anterior, el asesor fiscal que revele dicho esquema deberá cumplir con lo dispuesto en el artículo 200 de este Código. Adicionalmente, dicho asesor deberá emitir una constancia, en los términos de las disposiciones generales que para tal efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, a los demás asesores fiscales que sean liberados de la obligación contenida en este artículo, que indique que ha revelado el esquema reportable, a la que se deberá anexar una copia de la declaración informativa a través de la cual se reveló el esquema reportable, así como una copia del acuse de recibo de dicha declaración y el certificado donde se asigne el número de identificación del esquema. Si alguno de los asesores fiscales no recibe la referida constancia o no se encuentra de acuerdo con el contenido de la declaración

informativa presentada, seguirá obligado a revelar el esquema reportable en los términos previstos en el tercer párrafo del artículo 201 de este Código.

En caso que no se encuentre de acuerdo con el contenido de la declaración informativa presentada, o desee proporcionar mayor información, podrá presentar una declaración informativa complementaria que sólo tendrá efectos para el asesor fiscal que la haya presentado, misma que se deberá presentar dentro de los 20 días siguientes a partir de la fecha en que se haya recibido dicha constancia.

En caso que un esquema genere beneficios fiscales en México pero no sea reportable de conformidad con el artículo 199 de este Código o exista un impedimento legal para su revelación por parte del asesor fiscal, éste deberá expedir una constancia, en los términos de las disposiciones generales que para tal efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, al contribuyente en la que justifique y motive las razones por las cuales lo considere no reportable o exista un impedimento para revelar, misma que se deberá entregar dentro de los cinco días siguientes al día en que se ponga a disposición del contribuyente el esquema reportable o se realice el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema, lo que suceda primero.

La revelación de esquemas reportables de conformidad con este Capítulo no constituirá una violación a la obligación de guardar un secreto conocido al amparo de alguna profesión. Los asesores fiscales deberán presentar una declaración informativa, en los términos de las disposiciones generales que para tal efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, en el mes de febrero de cada año, que contenga una lista con los nombres, denominaciones o razones sociales de los contribuyentes, así como su clave en el registro federal de contribuyentes, a los cuales brindó asesoría fiscal respecto a los esquemas reportables. En caso que el contribuyente sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país o que, teniéndolo, el esquema no esté relacionado con dicho establecimiento, se deberá incluir adicionalmente el país o jurisdicción de residencia de dicho contribuyente, así como su número de identificación fiscal, domicilio fiscal o cualquier dato para su localización. El Servicio de Administración Tributaria emitirá las reglas de carácter general para la aplicación del presente artículo.

ALEMANIA. PAÍS CON MAYOR PROTECCIÓN AL SECRETO PROFESIONAL

General considerations on “Who has to report”

Concerning the obligation of the “promoter” to disclose, the following should be noted from the German tax advisers’ point of view. As a preliminary remark, it must be pointed out that by far the largest number of tax advisers are not involved in the tax schemes in question and therefore, as a general rule, cannot be considered as “promoters” in the sense of the OECD proposals.

Most generally, according to German law, tax advisers are legally bound to confidentiality (§ 57 [1] StBerG). Any violation of this obligation is punishable as a criminal offence (§ 203 [1] Nr. 3 StGB, German Penal Code).

Confidentiality is a fundamental principal of the tax advising profession. It includes all information that is revealed to the tax adviser or that the tax adviser takes note of in the context of exercising his profession. The confidentiality even extends to information concerning personal and private matters of a client.

In addition – and with particular importance to the OECD’s proposals – it has been confirmed by a court judgement of the German supreme fiscal court that the obligation of confidentiality also covers the identity of the existing and the prior clients of a tax adviser (Bundesfinanzhof – BFH, 14 May 2002, IX R 31/00). This ruling emphasizes the importance and the extensive application of the confidentiality principle in Germany.

The obligation of confidentiality continues to exist beyond the legal relationship between client and tax adviser for an unlimited period of time.

It should be noted furthermore, when reflecting upon the tax adviser’s obligation to disclose, that German tax advisers have a special position which is guaranteed by law:

They are not only acting on behalf of their clients, being exclusively subject to their will and wishes, but however, in the exercise of their profession, the German law requires them to be an “independent part of the tax administration and justice” (“Organ der Steuerrechtspflege”) and imposes certain obligations on them such as to exercise their profession conscientiously and in due care (§ 57 Abs. 1 StBerG, § 1 BStB). Therefore, tax advisers play a key role in the tax collecting process. In accordance with this special position, they are denied – in comparison to regular market participants such as their clients – to commercially advertise their services (§ 57a StBerG, § 9 BStB).

Due to this dual position, the state and the tax administration have developed a certain confidence in the tax adviser’s work. This brings benefits for the state: It eases the administrative burden for the tax authorities and ensures a stable tax revenue.

However, this system might fall when breaking the confidentiality link between the tax payer and the tax adviser:

*The relationship between the client and his tax adviser is, naturally, always characterized by a particular relationship of trust because the tax adviser has extensive insight into all financial details of the client. **This requires absolute secrecy of tax advisers with respect to third parties.***

If tax advisers would be obliged to disclose those information, which in all cases is confidential according to German law (see above), this would break the confidentiality link between the taxpayer and his tax adviser and substantially destroy this relationship of trust that is fundamental for a good cooperation.

