

**LIMITES A LA PLANIFICACION FISCAL INTERNACIONAL.
UN DESAFÍO GLOBAL.**

**AUTOR:
PATRICIA DAGATTI***

* Licenciada en Administración. Universidad Nacional de Quilmes.
Contadora Pública. Universidad Nacional de Quilmes.
Maestranda en Finanzas Públicas. IEFPA (2014-2015).

I. INTRODUCCIÓN

La globalización ha dado lugar, entre otras cosas, a un proceso de integración económica que en las últimas décadas se ha desarrollado con mayor vigor e intensidad a raíz de la implementación de políticas neoliberales que como señala (Navarro y Torres López, 2012: 59) pueden resumirse en tres grandes prioridades:

1. Canalizar el mayor volumen de recursos disponibles a la actividad privada.
2. Establecer el mayor grado de libertad de movimientos en los mercados
3. Abrir lo máximo posible las economías a los mercados exteriores.

Este proceso ha modificado en algunos casos los factores de la economía y también ha generado otros nuevos. Podemos mencionar como ejemplo la disminución de obstáculos en la movilidad de capitales, el desarrollo de estrategias de crecimiento internacional adoptadas por los grupos económicos, el avance progresivo en la tecnología de las comunicaciones, la disponibilidad y movilidad de factores claves y críticos de la producción, las diferencias de la productividad entre los países, etc. Indudablemente estos cambios también han tenido una marcada incidencia en el desarrollo político y económico de los Estados, siendo los países más pobres quienes han sufrido con mayor intensidad las consecuencias de este nuevo orden económico.

A raíz de esto, algunas naciones pasaron a tener efecto más allá de sus propias fronteras, provocando conflictos entre ellas. En este contexto las acciones de muchos gobiernos se han visto limitadas por la de otros gobiernos, por lo cual los efectos secundarios derivados de la tributación mundial han adquirido mucha relevancia.

La globalización plantea a las Administraciones Tributarias grandes dificultades, algunas de los cuales, si bien son de antigua data, se han acentuado con el tiempo a raíz del mencionado proceso de apertura económica. Entre éstas, una de las más importantes se relaciona con el dilema de compatibilizar un proceso de crecimiento económico consistente en atraer capitales del exterior y al mismo tiempo evitar la degradación de los Sistemas Fiscales. La competencia tributaria entre los Estados hace que algunos apliquen tasas tributarias más bajas o incentivos más generosos que otros, con el propósito de atraer las inversiones extranjeras.

Además otro problema no menor, es la posibilidad de implementar estrategias para evitar la pérdida de recursos tributarios ocasionados por el montaje de mecanismos

de planificación fiscal, que muchas veces se llevan a la práctica utilizando a las jurisdicciones o países de baja o nula tributación, así como también otras maniobras de evasión y elusión de los recursos tributarios de los Estados.

Muchas empresas se han convertido en multinacionales, y en algunos casos hasta han perdido, desde un punto de vista económico, su identidad nacional originaria. Esta realidad crea una controversia al momento de asignar los ingresos del grupo entre sus diversas partes ubicadas en diferentes países, a los fines de determinar a qué Estado y en qué proporción corresponderá el ingreso tributario.

II. PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL

La planificación Fiscal Internacional consiste en la puesta en práctica por parte de las empresas, de un conjunto coordinado de comportamientos cuyo objetivo es demorar, evitar o reducir al máximo la carga fiscal. Para esto se valen de huecos legislativos, imprecisiones en las leyes, diferencias en las regulaciones tributarias de los diferentes países, tratados para evitar la doble imposición y otros procedimientos.

(Rajmilovich, 2013:16) la define como “...la elusión fiscal organizada, conformada por acciones coordinadas, racionales dirigidas al objetivo de minimizar la carga tributaria total”

La elusión fiscal tiene como objetivo alcanzar el mínimo costo tributario, en desacuerdo con la capacidad económica del contribuyente, utilizando los mecanismos y estrategias legales que permiten la legislación de cada Estado.

Aunque tienen apariencia de legalidad, las prácticas elusivas son contrarias al espíritu de la ley y violatorias del principio de realidad económica constituyendo una defraudación a la Administración Tributaria.

La Planificación Fiscal Internacional es utilizada principalmente por grandes grupos económicos, sin desconocer que actualmente pequeños productores o prestadores de servicios tienen fácil acceso a mercados e información tributaria internacional. El objetivo es incrementar sus ganancias globales en detrimento de las economías de los Estados en donde se encuentran localizadas sus filiales. El entramado de dichas filiales suele armarse estratégicamente con una mirada en el aprovechamiento de las ventajas impositivas y vacíos legales con que cuentan en cada territorio.

Es así que muchas veces valiéndose de la manipulación de los precios de transferencia y al amparo de paraísos fiscales, estos grandes grupos económicos a través de la intervención de los facilitadores tales como asesores, consultoras, entidades financieras, etc., llevan a cabo sus operaciones de defraudación.

Estas maniobras profundizan las desigualdades hacia el interior de las fronteras afectando a las economías domésticas. Tal como afirma (Shaxson, 2014: 59), las grandes economías están trasladando las cargas fiscales de las corporaciones y los capitales móviles hacia las espaldas de la gente común. Las variables económicas tales como la producción, la inversión, el ahorro, el consumo y las decisiones políticas de los Estados están atravesados por el impacto que provoca la planificación fiscal internacional en el conjunto de la economía.

