

# **ESTRATEGIAS FISCALES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA DE LA REPUBLICA ARGENTINA FRENTE AL CONTRIBUYENTE GLOBAL.**

## **INDICE**

- I.- INTRODUCCION.**
- II.- PERFIL DEL PAIS.**
  - II.1 Pilares normativos e instrumentales a los fines de la transparencia fiscal.**
    - II.1.1 Políticas estructurales contra los paraísos fiscales.**
    - II.1.2 La extensión de la red de Acuerdos de Intercambio Internacional de Información Fiscal.**
      - II.1.2.1 Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional (CDI).**
      - II.1.2.2 Convenios y Acuerdos Intergubernamentales de Intercambio Internacional de Información en Materia Tributaria (INTG).**
      - II.1.2.3 Acuerdos interinstitucionales de Intercambio Internacional de Información (AII).**
      - II.1.2.4 Acuerdos bilaterales y multilaterales de Cooperación y Asistencia Mutua Aduaneros.**
      - II.1.2.5 Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.**
    - II.1.3 Fortalecimiento del efectivo intercambio de información fiscal.**
    - II.1.4 Participación de la República Argentina en el Grupo de Revisión de Pares del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información en Materia Fiscal.**
  - II.2 Marco de integración normativa, reglamentaria e instrumental para evitar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (BEPS)**
- III. CONCLUSIONES**
- IV. BIBLIOGRAFIA**

## I.- INTRODUCCION

Un marco internacional y globalizado, caracterizado por la constante movilidad de capitales y mano de obra calificada, generalización de las inversiones empresariales transnacionales, expansión de la economía digital, transacciones financieras o bursátiles por vía electrónica, proliferación de los denominados “paraísos fiscales”, ha producido un incremento de la competencia internacional de los agentes económicos, quienes, a partir de las asimetrías reveladas en los sistemas fiscales locales, las debilidades evidenciadas en los Convenios suscritos para Evitar la Doble Imposición Internacional y la opacidad de determinadas jurisdicciones, encuentran nuevas oportunidades para desarrollar modalidades de planificación fiscal abusivas orientadas a minorizar, inclusive eliminar la carga tributaria de las operaciones económicas y manifestaciones patrimoniales transfronterizas.

Dentro de este escenario la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha venido propiciando políticas fiscales orientadas a mejorar la asistencia mutua internacional entre los Estados, en respuesta a la necesaria convergencia entre la dinámica de la globalización y el mantenimiento de estándares internacionales a los fines de la transparencia fiscal.

En el año 1998 el referido organismo internacional desarrolla un marco regulatorio global a efectos de minorizar la propagación de la competencia fiscal perniciosa, en la intención de obstaculizar la deslocalización de las bases imponibles hacia paraísos fiscales y el aprovechamiento de regímenes preferenciales.

Dicha regulación se materializa a partir del informe “La competencia fiscal nociva. Un tema global”, con el objetivo de asegurar la integridad y soberanía fiscal efectiva de los Estados en la concepción de sus sistemas locales, a través de una serie de recomendaciones y directrices para combatir las prácticas fiscales nocivas, induciendo a sus Estados miembros a identificar, declarar y suprimir aquellos aspectos perniciosos de sus regímenes preferenciales, desarrollando, asimismo, un marco de diálogo con Estados o territorios no miembros a los fines de consolidar una plataforma multilateral homogénea para la efectiva aplicación de sus Recomendaciones y Directrices.

A tal fin, el informe identifica perfiles de los regímenes fiscales con potencialidad de constituir una competencia fiscal perniciosa, denominándolos “criterios de régimen preferencial”, dentro de los cuales podemos mencionar la imposición de una carga tributaria baja o nula sobre las rentas financieras y generales), la ausencia de transparencia en las normas administrativas o legislativas, inadecuado control reglamentario y comunicación de datos insuficiente, inexistencia de un efectivo intercambio de información fiscal y precariedad en el grado de cumplimiento de las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en materia de precios de transferencia.

En cuanto al procedimiento de comprobación de los Estados o territorios conforme a los “criterios de paraíso fiscal”, el informe destaca que, el punto de partida para la identificación de los mismos, consiste en la inexistencia o existencia simbólica de tributación sobre las rentas derivadas de los servicios financieros, deslocalización de bases imponibles de los sujetos no residentes para evitar la tributación en sus Estados de residencia, inexistencia de un intercambio efectivo de información tributaria y la falta de control reglamentario sobre las reales actividades económicas locales desarrolladas por empresas extranjeras.