The tax payer himself then might no longer be willing to inform the tax adviser about all his tax matters if he had to reckon that this information could be revealed to third parties at any time without his prior authorization. Furthermore, this may lead to the situation that tax payers recruit more in-house tax advisers and design the schemes in-house.

Due to their legal obligation of confidentiality, tax advisers should not face any obligation to disclose information that fall under the professional confidentiality.

Considerations on Option B

Alternatively, we submit the following considerations on the OECD proposals that foresee a primary obligation of the “promoter” as a general principle (Option B):

Although it is to be welcomed that “legal professional privileges” shall be taken into account, we would like emphatically to stress – again – that the confidentiality obligation towards the client also covers the identity itself of the client, both the currently existing and the former clients of the tax adviser.

According to Chapter III., point 70 (recital 13) of the proposals, legal privilege in many jurisdictions does not extend to the identity of the parties involved. It should be borne in mind, however, that the legal situation in Germany is fundamentally different since the identity of the tax payer undoubtedly falls under the confidentiality obligation of the tax adviser.

As a consequence, the proposed model of a “primary obligation of the tax adviser” – in the unlikely event of being a promoter – which shall pass over to the scheme user where the tax adviser asserts legal professional privilege cannot work in the framework of the abovementioned German jurisdiction, because, since the identity of the tax payer will always fall under the confidentiality rules, the tax adviser will always be in a position to assert legal professional privilege. Accordingly, there is no point in implementing a disclosure obligation of the tax adviser as a general principle because, according to German law, this principle would never apply since the obligation to disclose would always pass on to the scheme user.

III. Alcance de las disposiciones de la R.G. 4.838

Sin perjuicio de los comentarios y opiniones vertidas en los apartados precedentes, se alertará sobre algunos de los aspectos más críticos de la norma recientemente puesta en vigencia que, en nuestra opinión, serán motivo de controversias en su aplicación, ya sea por la ausencia de definiciones concretas y su exagerada —flexibilidad— como así también por ciertas contradicciones y dificultades interpretativas que surgen de su texto. En orden de importancia y sin pretender agotar los potenciales conflictos que provocará su instrumentación, destacamos los siguientes puntos decididamente preocupantes:

1. Universo de planificaciones fiscales comprendidas

Si bien los fundamentos de la Resolución General N° 4.838 omiten toda referencia sobre el particular, es evidente que la misma encuentra fuente de inspiración en el Plan de Acción 12 de la OCDE. Da cuenta de ello el cuarto considerando que precede a su parte resolutive, cuya redacción es prácticamente una reiteración literal de la parte inicial del párrafo introductorio de aquél.

No obstante lo expuesto, el régimen doméstico adopta un alcance significativamente más amplio al que sugiere la mencionada directiva, atento a que no restringe su aplicación al ámbito de las —transacciones o estructuras agresivas o abusivas—, sino a todo tipo de planificaciones fiscales, aun cuando no fueran merecedoras de tales calificativos.

Cabe destacar al respecto, que semejante laxitud conlleva a que no solamente deban ser objeto de información las planificaciones tendientes a provocar un daño, violación del derecho o uso excesivo o extralimitado de técnicas o estructuras que afecten a las bases tributarias en juego, sino que comprendería incluso conductas encuadradas dentro de pacíficas alternativas de economía de opción, en las que los contribuyentes ajustan su proceder estrictamente al marco regulatorio de la normativa en vigor.

La inexistencia de márgenes precisos en esta faceta tan sensible del régimen instaurado, podrá conducir a una desproporcionada obligación de informar situaciones por demás frecuentes e inofensivas, varias de las cuales responden al propio espíritu de la legislación involucrada. Nos preguntamos a modo de ejemplo:

- 1) ¿Si un asesor tributario, luego de proyectar la carga fiscal consolidada a la que se hallarían sometidos una sociedad y sus accionistas, recomienda al ente postergar la distribución de dividendos, incurriría en una de las —ventajas— previstas por el artículo 5° de la resolución en trato? Si la respuesta a este interrogante fuese afirmativa, se verificará la obligación de reportar un comportamiento que ha sido propiciado por la misma Ley N° 27.430 al reformar el sistema de integración de las rentas empresariales con las de sus propietarios, con el manifiesto propósito de impulsar la reinversión de utilidades;
- 2) Si una entidad comercial, aconsejada por su contador, elige la opción de cargar a resultados los gastos de organización en el ejercicio de su devengamiento en lugar de amortizarlos, y con ello logra optimizar la determinación del impuesto a las ganancias conforme con la tasa actualmente vigente del 30% (que luego se reducirá al 25%), ¿sería esta una disminución de la materia imponible susceptible de ser puesta en conocimiento del Fisco?

Los precedentes casos sólo pretenden advertir que las indefinidas y abiertas expresiones “...ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio...” y “...cualquier disminución de la materia imponible...” aludidas en el citado artículo 5° de la RG 4838 resultan muy difícilmente dimensionables, y consecuentemente atentan contra la certeza que requiere una obligación informativa de tamaño magnitud. Tampoco se determina allí si la ventaja que representa la reducción de la base tributaria de un sujeto, que tiene como espejo el correlativo incremento del ingreso gravable de su contraparte en un negocio, es pasible de información en cabeza del primero de ellos. El artículo 11 de la resolución parece inclinarse por la idea de que el régimen se despreocupa de esa simetría y se enfoca sólo en aquel contribuyente que obtuvo el teórico beneficio (reparar en la expresión de ese artículo cuando dice “...en favor de alguna de las partes...”).