En este sentido el Director de la Administración Tributaria Argentina (AFIP) Dr. Ricardo Echegaray ha sido muy claro y contundente en sus declaraciones afirmando que "...hay que terminar con estas trampas de las empresas globales que implican una planificación fiscal nociva en las operaciones de comercio exterior..." al mismo tiempo que sostuvo que "...Las compañías globales no pueden gestionar sus ganancias engañando al Estado, evadiendo impuestos y fugando divisas, ya que esta conducta irregular impide el desarrollo de la Nación, privando a sus ciudadanos de recursos para los servicios públicos, salud, educación, justicia, transporte, jubilación y demás inversiones sociales..."¹

Sin dudas los países más pobres, son los mayores afectados por estas maniobras puesto que además de ver erosionadas sus bases fiscales mediante la planificación, se fugan capitales hacia los países más ricos. Al respecto (Gaggero, Rua y Gaggero, 2013: 64 a 74) estimaron que en el 2012 en Argentina, la fuga de capitales vía precios de transferencia fue de 13.218 millones de dólares, un 9 por ciento del total del comercio exterior.

Por su parte (Shaxson, 2014:38) señala que aproximadamente dos tercios de comercio transfronterizo se desarrollan en el interior de las corporaciones multinacionales y que los países en desarrollo pierden aproximadamente 160.000 millones de dólares anuales solo en concepto de la manipulación de precios de transferencia.

¹ Declaraciones efectuadas por el doctor Ricardo Echegaray a raíz de la suspensión de la Multinacional Procter & Gamble por presunto fraude fiscal y fuga de divisas.

III. PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El concepto de precio de transferencia ha sido adoptado por las Administraciones Tributarias de una gran cantidad de países definiéndolos como los precios o contraprestaciones al cuál pactan sus operaciones o transacciones las empresas vinculadas internacionalmente.

Las transacciones entre entidades vinculadas pueden incluir la compra-venta de productos finales, intermedios, materia prima o bienes de capital; las operaciones financieras (préstamos, derivados, contratos de cobertura, swap); las prestaciones de servicios administrativos, de soporte, de comercialización, de transporte, de logística de pool de compras o de cualquier otro tipo; la transferencia de tecnología; y cualquier otra operación que se realice entre entidades de un mismo grupo.

La fundamentación para la determinación del precio entre vinculadas es el principio denominado “del operador independiente” o “arm s lenght”. Mediante este principio se busca regular las transacciones entre las empresas vinculadas considerando que las operaciones entre las mismas deben ser evaluadas al precio que hubieran pactados terceros independientes en condiciones similares. El principio “del operador independiente”, según lo establecido en el Art. 9 del Modelo Convenio de Doble Imposición de la (OCDE), atribuye a las Administraciones Tributarias el derecho de efectuar ajustes a las bases imponibles para corregir las distorsiones de los Precios de Transferencia, en tanto los mismos difieran de los que se hubieran producido entre partes independientes.

La organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) en su documento “Directrices de Precios de Transferencia para empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias”² y el Manual de Precios de Trasferencia de las Naciones Unidas, brindan el marco para la valoración que se sugiere que realicen las empresas multinacionales y las Administraciones Fiscales de las operaciones intragrupo, para poder determinar el cumplimiento del principio de plena competencia.

² La Directrices fueron aprobadas por el Consejo de la OCDE para su publicación el 13 de julio de 1995, desde entonces han sido ampliadas y actualizadas. La última actualización de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias fue aprobada por el Consejo el 22 de julio de 2010.

De acuerdo al trabajo presentado por la OCDE en sus Directrices y acorde a la evolución de la complejidad de los negocios desarrollados entre las empresas, el documento introduce dos grupos de metodologías: los llamados métodos transaccionales y los no transaccionales. Básicamente, el planteamiento de las Directrices implica que aquellos métodos basados en operaciones transaccionales, comprueben el cumplimiento del principio de plena competencia partiendo de un análisis directo de los precios de los bienes o servicios tranzados entre partes relacionadas. En tanto que los métodos basados en los resultados no transaccionales, buscan comprobar el cumplimiento del principio de plena competencia a través de analizar indirectamente el precio y enfocándose en los márgenes de rentabilidad de las operaciones realizadas con vinculadas.

IV. MECANISMOS DE ELUSIÓN UTILIZADOS MEDIANTE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Los Precios de Transferencia son una de las herramientas más utilizadas en Argentina por empresas multinacionales con el propósito de transferir su capital al exterior.

(Grondona, 2014:42 a 53) describe las principales maniobras de manipulación de los Precios de Transferencia que suelen utilizar las multinacionales, muchas veces aprovechando las ventajas que les ofrecen los paraísos fiscales. Entre ellas, se mencionan las siguientes:

- *TRIANGULACIONES, SUBFACTURACION DE EXPORTACIONES, SOBREFACTURACIÓN DE IMPORTACIONES*

Muchas empresas utilizan entidades localizadas en paraísos fiscales como intermediarias en sus operaciones con clientes finales vinculados o no vinculados.

En Argentina este tipo de maniobras es realizada frecuentemente por empresas cerealeras, de hidrocarburos o mineras, que exportan sus productos a través de intermediarios, denominados “traders” localizados en paraísos fiscales a un precio mínimo, mientras la mercadería va directamente al destino final, a quien le factura la

filial localizada en estas jurisdicciones, a un precio varias veces superior reteniendo esta las ganancias de la operación.

Un ejemplo de este tipo de maniobra es el caso de la multinacional P & G a quien la AFIP denunció por haber detectado sobrefacturación de importaciones por 138 millones de dólares en una operación de triangulación donde las compras las realizaban en Brasil pero las facturaban a través de una filial de la firma radicada en Suiza.

Otra técnica también utilizada es la simulación de menores o mayores precios en las transacciones realizadas habitualmente por las empresas con sus proveedores o compradores del exterior. En el caso de las exportaciones se pactan operaciones por menor precio y se suele solicitar al comprador que deposite la diferencia en alguna cuenta que por lo general se encuentra en algún paraíso fiscal. En el caso de las importaciones, el importador sobrefactura bienes y servicios dejando el sobreprecio en cuentas del exterior.