En el año 2001, el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), encargado de crear, analizar e implementar los estándares vinculados al intercambio de información, produce un cambio de paradigma en el perfil de los denominados “paraísos fiscales”, redefiniéndolos a partir de una figura denominada “jurisdicciones no cooperantes”, las que ya no serían discriminadas por su régimen tributario interno, sino por su grado de cooperación en la transparencia e intercambio de información con otros países a los fines de evitar la planificación fiscal nociva.

En este contexto el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), ha venido brindando precisiones respecto de los estándares globales, buscando profundizar la cooperación tributaria internacional en un plano de igualdad de circunstancias, la protección de la integridad de los sistemas fiscales locales y la lucha contra el fraude fiscal,

Lo referidos estándares se encuentran reflejados principalmente en el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información del año 2002, en el Artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Capital y sus actualizaciones y en el Modelo de Convenio Tributario de la Organización de las Naciones Unidas (ONU).

Asimismo, para verificar el cumplimiento de los estándares, se ha establecido un mecanismo de Revisión de Pares (Peer Review), con el objeto de analizar el plano normativo interno, la existencia de información fiscalmente relevante, el acceso de la Administración Tributaria a la misma y la eficiencia de su plataforma de intercambio.

A dichos efectos se han definido tres tipos de evaluaciones:

- Fase 1: Marco legal y regulatorio en materia de transparencia fiscal e intercambio de información.
- Fase 2: La transparencia fiscal e intercambio de información en la práctica, a través de la visita al país evaluado.

- Fase 3: Fase combinada: se efectúan las dos evaluaciones de manera simultánea.

En términos generales, se consideran acreditados dichos estándares en función del cumplimiento de las respectivas jurisdicciones de los siguientes requisitos estructurales:

- Existencia de procedimientos para el intercambio de información a requerimiento.
- Intercambio de información para la aplicación de leyes tributarias, tanto en materia penal como administrativa.
- Inexistencia de restricciones al intercambio de información, en razón a que la conducta objeto de investigación pudiera constituir un delito penal, según las leyes de la parte requerida si dicha conducta se hubiera producido en esa parte requerida o en razón a que la parte requerida pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios.
- Normativa que garantice la estricta confidencialidad de la información intercambiada.
- Disponibilidad de información confiable (en particular, bancaria, identidad de los propietarios de sociedades, fideicomisos, fundaciones, y otras personas, e información contable).
- Reciprocidad legal y material.

Dichas reglas intentan mantener un equilibrio entre las garantías relativas a la confidencialidad de datos y la posibilidad de brindar información previsiblemente relevante a otros Estados, frente a un pedido específico, evitando búsquedas indiscriminadas y especulativas de información (“fishing expeditions”).

En cuanto se refiere a los mecanismos de intercambio de información, el marco de referencia adoptado surge del “Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios” aprobado, el 23 de enero de 2006, por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

En términos generales, el Manual, a través de sus módulos, identifica las distintas modalidades de intercambio de información: previa petición, espontáneo, automático, sectorial, fiscalizaciones simultáneas y fiscalizaciones tributarias en el extranjero.

Asimismo, cabe señalar que los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y del Consejo de Europa han acordado la aplicación del “Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal”, confeccionado en Estrasburgo el 25 de enero de 1988, incorporando un protocolo modificadorio suscripto en la ciudad de París el 27 de mayo de 2010, el que ha significado un gran avance en materia de transparencia fiscal, incorporando asimismo países no miembros a efectos de su participación en una amplia gama de cooperación administrativa sobre una base multilateral para luchar contra la evasión y el fraude fiscal.

En tal sentido, considerando el desarrollo del movimiento internacional de personas, capitales, mercancías y servicios como eventuales generadores de elusión y evasión fiscal, este instrumento enfatiza el fomento de la Cooperación Internacional entre las Administraciones Tributarias para un mejor funcionamiento de sus leyes tributarias internas y una interacción basada en una plataforma uniforme y consensuada a los fines de la transparencia fiscal internacional.

En cuanto a los beneficios de la Convención podemos destacar:

- Proporciona un marco único para la cooperación multinacional para revisiones fiscales multilaterales simultáneas sobre precios de transferencia y para el intercambio de información sobre los esquemas de planificación fiscal agresiva.
- Comprende todos los impuestos, incluyendo impuestos indirectos y asistencia en el cobro.
- La información intercambiada puede ser usada para fines no fiscales en ciertas condiciones, lo que la convierte en una herramienta relevante para combatir crímenes fiscales y financieros, como el lavado de dinero.
- Es un instrumento flexible que permite a los suscriptores efectuar reservas sobre cuestiones específicas, tales como cobro de créditos fiscales o multas administrativas, incluyendo medidas cautelares.