No se nos escapa el hecho de que el mencionado dispositivo debe interpretarse en conjunto con sus predecesores artículos 3° y 4°. En ese marco, y concretamente en lo que atañe a las planificaciones nacionales, una lectura ligera de los comentarios precedentes podría conducir a la errónea percepción de que la criticada amplitud encontrará sus propios límites en la enumeración y cuantificación de las situaciones y montos pasibles de información que realice el propio Organismo Recaudador dentro de su sitio web oficial (micrositio).

Sucede sin embargo que esta última circunstancia, que a priori podría ser visualizada como una cualidad de la norma en cuanto a la taxatividad de los supuestos objeto de información, se convierte en una de sus principales debilidades, ello en virtud de que el manejo de la página —web— depende exclusivamente de la AFIP, quien unilateralmente podrá introducir cambios en ese universo reportable con todo lo que tal proceder implica en términos de seguridad jurídica. ¿Podrá entonces el Fisco garantizar la estabilidad de ese listado en el tiempo?; ¿es lógico que los cambios que allí se introduzcan no cuenten con un acto administrativo que les otorgue no sólo eficacia sino también ultraactividad en su aplicación?; ¿es razonable que una obligación de tanta relevancia quede finalmente sujeta al simple manejo de un recurso informático? Son preguntas que sólo pretenden instar a un mayor nivel de reflexión sobre el alcance de la resolución que motiva este documento.

Resumidamente, podríamos decir que se desprende del novedoso régimen una notable desproporción entre medios y fines, a lo que se le suma cierto desapego a la precisión que reclama una regulación de esta naturaleza por sus propias consecuencias (que se proyectan no sólo a los aspectos sustantivos sino también al campo sancionatorio ante eventuales incumplimientos). Nótese sobre el particular que entre los principios de diseño que informa la referida Acción 12 de

la OCDE para este tipo de declaraciones obligatorias, la recomendación es contundente en cuanto a que “...deben ser clar(a)s y fáciles de entender; deben encontrar el justo equilibrio entre los costos de cumplimiento adicionales soportados por los contribuyentes y los beneficios que derivan para la administración tributaria; (...); deben identificar con precisión aquellas estructuras sujetas a la obligación de declaración (...)”, todos ellos requisitos ausentes en la reglamentación recientemente dictada por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

2. Carácter taxativo o meramente enunciativo de las definiciones sobre planificaciones fiscales nacionales e internacionales comprendidas

La redacción otorgada al artículo 3° de la RG 4838 conduce a la idea de que las denominadas —planificaciones fiscales nacionales que deben ser informadas tienen carácter taxativo, ello en atención a que el segundo párrafo de ese dispositivo fija como límite de la obligación al universo de situaciones contempladas en el micrositio al cual se ha hecho referencia en el apartado anterior. Por las razones ya expresadas daría la impresión no obstante que tal afirmación no trasciende más allá de la pura formalidad, dado que en la práctica esa taxatividad podrá verse seriamente afectada ante la eventual manipulación de los —casos comprendidos dentro de esa plataforma. En los hechos, pues, podría convertirse en ilusoria, sometiendo a los contribuyentes y asesores a la constante consulta a fin de desentrañar si se hallan liberados o compelidos al deber de reportar.

No menos confusa es la formulación de las —planificaciones fiscales internacionales susceptibles de ser declaradas. Por un lado, porque estas también participan de la misma problemática señalada en el párrafo anterior [cfr. inciso f) del artículo 4°], a lo cual se suma el hecho de que al definírselas en el mencionado artículo se considera que la planificación en ciernes se concreta —especialmente cuando se encuadre en alguna de las variantes enunciadas en sus incisos. La pregunta obligada es qué sucederá cuando no se verifica en forma precisa alguno de esos supuestos particulares: ¿subsiste en esos casos la obligación de cumplir con el régimen?; ¿podría interpretarse que la expresión final del artículo 2° de la resolución opera como una norma residual a estos efectos ampliando el espectro de situaciones a informar? (“...sin perjuicio de otras planificaciones fiscales que revistan igual naturaleza a las allí previstas”).

Indudablemente la Administración Tributaria debería abocarse a despejar estas inquietudes si es que pretende la aplicación satisfactoria de la reglamentación. De lo contrario, si al rechazo que a priori ha generado le adicionamos esta dosis de incertidumbre, su destino puede estar signado por el fracaso.

3. El —iniciol o —punto de partida de la implementación de una planificación fiscal y los asesores

En lo relativo a la actuación de los asesores fiscales en el proceso de la planificación como potenciales obligados a reportar el acontecimiento, el artículo 6°, inciso b) de la RG 4838 señala que dicho compromiso se adquiere cuando tales sujetos, “...en el curso ordinario de su actividad, ayuden, asistan, aconsejen, asesoren, opinen o realicen cualquier actividad relacionada con la implementación (...), **siempre que participen en dicha implementación directamente o a través de terceros**” (el destacado es propio).