- *REALIZACION DE LAS VENTAS DESDE EL EXTERIOR*

En estos casos la venta local es registrada como si se efectuara desde el exterior a través una empresa comercializadora ubicada generalmente en un paraíso fiscal. El objetivo puede ser reducir la carga impositiva en el país e incrementarla en otro con baja tasa de tributación o trasladar capitales hacia otras jurisdicciones.

Un ejemplo reciente de este tipo de maniobra podría ser el caso de Despegar.com que fue denunciada por la AFIP en razón de que la empresa “on line” facturaba sus operaciones de ventas locales desde Estados Unidos debido a que su sede se encuentra en el Estado de Delaware, con el propósito de no tributar en nuestro país. Despegar.com nació en Argentina, pero luego transfirió su casa matriz a Estados Unidos y radicó la sede de la empresa en Delaware, un pequeño Estado ubicado en la costa Este del país del Norte, donde se permiten las exenciones impositivas para sociedades en manos de extranjeros no residentes.

- *PRESTACION DE SERVICIOS DE COMERCIALIZACION Y/O LOGÍSTICA DESDE EL EXTERIOR*

Es bastante frecuente la utilización de comisionistas localizados en el exterior, que pueden cobrar por las supuestas actividades de comercialización entre un 5 y un 10% del valor de la venta. Esto puede funcionar como un sobreprecio que la empresa se paga a sí misma en el exterior para hacerse de dólares al valor de la cotización oficial. También como una manera de girar utilidades a una guarida fiscal. La posibilidad de verificación de dichas actividades realizadas por comisionistas en el exterior es remota.

Muchas empresas utilizan una entidad del exterior, generalmente radicada en una guarida fiscal, que actúa como un principal de logística a la que las distintas filiales del grupo le pagan para la gestión de los fletes y seguros contratados para el transporte de mercadería. Aunque muchas veces esta prestación puede haber sido realizada efectivamente, en ocasiones, los pagos a estas entidades son inflados con el fin de transferir utilidades a estas jurisdicciones con menor carga tributaria y un alto grado de secretismo financiero.

- *SERVICIOS INTRAGRUPPO, SERVICIOS EMPRESARIALES Y ACUERDOS DE CONTRIBUCIÓN DE COSTOS*

Como parte de la estructura de precios de transferencia y de manera cada vez más generalizada, se localizan una serie de prestaciones de servicios para el resto del grupo en un principal, al que el resto de las filiales del grupo enviarán pagos en concepto de reembolso de gastos bajo acuerdos de contribución de costos, o en retribución por servicios prestados. En casos extremos, se llegan a incluir entre estos servicios actividades de “control” típicamente realizada por la casa matriz, es decir la casa matriz le cobra a sus filiales por el esfuerzo administrativo que implica realizar actividades de control sobre ella. De esta manera se oculta una transferencia de utilidades a la casa matriz, como pago por una prestación de servicios.

Aun cuando individualmente pueden no representar un gasto importante, en ocasiones pueden terminar erosionando la base imponible, ya que las erogaciones por servicios y regalías no tributan localmente. Por lo tanto, al realizarse estos pagos a guaridas fiscales puede ocurrir en la práctica una doble no tributación, además de una fuga de capitales.

Cabe señalar que, excepto en los casos de pagos en concepto de “servicios de control”, el resto de los casos son aceptados por la legislación local y las recomendaciones internacionales.

- *INTANGIBLES*

Una de las formas que suelen utilizar las multinacionales para canalizar flujos hacia el exterior es registrando la propiedad de activos intangibles en alguna filial ubicada en un paraíso fiscal (software, patentes, invención y desarrollo), luego todas las entidades del grupo deberán realizar pagos periódicos a dicha filial, transfiriendo utilidades a países que no han participado de la generación de estos intangibles.

Cabe señalar en este sentido que la OCDE en el “Proyecto Revisado de Discusión Sobre los Aspectos de Precios de Transferencia de Intangibles” emitida el 30 de julio de 2013 define a los activos intangibles como algo que no es un activo físico, ni un activo financiero, que es capaz de ser adueñado o controlado para ser utilizados en actividades comerciales; y cuyo uso o transferencia sería compensado si hubiera ocurrido entre partes independientes en circunstancias comparables.

- *NIVEL DE DEUDA O GASTOS POR INTERESES EXCESIVOS Y OTROS INSTRUMENTOS FINANCIEROS.*

Los gastos financieros son utilizados entre entidades vinculadas para transferir ganancias desde las filiales a paraísos fiscales. Muchas veces las Administraciones Tributarias carecen de herramientas para investigar este tipo de maniobras. En estos casos el problema central a analizar es la operación principal y no la tasa de interés.

Las operaciones de préstamos muchas veces son ficticias, solamente figuran en los registros, lo cual significa que no ha habido una verdadera transferencia de activos y los intereses que se abonan son una transferencia de utilidades encubierta.

Otra maniobra financiera que suelen efectuar los grupos económicos se realiza mediante la creación de lo que se denomina “cash poolings” en alguna filial del exterior, preferentemente en un paraíso fiscal. Esta filial recibe fondos de otras entidades del grupo a las que retribuye con una baja tasa de interés mientras que en algunos casos dichos fondos no suelen volver al país de origen. También es posible que

la entidad que recibe los fondos del resto del grupo, luego los redistribuya generando la repatriación de los mismos, dando lugar a autopréstamos o “back to back”.