Actualmente, varios países han suscripto la Convención luego de las modificaciones introducidas por el protocolo de 2010 (Alemania, Australia, Bélgica, Brasil, Canadá, Colombia, Corea, Costa Rica, Dinamarca, Eslovenia, España, Estados Unidos de Norteamérica, Finlandia, Francia, Ghana, Georgia, Grecia, Islandia, India, Indonesia, Irlanda, Italia, Japón, Malta, México, Moldavia, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido de Gran Bretaña, República Checa, Rumania, Rusia, Sudáfrica, Suecia, Túnez, Turquía, y Ucrania), aunque varios de estos países aún no han cumplimentado los trámites internos de aprobación de la Convención modificada, restando el depósito del instrumento de ratificación o aprobación, necesario para la entrada en vigor.

La Convención establece la asistencia administrativa mutua entre los Estados miembro mediante los siguientes mecanismos:

- a) Intercambio de información bajo solicitud: el Estado requerido proporciona información con relación a un caso específico al Estado requirente que lo ha pedido de manera específica.
- b) Intercambio automático: envío sistemático de información acerca de elementos de ingreso o capital específicos de una parte a otra. Exige que las Partes fijen procedimientos de mutuo acuerdo

- c) Intercambio espontáneo: transmisión de información obtenida durante la revisión de la situación de un contribuyente que podría ser de interés del Estado receptor. No exige una solicitud previa del Estado que recibe la información.
- d) Auditorías fiscales simultáneas: suministro de información obtenida en el curso del análisis simultáneo en cada Parte involucrada, sobre la base de un acuerdo entre dos o más autoridades competentes respecto a la situación fiscal de una o varias personas en la que estos Estados tienen un interés común o relacionado.
- e) Participación en auditorías en el extranjero.
- f) Asistencia en el cobro de créditos fiscales, incluyendo el establecimiento de medidas cautelares.
- g) Notificación o traslado de documentos.

Asimismo cabe mencionar que, durante la reunión ministerial de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), celebrada en París 6 de mayo de 2014, se suscribió la “Declaración de Intercambio Automático de Información para Fines Fiscales”, con el compromiso de implementar un nuevo estándar global único para incrementar la cooperación tributaria internacional, la protección de los sistemas fiscales internos y la lucha contra la evasión de impuestos.

A dichos efectos y el nuevo estándar incluye comentarios orientaciones para su implementación por parte de gobiernos e instituciones financieras, modelos detallados de acuerdos, así como estándares para soluciones técnicas y tecnológicas paralelas, particularmente un formato estándar y requisitos para la transmisión segura de información.

El nuevo estándar, exhorta a las jurisdicciones a obtener información sobre sus instituciones financieras e intercambiar dicha información automáticamente con otras jurisdicciones e implica un esquema donde las instituciones financieras deben reportar datos de cuentas bancarias a la respectiva Administración Tributaria y ésta intercambiará con pares, en el marco de Convenios y/o Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, información de identificación personal y sujetos extranjeros controlantes de sociedades de residencia fiscal en otros Estados.

El 29 de octubre de 2014, en la ciudad de Berlín, 51 países y jurisdicciones, reunidos en el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales, suscribieron el “Acuerdo entre Autoridades Competentes” para la aplicación inminente del estándar global referido al intercambio automático de información de cuentas financieras entre autoridades fiscales, con el compromiso de realizar el primer intercambio en el año 2017.

Entre los países y jurisdicciones firmantes del Acuerdo se destacan Argentina, Alemania, España, Reino Unido, Francia, Grecia, India, Colombia, Italia, México, Sudáfrica, Países Bajos, Irlanda, Anguilla, Barbados, Bélgica, Bermudas, Bulgaria, Chipre, Corea, Croacia, Curazao, República Checa, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, Estonia, Finlandia, Hungría, Islas Feroe, Islandia, Letonia, Liechtenstein, Lituania, Malta, Montserrat, Noruega, Polonia, Portugal, Rumania y Suecia., Gibraltar, Guernsey, Isla de Man, Islas Caimán, Islas Turcas y Caicos, Islas Mauricius, Jersey, Seychelles, San Marino, Islas Vírgenes, Luxemburgo, Trinidad y Tobago.