De más está decir que tal como se ha redactado la norma, es condición inexcusable del deber informativo la concurrencia de ambos requisitos, esto es: i) asistir, opinar, etc., y ii) simultáneamente intervenir activamente en el proceso tendiente a llevar a la práctica el consejo brindado. Con ello parece evidenciarse que resultarán excluidos del conjunto de —sujetos obligados quienes sólo dictaminen **en abstracto** frente a una consulta vinculada con el alcance

de una norma tributaria, y aparentemente también quedarían marginados quienes, aun conociendo los antecedentes o hechos concretos sobre los cuales deben expedirse, lo hagan con el único objeto de señalar su parecer en torno a la aplicación de la legislación impositiva ante el planteo específico realizado por el consultante. La precedente conclusión se apoya en la idea de que en ninguno de ambos casos se perfeccionó la requerida —participación en la implementación.

Sin embargo, al avanzar en lo dispuesto por el artículo 9° del régimen, se aprecia que su último párrafo considera que una planificación fiscal comienza su implementación “...desde el momento en que se inicia la primera gestión para poner en marcha la planificación...”.

La combinación de ambos preceptos obliga a reflexionar acerca de si la —opinión o —consejo del asesor constituye por sí mismo la —primera gestión tendiente a poner en marcha el proceso o si este paso sólo atañe a la actividad del contribuyente. De la conclusión a la que se arribe en este aspecto dudoso derivará la obligación que le cabe al consultor en el deber informativo que pesa sobre él, por lo que se trata decididamente de una cuestión más que merece una contundente aclaración por parte del Fisco.

4. Incumplimiento de regímenes informativos y el concepto de —ventaja fiscal

El artículo 5° de la RG 4838 equipara a una —ventaja fiscal u —otro tipo de beneficio al incumplimiento en presentar las declaraciones juradas de los regímenes de información establecidos por la Administración Federal [referencia que seguramente está principalmente dirigida hacia la RG 4717 (AFIP) para las operaciones internacionales y precios de transferencia y a la RG 4130 (AFIP) vinculada con el informe país por país].

Resulta cuanto menos cuestionable la aludida equiparación. En efecto, en la medida en que la citada omisión encuentre como causa la deliberada intención del contribuyente de ocultar datos relativos a un eventual beneficio en el aspecto sustantivo (esto es, en términos de materia imponible), el propio hecho precedente ya es susceptible de reporte dentro del régimen de la RG 4838, por lo que bajo tales circunstancias no se llega a comprender cuál es el propósito que en este punto persigue la nueva norma reglamentaria.

En cambio, si la razón de ese incumplimiento está fundada en la simple negligencia (p.e. un olvido, o la mora) la incorporación de estas situaciones dentro del abanico de planificaciones fiscales denunciables carece de justificación, pues será el propio contribuyente quien, por sí mismo o alertado por su asesor, regularizará la omisión formal con el fin de evitar declararla como una —ventaja fiscal.

IV. Opiniones doctrinarias vertidas en el 9° Encuentro Regional Latinoamericano IFA (2017) y en 17 el Congreso Tributario CPCECABA (2019)

Luis Manuel Alonso González en su trabajo presentado en el 17° Congreso Tributario realizado en Mar del Plata en octubre de 2019 en relación con los regímenes de información referidos a la planificación fiscal, nos ilustra sobre los modelos adoptados por distintos países.

Se puede ver que la Acción 12 BEPS de la OCDE, hace referencia a —Planificaciones fiscales internacionales agresivas, no obstante ello países como Estados Unidos y el Reino Unido, lo hacen extensivo a las planificaciones fiscales nacionales.

Países como Estados Unidos, Japón y el Reino Unido cuentan con registros oficiales, códigos de conducta, normativa sobre la confidencialidad y tarifas para los profesionales que realicen asesoramiento tributario.

En Estado Unidos y en Canadá inclusive se vigila si la remuneración del profesional fue pactada en función del ahorro obtenido producto de la planificación fiscal.

En el Reino Unido existe la intención de hacer pública las listas de los profesionales que realicen planificaciones fiscales de alto riesgo.

En Estados Unidos se puede llegar al extremo de requerirle al profesional que cese en su actividad de planificación fiscal agresiva, e incluso suspenderle la actividad profesional.

En cuanto al secreto profesional la directiva de la Unión Europea lo deja librado a lo establecido en el derecho nacional de cada Estado miembro. En tales casos la obligación de informar recae sobre el contribuyente.

En el caso puntual de la directiva de la Unión Europea, las señas distintivas contenidas en su anexo son de tal amplitud, que podría abarcar una multiplicidad impensable de operaciones que impliquen alguna ventaja fiscal.

En el 17° Congreso Tributario se concluyó que, en caso de implementarse un régimen de información de esquemas de planificación fiscal de riesgo, los contadores no podrán ser obligados a informar en virtud de la vigencia del secreto profesional.

En el 9° Encuentro Regional Latinoamericano de la IFA realizado en Buenos Aires (31 de mayo al 02 de junio de 2017), el relator general y la relatora argentina, destacan que en el derecho tributario argentino no existe una definición de planificación fiscal agresiva.

Destacan que la conducta del contribuyente se encuentra delimitada por dos extremos: la economía de opción o planificación legal por un lado y por el otro lado las conductas inaceptables fraudulentas.