Un ejemplo de maniobra de “back to back” es la causa judicial que se le sigue al grupo Clarín por haber realizado una operación de venta de acciones, cuyo pago se habría intentado justificar a través de un supuesto crédito otorgado por el banco internacional Credit Suisse a una firma vinculada, domiciliada en el Estado de Delaware Estados Unidos, considerado paraíso fiscal. En 2008, el Grupo Clarín S.A. constituyó en Delaware la empresa “GCSA Investment LLC” con un capital accionario de cien dólares, no existiendo registro de actividad alguna. En dicha sociedad habrían sido depositados montos superiores a 8 millones de dólares del exterior provenientes del Grupo. Más tarde, “GCSA Investment LLC”, habría obtenido un préstamo de gran magnitud por parte del Credit Suisse de Londres.³

Una maniobra muy utilizada en los casos de comercio de commodities son los servicios de garantías financieras y los contratos de cobertura entre empresa intra grupo. En estas operaciones suelen actuar también las instituciones financieras como intermediarias. Por ejemplo cuando una entidad deposita un fondo en una entidad financiera que luego es utilizado como garantía para un préstamo solicitado a la misma entidad, o a una filial o casa matriz del grupo transnacional.

Los fideicomisos constituyen una nueva figura que suele utilizarse para proteger y ocultar a los verdaderos accionistas de los grupos multinacionales, constituyéndose en barreras que protegen legalmente el nombre de los beneficiarios, tal como describe (Shaxson, 2014:87)

El sector bancario y el de las aseguradoras también efectúan operaciones con empresas vinculadas del exterior. Por ejemplo el sector bancario realiza swap, venta de bonos, títulos y préstamos interbancarios, etc, con filiales y sucursales; estas operaciones también suelen realizarse mediante paraísos fiscales.

Según Navarro y Torres López (2014) muchas de estas entidades son quienes han contribuido a difundir los productos financieros y las transacciones que se realizan fuera del control de las autoridades dando origen a la denominada “banca a la sombra”

³ Causa N° 4.381/12, caratulada “N.N. s/infracción ley 26.683”, que tramita en el Juzgado Nacional en lo Criminal y Correccional Federal N° 9, en la que la UIF actúa como querellante, a raíz de un Reporte de Operación Sospechosa. Ver UIF. Informe de Gestión 2012. Disponible en: http://www.uif.gov.ar/uif/images/links/informe_uif_2012_castellano.pdf

bajo las cuales se llevan a cabo operaciones que se ocultan a los fiscos, las autoridades financieras y a los organismos internacionales

- *REESTRUCTURACIÓN DE NEGOCIOS*

Una reestructuración de negocios en el marco de una planificación de Precios de Transferencia, suele implicar la transferencia de activos, riesgos y funciones desde países de alta tributación hacia paraísos fiscales. Para generar esta transformación, tiene lugar una transferencia de intangibles que se habían generado localmente, como los intangibles de marketing (marcas, cartera de clientes, reputación de la entidad local, etc) o de manufactura (know-how local), hacia otras jurisdicciones. Nuevamente se puede citar el ejemplo de la compañía Despegar. Com dado que la empresa habría transferido el 93% de las acciones a la sociedad Despegar.com INC localizada en Delaware transfiriendo las ventas futuras a la sociedad de Delaware. La entidad local, donde tiene lugar la actividad económica, deja de percibir la ganancia de dicha actividad, reduciéndose su base imponible y fugándose capitales hacia una jurisdicción considerada como paraíso fiscal.

V. NORMATIVA EN ARGENTINA

Argentina comenzó a legislar sobre Precios de Transferencia en el año 1998 mediante la Ley 25.063 que reformó la Ley de Impuesto a las Ganancias. En este sentido los Art. 8 y 15 de la citada ley establecen que se deberá aplicar Precio de Transferencia en operaciones realizadas con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en los países de baja o nula tributación, también se deberá aplicar Precio de Transferencia en las transacciones que realicen las empresas definidas en el mencionado artículo, con sus filiales extranjeras, sucursales, establecimientos estables u otro tipo de entidades del exterior vinculadas a ellas.

El quinto párrafo del artículo 15 establece que se utilizará el método que resulte más apropiado de acuerdo con el tipo de operación realizada.

En el Decreto 1344/98, que reglamenta la Ley de Impuesto a las Ganancias, y que fuera modificado por los Dctos. 1037/2000 y 916/2004, en su Art. 21 se especifican cada uno de los métodos a utilizar a los fines de establecer el Precio de

Transferencia. Asimismo el Dcto. 1037/2000 incorporó un listado de 88 jurisdicciones a las que debía considerarse “territorios de baja o nula tributación”. Luego el Dcto. 916/2004 introduce una modificación al determinar que se deberían excluir de la mencionada lista “...a aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios o estados asociados que establezcan la vigencia de un acuerdo de intercambio de información suscrito con la República Argentina y, además, que por aplicación de sus normas internas no pueda alegarse secreto bancario, bursátil o de otro tipo, ante el pedido de información del respectivo Fisco o, en su caso, que establezcan en su legislación interna modificaciones en el impuesto a la renta a fin de adecuarlo a los parámetros internacionales en esa materia, que le hagan perder la característica de país de baja o nula tributación.”

Finalmente el Decreto 589/2013, sustituye la referencia a “países de baja o nula tributación” que hacía el Dcto. 1037/2000 por la de países a los cuales no se los considera “cooperadores a los fines de la transparencia fiscal”.⁴ También establece que serán considerados cooperantes a tales fines aquellos países, jurisdicciones, territorios, estados asociados que suscriban con el Gobierno de la República Argentina un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar doble imposición internacional con cláusulas de intercambio de información amplio, siempre que se cumplimente el efectivo cambio de información.