Por otra parte, en el mes de febrero de 2013, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), publica un informe denominado “Lucha contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficios” (BEPS), donde especifica la necesidad de revisar los pilares fundamentales del sistema tributario internacional a efectos de proporcionar a los países instrumentos multilaterales globales que coadyuven a compatibilizar las potestades impositivas a la actividad económica real y el actual entorno empresarial, evitando la alteración de la distribución de la renta y la riqueza, el exceso de carga tributaria a los contribuyentes locales y la capacidad de los Estados de prestar servicios públicos esenciales.

En julio de 2013, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), redacta un nuevo informe titulado “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, identificando 15 acciones fomentando cambios fundamentales para prevenir la doble no-imposición de la renta, y las operaciones sujetas a una tributación inexistente o baja, asociada con las prácticas de las empresas multinacionales instrumentales que artificiosamente aíslan los ingresos gravables de las actividades que los generaron, movilizándolo a jurisdicciones de baja o nula tributación a través de pagos de royalties, intereses, servicios técnicos, manipulación de precios de transferencia etc.

Las propuestas que integran el Plan de Acción, en general, se orientan a:

- Elaborar instrumentos que neutralicen los efectos de los mecanismos híbridos y el arbitraje.
- Aportar mejoras y aclaraciones a las normas sobre precios de transferencia.
- Proponer soluciones a los problemas relativos a la potestad tributaria, en particular, en el sector de los bienes y servicios digitales.
- Establecer medidas más eficaces de lucha contra la evasión fiscal en las legislaciones internas o en los instrumentos internacionales a través de normas genéricas destinadas a impedir el abuso de convenios fiscales.
- Establecer normas relativas al régimen de operaciones financieras intragrupo, regulatorias de la deducción de gastos y aplicación de retenciones en la fuente.

En el mes de septiembre de 2014, los Ministros de Finanzas del G-20, solicitaron a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) un nuevo proceso de diálogo con los países en vías de desarrollo, invitando a los países más representativos de cada Región a participar de las reuniones del Comité de Asuntos Fiscales y sus órganos subordinados a efectos de receptor las preocupaciones específicas de estos países en el avance de soluciones para contrarrestar los “BEPS”.

Las temáticas prioritarias dentro del proyecto “BEPS” para aquellos países en vías de desarrollo se enfocan a la limitación de la erosión de sus bases imponibles a través de la incorporación de intereses y otras cargas financieras por empresas multinacionales (Acción 4), la prevención del abuso de los tratados convenidos para evitar la doble imposición internacional y las medidas para evitar la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (Acciones 6 y 7), la vulnerabilidad de los precios de transferencia (Acciones 8, 9 y 10) y la documentación pertinente de los precios de transferencia e informes país por país (Acción 13).

Es por ello que el presente trabajo de investigación se encuentra orientado a precisar el marco regulatorio impulsado por los organismos internacionales en materia de asistencia mutua administrativa a los fines fiscales, identificando modelos e instrumentos bilaterales y multilaterales propuestos a efectos de lograr una mayor transparencia fiscal y evitar la erosión de las bases imponibles domésticas y el traslado de beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación.

En particular habrá de abordarse el perfil de la República Argentina en el desarrollo e implementación, desde una perspectiva normativa, operativa e instrumental, del control fiscal integral de los denominados “contribuyentes globales”, en especial a partir del dictado del Decreto N° 589/2013, la adhesión de nuestro país a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal impulsada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), la presencia activa del Gobierno Nacional en el G-20 y la efectiva implementación del intercambio internacional de información a través de acuerdos bilaterales y multilaterales, enmarcados en la necesidad de llevar a la práctica políticas estructurales contra los paraísos fiscales, regímenes preferenciales y planificaciones perniciosas destinadas a erosionar las bases imponibles locales y el traslado de beneficios a jurisdicciones de alta opacidad fiscal.

## **II - PERFIL DEL PAIS**

### **II.1 Pilares normativos e instrumentales a los fines de la transparencia fiscal internacional.**

#### **II.1.1 Políticas estructurales contra los paraísos fiscales.**



A partir del año 2000, por vía reglamentaria - Decretos N° 1037/2000, N° 115/2003 y N° 916/2004, se había incorporado un listado taxativo de naturaleza dinámica, integrado de 88 dominios, jurisdicciones, territorios, estados asociados y regímenes especiales definidos de baja o nula tributación.