La relatora argentina destaca la responsabilidad contenida en la ley 11.683 respecto de los terceros aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, cuando por culpa o dolo faciliten la evasión del tributo.

El señor relator general destaca que en **Chile** no hay legislación específica sobre planificación agresiva; tampoco en Costa Rica hay normativa específica sobre la acción 12; en Ecuador tampoco existen reglas sobre planificación fiscal, ni definición de planificación fiscal agresiva, pero si hay exigencias dentro de un proceso de fiscalización o determinación tributaria.

Sigue comentando que en Brasil tampoco hay normativa, que en 2015 se publicó una Medida Provisoria n° 685 que fue rechazada por el Congreso Nacional.

Indica que la relatora de Republica Dominicana explica que no han surgido en el marco de las BEPS, regímenes de divulgación obligatoria, destacando que de importarse las normas de la OCDE podrían entrar en colisión con el secreto profesional.

Relata que Perú tampoco ha emitido normas de divulgación obligatoria como las sugeridas por la acción 12 BEPS, destacando que el relator peruano entiende que de dictarse podrían entrar en colisión con el secreto profesional contenido en la Constitución peruana.

El señor relator general concluye que las pretensiones de la OCDE en materia de planificación fiscal agresiva y sus exigencias de reporte, nos ubicaría —ante una delgada línea divisoria que divide a la pretensión de tributación del fisco con los derechos de los individuos o empresas como, entre otros, el de ejercer una actividad económica lícita y el derecho de propiedad y es muy posible, como algunos relatos lo han indicado que la línea divisoria sea sobrepasada.

A modo de conclusión

En el 9º Encuentro Regional Latinoamericano, el relator general ha concluido que los modelos de planificación fiscal agresiva sugeridos por la OCDE pueden entrar en colisión con el derecho de propiedad.

En el 17º Congreso Tributario, se concluyó que teniendo en cuenta el secreto profesional que impera en nuestro país, los contadores no pueden ser obligados a informar las planificaciones fiscales diseñadas por sus clientes. **Obviamente la conclusión expuesta es de la exclusiva pluma de quienes asistieron al Congreso.**

La R.G. 4.838, se aparta de las premisas de la acción 12 BEPS de la OCDE, ya que pretende que se informen las planificaciones fiscales sin importar si las mismas resultan agresivas, incluye tanto las internacionales como las nacionales, y con un tipo abierto no taxativo remitiendo al micrositio de la AFIP.

En lo que respecta al secreto profesional, admite que el asesor fiscal puede ampararse en el referido secreto, adoptando un —sistema criollo mediante el cual se le debe informar tal amparo tanto al contribuyente como al organismo fiscal.

A continuación se detalla en forma más amplia y en palabras de los propios autores las reflexiones recién expuestas.

17º Congreso Tributario

DOS DESAFÍOS FISCALES DE ACTUALIDAD:

LA OBLIGACIÓN DEL ASESOR DE —DELATAR| Y LA NUEVA TRIBUTACIÓN DE LAS PLATAFORMAS DIGITALES

Comunicación al tema de la Comisión n° 1, “Los nuevos desafíos de la tributación en la economía global”, del 17º Congreso Tributario, Dr. Vicente Oscar Díaz, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Mar del Plata, 3 de octubre 2019

Dr. Luis Manuel Alonso González
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Barcelona (España)

Algunas ideas plasmadas en las 24 páginas del trabajo del catedrático español:

En el acápite 2 de su trabajo —LA OBLIGACIÓN DE —DELATAR| DEL ASESOR FISCAL|, en el punto 2.1 —EL NUEVO PAPEL DE LOS INTERMEDIARIOS FISCALES|, el autor nos ilustra y explica que:

—Al fin y al cabo, como vamos a comprobar, habrá ocasiones en las que el asesor informará a la Hacienda Pública de hechos y situaciones relativas a su cliente que este desearía preservar para sí y para el profesional que le asesora, aunque éste, ahora, le delata.

(..)

“Este patrón relacional se somete ahora a la dura prueba de resistencia que consiste en agregar, junto al anterior, una nueva obligación para el profesional que asesora: comunicar a Hacienda las planificaciones fiscales internacionales que ejecute o desarrolle para su cliente”.

(..)

“Si el contribuyente ha de acercarse a la Administración, en cierta manera, es lógico que también haya un acercamiento por parte de su asesor”.

En el punto 2.2 del mismo acápite —LA ACCIÓN 12 DE BEPS. DERECHO COMPARADO: LOS PAÍSES ANGLOSAJONESI, nos relata:

—En Estados Unidos, desde 1984, existe la obligación de registrar los tax shelter, expresión que viene a reflejar un contrato estructurado para tener la mayor rentabilidad fiscal posible. A sus promotores se les requiere información acerca de las personas que han utilizado estas estructuras por el posible abuso de derecho en el que puedan haber incurrido. Se trata de ir engrosando una larga lista de distintas clases de tax shelters así como de usuarios de los mismos.

Canadá se sitúa en la órbita estadounidense en cuanto a la necesidad de que se suministre información a la Administración acerca de los tax shelters de los que se hace uso. El suministro de la información es obligatorio para el contribuyente y las sanciones que le puede acarrear a él y a su asesor dejar de efectuar la debida comunicación son realmente severas: pueden llegar a los 200.000 dólares o convertirse en un porcentaje sobre el tributo que se ha dejado de pagar, en el caso de Estados Unidos.