Por su parte la Resolución General 1122/2001 en su Art. 5° establece los supuestos para determinar la vinculación económica así como también las obligaciones formales que deberán observar quienes realicen operaciones con entidades vinculadas y quienes efectúen operaciones con sujetos constituidos, domiciliados o radicados en Jurisdicciones de baja o nula tributación exista o no vinculación económica.

V.1. EL SEXTO MÉTODO

Resulta importante destacar que Argentina, así como otros países de la región al ser exportadores y proveedores de materias primas a nivel mundial han desarrollado e implementado otras metodologías acordes a sus realidades. En el caso de nuestro país a

⁴ El listado de países cooperantes se puede ver en la siguiente página <http://www.afip.gov.ar/genericos/novedades/documentos/paisesCooperantes.pdf>

partir del año 2003 se incorpora en el art 15 de la Ley de impuesto a las Ganancias el denominado “sexto método” para la estimación de los precios de transferencia.

Este método alcanza exclusivamente a los sujetos que exportan commodities triangulando operaciones a través de sujetos del exterior sin sustancia económica que no sea el destinatario efectivo de los bienes. Dicho método consiste en realizar la comparación del precio acordado entre las partes vinculadas, con el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería. Los bienes alcanzados por el sexto método son:

- Cereales, oleaginosas
- Demás productos de la tierra
- Hidrocarburos y sus derivados y
- En general bienes con cotización conocida en mercados transparentes.

Este método fue sugerido como alternativa a la falta de comparables en los países en vías de desarrollo por la OCDE en el Foro mundial sobre Precios de Transferencia llevado a cabo en Paris.⁵

Por su parte el (CIAT, 2013:24) considerara que esta metodología es un avance en el diseño de medidas de control, que partiendo de las Directrices de la OCDE se acoplan o atienden la realidad de las economías de la región caracterizada por la producción de bienes producidos a granel o commodities.

Es importante señalar que el “sexto método” ha sido implementado en términos similares por Brasil, Guatemala; Honduras; Ecuador, Uruguay y Perú.

VI. EL ROL DE LA AFIP

La AFIP como Agencia Única, coordinando el accionar de la Dirección General Impositiva, la Dirección General de Aduanas y la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social, abarca de manera íntegra y globalmente al contribuyente. Esto le permite cumplir un rol activo en el diseño e implementación de políticas contra la fuga de capitales, la prevención y el control de la evasión y la elusión fiscal.

Dada la complejidad y relevancia que revisten las maniobras elusivas y de evasión en el comercio transnacional, la Administración Federal de Ingresos Públicos a

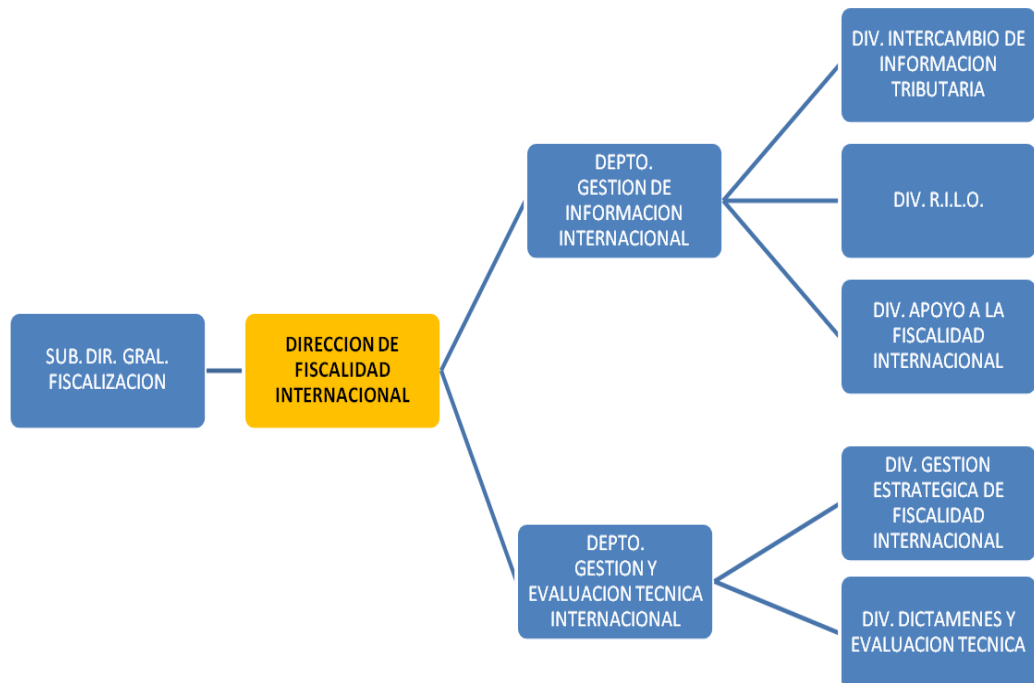
⁵ El Foro mundial sobre precios de Transferencia se llevó a cabo en marzo de 2014. La delegación Argentina de AFIP participa activamente en ambos espacios de discusión.

través de la Disposición 19/2010 creó la Dirección de Fiscalidad Internacional cuya función, tal como señala (Echegaray, 2013:cap.5) es la interpretación técnica en el ámbito de las operaciones internacionales, la elaboración de normas y la realización de estudios de sectores económicos que nutren a la matriz de riesgo de la Administración.

Cabe señalar que dentro del ámbito de la dirección, el Departamento de Gestión de Información Internacional lleva a cabo la función de brindar asistencia a las áreas operativas en los procedimientos de fiscalización y monitorear los resultados obtenidos en los procesos de fiscalización por la utilización de la información proveniente del exterior, según menciona (Echegaray,2013:cap.5)

Las tareas de fiscalización de contribuyentes en materia de Precios de Transferencias la realizan la Direcciones Regionales de todo el país y principalmente la Dirección de Grande Contribuyentes Nacionales. Por tanto la tarea operativa que desarrolla la Dirección de Fiscalidad internacional se centra principalmente en actividades de capacitación, encuentros y asistencia técnica.

En el siguiente cuadro se puede visualizar la estructura de la mencionada Dirección.



Fuente: www.afip.gob.ar/impositiva/foro/documentos/modelo.ppt

Es importante señalar que el Ministerio de Economía, a través de las Resoluciones Generales 336/2003 y 37/2007, cedió la autoridad competente en materia de intercambio de información a la AFIP.

VII. INICIATIVAS DE PAISES Y ORGANISMOS INTERNACIONALES

La (OCDE) ha contribuido a situar al Sistema Tributario Internacional en el primer plano de la agenda política internacional. Labor que ha sido avalada por el G-20, cuyos integrantes representan casi el 90% de la economía mundial y el 80 % del comercio global

Dicha organización ha considerado que los esquemas de planificación fiscal que provocan pérdidas en la recaudación tributaria, constituyen problemas graves de equidad y disciplina tributaria tanto para los países en vías de desarrollo como para los países desarrollados.

Una iniciativa muy importante ha sido la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal que, en nuestro país, entró en vigencia el 1° de enero de 2013. El objetivo de la misma es fomentar la cooperación internacional para lograr un mejor funcionamiento de las leyes tributarias de los Estados miembros, respetando los derechos fundamentales de los contribuyentes. La Convención establece, la asistencia administrativa mutua entre los Estados miembro mediante:

- a) intercambio de información, incluyendo auditorías fiscales simultáneas y participación en auditorías en el extranjero;
- b) asistencia en el cobro de créditos fiscales, incluyendo el establecimiento de medidas cautelares; y
- c) la notificación o traslado de documentos.

Cabe destacar que Argentina fue el primer país sudamericano en formar parte de dicha convención integrada por 66 naciones, entre las que se encuentran las potencias del G 7, como Estados Unidos, Reino Unido, Italia, Japón, Alemania, Francia y Canadá. De esta manera nuestro país puede contar con la información tributaria de países con los que actualmente no se tiene Acuerdos bilaterales.

Asimismo, tal como señala (Echegaray,2013:cap.5), a partir del año 2009 se verificó una dinámica orientada a incrementar la red de acuerdos para obtener datos

respecto del comportamiento en el exterior de residentes argentinos y/o contribuyentes, principalmente de aquellos con alto poder adquisitivo y grupos económicos concentrados, que permitan detectar rentas no declaradas, contar con información sobre su capacidad económica, combatir la figura de triangulación y detectar transacciones ficticias

En concordancia con las estrategias de Transparencia Fiscal impulsadas por el G-20 a partir del año 2009, la OCDE ha reorientado algunas de sus acciones con el propósito de fortalecer la cooperación internacional en materia fiscal.

En tal sentido en el mes de Julio de 2013 la OCDE emitió su documento denominado "Base Erosión and Profit Shifting" ("BEPS")⁶. La iniciativa BEPS incluye aspectos de tributación internacional y de precios de transferencias que se plasman en 15 planes de acción específicos a ser cumplidos como plazo máximo a fines de 2015. El plan tiene como propósito equipar a los gobiernos de los instrumentos domésticos e internacionales para hacer frente a los desafíos de la erosión de la base imponible y el desvío de ganancias.

Los planes de acción cubren principalmente 3 aspectos:

1. Consistencia entre las normas tributarias de los diferentes países,
2. Transparencia y
3. Precios de transferencia.

Los mismos incluyen la evaluación del tratamiento que debe darse a las operaciones financieras y a los intangible, las modificaciones de los modelos de convenio y la identificación de medidas que deben tomarse para la prevención de los abusos de tratados, atacar las prácticas nocivas con más transparencia y sustancia, la documentación de precios de transferencia que deben las multinacionales y los instrumentos multilaterales a desarrollar.

En lo que América Latina respecta, es importante tener en cuenta que tanto México como Chile son países integrantes de la OCDE, pero también que Argentina, Brasil y Colombia son países "asociados BEPS".

⁶ El documento BEPS en español se puede ver en <http://www.aedf-ifa.org/>

En el marco de una tendencia mundial hacia una mayor transparencia en las transacciones internacionales en el contexto de BEPS, hacia fines del año 2013 comenzó a observarse cómo la AFIP ha comenzado a interpretar los diferentes conceptos que en materia tributaria se están desarrollando internacionalmente en el contexto de la OCDE.

Durante los últimos días de 2013 y los primeros de 2014 la AFIP emitió una serie de Resoluciones Generales que buscan aumentar el control sobre determinadas operaciones. Para ello, el fisco dispuso:

- la creación del "Registro de Sujetos Vinculados" y un nuevo régimen de información de operaciones con sujetos vinculados del mercado interno (RG 3572/13),
- la generación de nuevos regímenes de información para UTEs y otras modalidades asociativas no societarias (RG 3573/13),
- la generación de un nuevo régimen de percepción en Aduana del impuesto a las ganancias para las operaciones de exportación en las cuales exista triangulación (RG 3577/14), y
- la publicación del listado de países y/o jurisdicciones cooperantes (RG 3576/13).

Asimismo cabe señalar la activa participación de funcionarios de AFIP en el reporte País por País (Country by Country Reportin), en el marco del plan de acción BEPS N° 13 “Reexaminar la documentación sobre precios de Transferencia”. Mediante este trabajo se busca generar documentación de precios de Transferencia que permita incrementar la transparencia en beneficio de los fiscos de los diferentes países.