En una línea similar, en Nueva Zelanda, además, está castigado con penas pecuniarias ofrecer, vender o promocionar productos constitutivos de fiscalidad abusiva. La multa consiste en el 39% de la suma dejada de ingresar como consecuencia de aquella”.

(..)

“La regulación de la profesión de asesor fiscal es muy frecuente en el panorama de Derecho Comparado. Son habituales los sistemas de advance tax rulings, existentes en países como Holanda, Canadá, Australia, India o Malasia, en el que el papel de los asesores fiscales es crucial en la medida en que ellos presentan la operación ante la Administración tributaria y mantienen los contactos precisos con ella para acercar posiciones todo lo que sea posible. En EEUU, Japón y Reino Unido, entre otros, existen registros oficiales, códigos de conducta o normativa sobre la confidencialidad y tarifas para los profesionales del asesoramiento tributario y/o contable.

En Estados Unidos, donde un profesional que se relacione con el IRS ha de estar debidamente acreditado, desde el año 2006 se vigila si la remuneración pactada con su cliente se establece en proporción al beneficio fiscal obtenido como consecuencia de la planificación orquestada. Excepto en determinados casos, esa fórmula retributiva está prohibida. En otros países, como Canadá, no hay tal prohibición, pero sí es obligatorio manifestar ante la Administración la existencia de esa fórmula retributiva. También en Canadá se presta atención a la inserción de determinadas cláusulas en los contratos que suscriben profesional y contribuyente.

Interesa mucho conocer si existe cláusula de confidencialidad porque, al igual que la retribución condicional, se considera que pueden constituir indicios de que se ha elaborado un plan fiscal abusivo de cuyo provecho no quiere quedar marginado su autor, pero, a la vez, desea que las

autoridades fiscales desconozcan de su existencia. En esta tesitura, los asesores deberán afrontar, según el país en el que operen, serias consecuencias. Por ejemplo, en el Reino Unido existe la intención de hacer pública la lista de promotores de planes fiscales de alto riesgo (high risk promoters) con la idea de obligar a esos profesionales a informar a sus clientes de su estatus. Pero en otros países, como Estados Unidos, cuando un intermediario fiscal resulta involucrado en una situación de la que pueden derivar para él sanciones civiles o penales se le puede requerir para que suscriba un acuerdo comprometiéndose a mejorar su comportamiento futuro, como parte de la punición que se le aplicará. Las autoridades norteamericanas pueden, también, requerir a estos profesionales para que cesen en su actividad como promotores de esquemas de fiscalidad agresiva llegando, incluso, a suspenderles en su actividad profesional.

En el punto 2.3 del mismo acápite —POSICIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA. EL CASO ESPAÑOL, destaca:

—Esa obligación de comunicar afecta, en primera instancia, a los asesores fiscales y otros profesionales, pero también a los contribuyentes en determinados casos. La Directiva supone, en el marco de la UE, un auténtico cambio en el paradigma de las relaciones contribuyenteasesor-Hacienda pues, por vez primera con este alcance, se obliga al asesor a primar su obligación de colaborar con el Fisco por encima de su deber profesional de asesorar a su cliente.

(..)

“Sin embargo, la obligación de información será tan elástica que recomendar a un cliente que, en atención a motivos fiscales, invierta en tal o cual país, o, incluso, el hecho de asesorar a un no residente, puede, perfectamente, entrar en el campo objetivo de dicha obligación. Además, no se han previsto límites cuantitativos que pudieran dejar a un lado operaciones de escasa cuantía.

(..)

“La UE ha asumido una labor de plena colaboración e impulso de BEPS y, en el caso concreto que comentamos, destaca su particular interés en implementar las nuevas reglas que van a regir la actuación de los intermediarios fiscales a partir de ahora.

OCDE y UE asumen que en las prácticas de planificación agresiva que tanto dinero apartan de las arcas de las Haciendas Públicas juega un papel esencial el planificador, el profesional que, con sus expertos conocimientos, diseña el plan de ahorro, cuando no la evasión fiscal.

(..)

—Asimismo, y al objeto de evitar una colisión frontal con aquellas profesiones que tienen reconocido el secreto profesional, se dispone, en tales casos, que la obligación recaiga directamente sobre el contribuyente beneficiario del mecanismo.

(..)

“La Directiva identifica los casos potenciales de planificación agresiva a través de una serie de rasgos distintivos. Ciertamente, el detalle al que descende en su Anexo es de tal calibre que permite abarcar en el concepto una multiplicidad impensable de operaciones que impliquen alguna ventaja fiscal.

(..)

Como no todo van a ser malas noticias, podemos congratularnos de que, al final, España no parece que extienda esta obligación de comunicación a Hacienda a las planificaciones fiscales internas. Aunque la Directiva no le obligaba a ello, no obstante, pudo haberse tomado esa opción porque, al fin y al cabo, así sucede en otros países, como Estados Unidos o el Reino Unido.

(..)