La Argentina no ha sido el único país en el cual han comenzado a existir novedades normativas en el marco de BEPS. Situaciones similares se han presentado en otros países, tales como México, Alemania, Francia, Italia y Australia.

A solicitud del G-20, del cual la Argentina forma parte y tiene una activa participación, la OCDE desarrolló el documento denominado “Estándar para el Intercambio Automático de Información Financiera en Materia Fiscal” mediante el cual se convoca a los gobiernos a obtener información detallada de sus instituciones financieras e intercambiar esa información de manera automática, con otras jurisdicciones, anualmente.

Cada administración fiscal comunicará datos personales acompañados de la información financiera respecto de personas físicas y jurídicas titulares de cuentas o productos financieros, pero también sobre las personas que controlen entidades jurídicas.

Eso implica que previamente instituciones financieras como bancos, aseguradoras o agentes de bolsa, pero también organismos de inversión como fondos y otros, informen a la administración sobre sus clientes y usuarios.

En el marco del VII Foro Global Sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales⁷ celebrado en Berlín en octubre de 2014, 50 países, muchos de los cuales se dedican a los servicios financieros y son considerados paraísos fiscales, declararon su compromiso de intercambiar una amplia gama de información sobre cuentas en el extranjero incluidos los saldos de las cuentas y la propiedad efectiva.

En este marco, el Dr. Ricardo Echegaray, firmó el Acuerdo entre Autoridades Competentes para la aplicación del Estándar Global referido al Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras entre las autoridades fiscales.

Argentina se encuentra dentro del grupo de países que implementará el nuevo estándar en forma temprana, lo que implica que se comenzará a intercambiar información bajo esta modalidad a partir de 2017.

Entre los países que firmaron el acuerdo están Alemania, España, Reino Unido, Francia, Grecia, India, Colombia, Italia, México, Sudáfrica, Países Bajos, Luxemburgo e Irlanda, Antigua, Barbados, Bélgica, Bermudas, Bulgaria, Chipre, Corea, Croacia, Curazao, República Checa, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, Estonia, Finlandia, Grecia, , Hungría, Islas Feroe, Islandia, Letonia, Liechtenstein, Lituania, Malta, Montserrat, Noruega, Polonia, Portugal, Rumania y Suecia.

Del mismo modo lo hicieron, los territorios de Gibraltar, Guernsey, Isla de Man, Islas Caimán, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Islas Mauricius, Jersey y Seychelles, muchos de los cuales se dedican a los servicios financieros y son ubicados como paraísos fiscales.

⁷ El Foro Global Sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales es la red más grande del mundo para la cooperación internacional en materia de impuestos e intercambio de información financiera. El VII Foro se celebró en Berlín, los días 28 y 29 de Octubre de 2014.

VIII. CONSIDERACIONES FINALES

Ante la dimensión y la capacidad de operación que detentan los grandes grupos económicos se produce un desequilibrio que pone ante una situación desfavorable a los Estados. Las Administraciones Fiscales deben tener la capacidad para poder detectar y controlar las operaciones y maniobras destinadas a eludir las obligaciones fiscales de sus contribuyentes, para lo cual necesitan implementar estrategias que impliquen la permanente y recíproca colaboración con otros Estados, otras Administraciones Tributarias y fundamentalmente con Organismos Internacionales.

En este contexto el intercambio de información y los convenios para evitar la doble imposición constituyen una herramienta fundamental en el control de las prácticas de evasión y planificación fiscal internacional, puesto que propician la cooperación internacional entre Estados.

Los intercambios de información, entre muchas otras ventajas, permiten a los Estados:

- Mantener la soberanía sobre sus propias bases tributarias.
- Proteger el nivel de recaudación de cada Estado.
- Garantizar la debida aplicación de los tratados internacionales, en caso de corresponder.
- Evitar la doble imposición cuando existan convenios para esa finalidad.
- Contar con mejores instrumentos para la lucha contra la elusión, la evasión y el fraude fiscal.
- Adquirir mayores conocimientos sobre los mecanismos utilizados por los contribuyentes para la minoración indebida de sus bases tributarias, y así poder actuar en consecuencia.
- Ampliar la capacidad de control de las Administraciones tributarias
- Favorecer el ejercicio de la potestad administrativa tributaria.

La Globalización y la transnacionalización de los negocios exige a los países llevar adelante políticas conjuntas, que se pongan de manifiesto en sus ordenamientos jurídicos como así también mediante iniciativas y acciones de los organismos internacionales.

En el mismo sentido se debe poner énfasis en lograr la máxima cooperación y el mayor compromiso mediante tratados, acuerdos, convenios u otros instrumentos con aquellas jurisdicciones que favorecen, a través de sus legislaciones, la implementación de prácticas elusivas y evasivas. Por lo general, en dichas jurisdicciones el poder político del Estado suele estar sujeto al poder financiero, siendo éstos últimos en definitiva quienes manejan las decisiones y acciones gubernamentales, con el propósito de proteger las enormes utilidades que les reportan las ventajas económicas obtenidas a través de dichas políticas.

La lógica de los mercados globales solo encuentra alguna forma de límite en las políticas de Estado. Muchas veces el entramado de las operaciones elusivas se juega en el campo de lo extraterritorial, por ello es indispensable la cooperación global y regional con objetivos diseñados con el propósito de combatir las maniobras fraudulentas que benefician a los países más ricos provocando mayor grado de desigualdad .

Con relación a Latinoamérica, se debería trabajar de manera conjunta en el fortalecimiento de las relaciones entre las Administraciones Tributarias con el propósito de desarrollar políticas fiscales acordes a las características de las economías regionales y las necesidades de los Estados.

La cooperación y la participación activa global, aparecen en el horizonte del siglo XXI como el desafío ineludible de las Administraciones Tributarias.

IX. BIBLIOGRAFIA

1. Libros y Artículos

ECHEGARAY, Ricardo. (2013) *La Administración Tributaria frente al Contribuyente Global*. Editorial La Ley. Buenos Aires, 2013. Edición Electrónica (e-book).

GAGGERO, Jorge; CASPARRINO, Claudio y LIBMAN, Emiliano (2007) “La Fuga de Capitales. Historia, Presente y Perspectivas.” CEFID-AR. Documento de Trabajo N° 14. Buenos Aires, 2007.

GAGGERO, Jorge; RUA, Magdalena; GAGGERO, Alejandro (2013) “La Fuga de Capitales III. Argentina (2002-2012). Magnitudes, Evolución, Políticas Públicas y Cuestiones Fiscales Relevantes.” CEFID-AR. Documento de Trabajo N° 52. Buenos Aires, 2013.

GODOY, Jairo; GARCÍA, Adriana; MONTERO, Wanda. (2013) “El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe”. Coord. Isaac Gonzalo Arias Esteban. CIAT, 2013.

GRONDONA, Verónica. (2014) “Fuga de capitales IV. La manipulación de los Precios de Transferencia”. Con la supervisión de Gaggero, Jorge. CEFID-AR. Documento de Trabajo N° 58. Buenos Aires, 2014.

PIKETTY, Tomas. (2014) *El capital en el siglo XXI*. Fondo de Cultura Económica. Buenos Aires, 2013.

RAJMILOVICH, Darío. (2013) *Planificación fiscal internacional*. Editorial La Ley. Buenos Aires, 2013.

RUA, Magdalena (2014). “La fuga de capitales V. Argentina, 2014. Los facilitadores y sus modos de acción”. Con la supervisión de Gaggero, Jorge. CEFID-AR. Documento de Trabajo N° 60. Buenos Aires, 2014.

SHAXSON, Nicholas. (2014) *Las Islas del Tesoro*. Editorial Fondo de Cultura Económica. Buenos Aires, 2013.

TARSITANO, Alberto (2004). “Economía de opción, elusión y evasión.” Revista El Derecho. Septiembre de 2004. Acceso libre a través de: <http://www.albertotarsitano.com.ar/penal/4economadeopcion.pdf>

TORRES, Juan; NAVARRO, Vincenc. *Los amos del mundo. Las armas del terrorismo financiero*. (2012); Editorial Espasa. Madrid, 2012.

2. Fuentes Periodísticas

DESANTIS, Juan Pablo (26 de Febrero de 2014). “La AFIP clausuró Despegar.com por presunta evasión de Ganancias.” La Nación. Acceso libre a través de <http://www.lanacion.com.ar/1667541-la-afip-clausuro-despegarcom-por-presunta-evasion-de-impuesto-a-las-ganancias>

ZAIAT, Alfredo (19 de Abril de 2014). “Precios de Transferencia”. Página 12. Acceso libre a través de <http://www.pagina12.com.ar/diario/economia/2-244441-2014-04-19.html>.

ZAIAT, Alfredo (08 de Noviembre de 2014). “Planificación Fiscal”. Página 12. Acceso libre a través de <http://www.pagina12.com.ar/diario/economia/2-259409-2014-11-08.html>.

“Jugada a dos bandas para evadir impuestos” (03 de Noviembre de 2014). Página 12. Acceso libre a través de <http://www.pagina12.com.ar/diario/elpais/1-258969-2014-11-03.html>

“Argentina adhirió a un acuerdo de intercambio automático con 50 países para acceder a información bancaria”. (29 de Octubre de 2014). Télam. Acceso libre a través de

<http://www.telam.com.ar/notas/201410/83398-informacion-bancaria-afip-acuerdo-intercambio-automatico.html>

3. Normativa

Ley N° 20.628, 27 de diciembre de 1973. Boletín Oficial, 31 de diciembre de 1973.

Ley N° 25.063, 07 de Diciembre de 1998. Boletín Oficial, 30 de Diciembre de 1998.

Resolución General N° 1122/2001, 29 de Octubre de 2001. Boletín Oficial, 31 de Octubre de 2001.

Resolución General N° 336/2003, 26 de Septiembre de 2003. Boletín Oficial, 29 de Diciembre de 2003.

Resolución General N° 3572, 16 de Diciembre de 2013. Boletín Oficial, 19 de Diciembre de 2013.

Resolución General N° 3573/13, 16 de Diciembre de 2013. Boletín Oficial, 19 de Diciembre de 2013.

Resolución General N° 3576/13, 27 de Diciembre de 2013. Boletín Oficial, 31 de Diciembre de 2013.

Resolución General N° 3577/14, 06 de Enero de 2014. Boletín Oficial, 07 de Enero de 2014.

Decreto N° 1344/98, 19 de Noviembre de 1998. Boletín Oficial, 25 de Noviembre de 1998.

Decreto N° 1037/2000, 09 de Noviembre de 2000. Boletín Oficial, 14 de Noviembre de 2000.

Decreto N° 916/2004, 21 de Julio de 2004. Boletín Oficial, 23 de Julio de 2004.

Decreto N° 589/2013, 27 de Mayo de 2013. Boletín Oficial, 30 de Mayo de 2013.

4. Páginas web consultadas

<http://www.afip.gob.ar> - <http://www.infoleg.gob.ar> - <http://www.pagina12.com.ar>

<http://www.oecd.org> - <http://www.aedf-ifa.org> - <http://www.dialogofiscal.gob.ar>

<http://www.ciat.org> - <http://www.agenciatributaria.es> - <http://www.uif.gob.ar>