En definitiva, por más gravosos que puedan parecer los requerimientos derivados de la Acción 12, algunos países, sobre todo los anglosajones, han ido más allá y con ello, en realidad, marcan, de un modo u otro, el camino que se va a seguir en el futuro. Cuando Estados Unidos o el Reino Unido imponen la obligación de desvelar las estrategias fiscales de riesgo no limitan su exigencia

a las operaciones internacionales. La Acción 12, en principio, sí. Por tanto, que nadie se extrañe si, una vez consumada esa manifestación concreta del Proyecto BEPS, el siguiente paso consiste en ensanchar el caudal de información que se pedirá al contribuyente, o a su asesor, también en el terreno de la planificación fiscal doméstica de riesgo.

Entretanto, la figura del asesor fiscal atraviesa una forzosa revisión a la luz de lo expuesto. Probablemente, se vea obligado a reinventarse intentando conservar su esencia, la relación de confianza que establece con el cliente para que vele por sus intereses, con la colaboración, legalmente impuesta, que ha de prestar al poder público. Ojalá encontremos la vía adecuada para no perder nuestros atributos distintivos y no nos convirtamos poco menos que en los nuevos cipayos del Fisco.

Conclusiones del tema II del 17º Congreso Tributario

—Responsabilidad de los asesores con relación a los esquemas de planificación fiscal agresiva. Concluyen

De implementarse un régimen de información de esquemas de planificación fiscal de riesgo, los contadores no podrán ser obligados a informar en virtud de la vigencia del secreto profesional.

El rol del contador como asesor se debe analizar a la luz de las denominadas conductas neutrales, que son aquellas acciones inocuas o intercambiables, que se desarrollan en el normal cumplimiento de su rol profesional.

Los aportes realizados en ese marco, aunque fueran determinantes del resultado, no pueden ser reprochados a título de participación delictiva.

La puesta en conocimiento por parte del profesional de alternativas ilícitas que conducen a reducir la carga tributaria, no constituye una conducta que pueda serle reprochada penalmente, siempre que no participe e informe de tal ilicitud al contribuyente.

El asesoramiento referido a cuestiones de interpretación de las normas tributarias —aún divergentes para quien debe resolver judicialmente— constituye un comportamiento neutral.

El asesoramiento respecto de la realización de un comportamiento ilícito nunca puede ser considerado neutral, y por lo tanto resulta reprochable penalmente.

9º Encuentro Regional Latinoamericano de IFA.

Buenos Aires, 31 de mayo al 2 de junio de 2017.

Tema 2.

Planificación transnacional agresiva y abuso de tratados: herramientas de derecho interno y derecho internacional para contrarrestarlos en la era BEPS.

Relator General: Alejandro E. Messineo

Relatores Nacionales.

Argentina. Daniela C. Rey.

Bolivia. Alvaro Villegas Aldazosa

Brasil. Sergio André Rocha

Chile. Ignacio Gepp
Colombia. Jessica Massy y Felipe Aroca
Costa Rica. Diego Salto Ecuador.
Bolívar Figueroa M.
Méjico. Jorge García González y Humberto Cruz Hernández Panamá.
Giovanna Bernal.
Perú. Juan Carlos Zegarra Vílchez
República Dominicana. Kirsys Reynoso Martínez.
Venezuela. Alberto Benshimol

El señor relator general en el apartado 12 de su relato —Los mecanismos de planificación fiscal agresiva. Su divulgación obligatoria y consecuencias. Derechos encontrados. Situación actual en los países, relata:

—Al decir de la relatora, “en derecho tributario argentino no existe una definición del concepto “planificación fiscal agresiva”. Cabe recordar, sin embargo, que la conducta del contribuyente se encuentra usualmente delimitada por dos extremos: por un lado, la economía de opción o planificación legal y, por otro lado, las conductas inaceptables que pueden ser de tipo elusivo (elusión fiscal) o fraudulento (evasión fiscal)”.
(..)

—La relatora por Argentina indica que la falta de una definición precisa del término “planificación fiscal agresiva” también plantea cuestiones en torno a la eventual responsabilidad derivada del asesoramiento en una estrategia de planificación. Sin referirse a la problemática penal explica la norma argentina contenida en la ley de procedimiento tributario que prevé que se le puede atribuir responsabilidad fiscal para “[l]os terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo”. Esta es una norma que no ha tenido mayor desarrollo en la jurisprudencia local.
(..)

“En Chile no hay legislación específica sobre “planificación agresiva”. Sin embargo, como dice el relato: la asesoría que pueda llevar a un contribuyente a incurrir en conductas elusivas o evasivas conforme se describe en el punto 4 de este trabajo, se encuentra sancionada en el artículo 100 bis del CT”.
(..)

Como medida que permita orientar a los contribuyentes y a sus asesores respecto a qué podría ser considerado como una estructura abusiva o simulada, el SII emitió con fecha 30 de noviembre de 2016 un catálogo con ejemplos de 12 casos.
(..)

“Ahora bien, continúa el relator indicando que la materialización más clara en Chile de un mandatory disclosure regime en el sentido de la acción 12 de BEPS no tiene su fuente en la ley sino que en un acto administrativo del SII, concretamente en la Resolución Exenta N° 110 de 2015”.
(..)

Evidentemente esta normativa regulatoria chilena está en línea con la acción 12. La cuestión no desarrollada en la práctica chilena, según entendemos, es si existe confrontación con derechos del contribuyente en los campos avanzados con los aspectos a divulgar.
(..)

—En Costa Rica tampoco hay normativa específica sobre la acción 12 pero No obstante, recientemente fue promulgada la Ley N° 9416 denominada “Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal” establece la incorporación en el CNPT de una sanción por la responsabilidad de terceros.
(..)

“Como lo indica el relator, como se desprende de lo anterior, la norma busca sancionar administrativamente al asesor fiscal que participe o recomiende al contribuyente acciones para evadir responsabilidades fiscales”.

(..)

—**En Ecuador**, no existen reglas sobre planificación fiscal o el asesoramiento impositivo, ni tampoco definición o tratamiento a la “planificación agresiva” sin embargo, existe una norma en la LORTI (art. 101) que obliga al asesor fiscal, contra requerimiento de la autoridad tributaria dentro de un proceso de fiscalización o determinación tributaria, a entregar información relacionada a una planificación fiscal”.

(..)

“Las declaraciones e informaciones de los contribuyentes, responsables o terceros, relacionadas con las obligaciones tributarias, así como los planes y programas de control que efectúe la Administración Tributaria son de carácter reservado y serán utilizadas para los fines propios de la administración tributaria. La información que contribuya a identificar la propiedad y las operaciones de los residentes en el Ecuador con terceros ubicados en paraísos fiscales, **así como las prácticas de planificación fiscal agresiva**, no estarán sujetas a la reserva establecida en este artículo. **Tampoco tendrá el carácter de reservado la información relacionada con los asesores, promotores, diseñadores y consultores de estas prácticas**” (énfasis añadido”.

(..)

—En materia de divulgación obligatoria en Ecuador se presenta la cuestión contradictoria pues mientras se está frente a una norma que obliga a realizar ciertas divulgaciones, (Los promotores, asesores, consultores y estudios jurídicos, están obligados a informar bajo juramento a la Administración Tributaria de conformidad con las formas y plazos que mediante resolución de carácter general se emita para el efecto, un reporte sobre la creación, uso y propiedad de sociedades ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición de beneficiarios efectivos ecuatorianos) también puede entrar a colisión de las normas sobre secreto profesional. Así, como el relato lo señala, “las normas citadas, conjuntamente con la norma de rango constitucional, pueden plenamente entrar en contradicciones y conflicto unas a otras. Sobre este punto, sería importante obtener un pronunciamiento de la Corte Constitucional sobre la constitucionalidad de dichas normas, no obstante, hasta la fecha no ha existido pronunciamiento alguno”.

(..)

—No existen normas específicas sobre la planificación fiscal agresiva en Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Panamá, Perú, República Dominicana ni en Venezuela”.

(..)

—Tampoco hay en **Brasil**. En julio de 2015 se publicó la Medida Provisoria n° 685, las cual introduzco una normativa de “mandatory disclosure” en Brasil. De acuerdo con el artículo 12 de esta Medida Provisoria la no declaración de la planificación fiscal por el contribuyente resultaría en la caracterización de la misma como una especie de fraude fiscal.

La Medida Provisoria n° 685/2017 fue considerada inconstitucional por la mayoría de los autores. Finalmente, la misma fue rechazada por el Congreso Nacional”.

(..)

—Indica la relatora de **República Dominicana** que “No han surgido en el marco de las BEPS y sus regímenes de divulgación obligatoria en materia fiscal (mandatory disclosure regimes). En nuestra opinión, si las autoridades dominicanas “importaran” las normas de divulgación obligatoria y reglas similares sugeridas por la OCDE para la práctica de los asesores en materia tributaria, podrían entrar en conflicto con las disposiciones constitucionales que protegen el secreto profesional, la inviolabilidad de correspondencia, la no autoincriminación, entre otros.”

(..)

—**Perú** no ha emitido normas sobre regímenes de divulgación obligatoria como los sugeridos por

BEPS acción 12. Aclara el relator que *“No obstante, cabe señalar que en nuestro Derecho Interno sí se ha establecido una obligación legal para que los abogados declaren determinadas actividades ante las autoridades públicas. No obstante, esta norma expresamente excluye de la información objeto de declaración, aquella que se encuentre “sujeta al secreto profesional”, debido a que, en el Perú conforme con el numeral 18 del artículo 2° de nuestra Constitución, las personas tienen el derecho (garantía) constitucional a “guardar el secreto profesional.”*

Concluye el relato en cuanto a que: En consecuencia, la existencia en Perú de un régimen de divulgación obligatoria con las características planteadas por la OCDE, obligaría al legislador a ponderar entre el derecho al secreto profesional de los abogados (privados y estatales) y la finalidad con relevancia constitucional que se pretende lograr con dicho régimen, más allá de que nos encontremos totalmente de acuerdo con su existencia.

Finalmente, en el apartado 13 **“Reflexiones finales”**, concluye que:

—Si a esto le sumamos las pretensiones de lo que la OCDE ha llamado planificación fiscal agresiva y sus exigencias de reporte es muy posible que estemos ante una delgada línea divisoria que divide a la pretensión de tributación del fisco con los derechos de los individuos o empresas como, entre otros, el de ejercer una actividad económica lícita y el derecho de propiedad y es muy posible, como algunos relatos lo han indicado que la línea divisoria sea sobrepasada.