Al efecto, subordinaba la exclusión del referido listado a la vigencia de un acuerdo de intercambio información suscrito con nuestro país o reformulación de la legislación interna del impuesto a la renta a fin de adecuarlo a los parámetros internacionales en la materia y que por aplicación de sus normas internas no pudiese alegar secreto bancario, bursátil o de otro tipo.

A partir del cambio de paradigma en la definición de los “paraísos fiscales” en el ámbito de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y otros organismos internacionales, a través del Decreto N° 589/2013 se elimina el referido listado, por lo que, a partir de su vigencia, toda referencia efectuada a “países de baja o nula tributación”, debe entenderse efectuada a países no considerados “cooperadores a los fines de la transparencia fiscal”.

En tal sentido, se considera países, dominios, jurisdicciones, territorios, estados asociados o regímenes tributarios especiales cooperadores a los fines de la transparencia fiscal, aquellos que suscriban con el Gobierno de la República Argentina un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información amplio, en la medida del cumplimiento efectivo de los compromisos asumidos en los respectivos instrumentos.

Asimismo, los acuerdos y convenios aludidos deberán cumplir con los estándares internacionales de transparencia adoptados por el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información en Materia Fiscal, de forma tal que, por aplicación de las normas internas de los respectivos países, dominios, jurisdicciones, territorios, estados asociados o regímenes tributarios especiales con los cuales ellos se suscriban, no pueda alegarse secreto bancario, bursátil o de otro tipo, ante pedidos concretos de información que les realice la Administración Tributaria requirente.

A dichos efectos el Decreto N° 589/2013 faculta a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)

a:

- Efectuar el análisis y evaluación del cumplimiento, en materia de efectivo intercambio de información fiscal de los acuerdos de intercambio en materia tributaria y de los convenios para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información amplio, suscriptos por la República Argentina.

- Elaborar el listado de países, dominios, jurisdicciones, territorios, estados asociados y regímenes tributarios especiales considerados cooperadores a los fines de la transparencia fiscal, publicarlo en el sitio web (<http://www.afip.gov.ar/genericos/novedades/jurisdiccionesCooperantes.asp>) y mantener actualizada dicha publicación en función de lo dispuesto en el presente decreto

Por su parte cabe mencionar que nuestra Administración Tributaria, a partir de la presencia activa del Gobierno Nacional en el G-20, se ha fijado objetivos estratégicos en cuestiones vinculadas con la transparencia fiscal internacional, enmarcados en la necesidad de llevar a la práctica políticas estructurales contra los paraísos fiscales y promover la eficiencia en el intercambio de información.

Desde el punto de vista de su faz normativa, nuestro sistema tributario ha puesto un especial énfasis en el tratamiento fiscal de las transacciones que involucren a jurisdicciones identificadas como de baja o nula tributación, ahora “no cooperadores a los fines de la transparencia fiscal”, entre los cuales podemos citar:

✚ Impuesto a las Ganancias - Ley N° 20.628, t.o. por Decreto 649/97 y sus modificaciones.

➤ Precios de transferencia (Artículo 15)

Las transacciones entre empresas locales con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en jurisdicciones de baja o nula tributación no son consideradas ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes (principio arm's length), aun cuando no exista vinculación económica, jurídica o funcional entre las partes.

Por lo tanto, las operaciones que conciertan tales empresas quedan sometidas a las reglas de precios de transferencia, debiendo justificarse transacción por transacción de acuerdo con los métodos previstos por dicho régimen y sujetas al cumplimiento de los deberes formales respectivos.

➤ Precios de transferencia (Artículo 21 - Decreto N° 1344/98)

Esta norma reglamentaria dispone que las operaciones de exportación e importación reguladas por el artículo 8° de la ley del Impuesto a las Ganancias, cuando son realizadas con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en jurisdicciones de baja o nula tributación están sometidos a las reglas de precios de transferencia y no a la metodología de fijación de precios prevista del citado artículo 8° de la Ley N° 20.628.

➤ Criterio de imputación de gastos (Artículo 18, in fine)

El artículo 18, último párrafo, establece que tratándose de erogaciones efectuadas por empresas locales a favor de sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en jurisdicciones de baja o nula tributación que resulten ganancias de fuente argentina para estos sujetos, la imputación al balance impositivo por el criterio de lo devengado queda sujeto a la condición de pago dentro del plazo

previsto para la presentación de la declaración jurada en la que se haya devengado la respectiva erogación. En su defecto, el cargo se deduce en el ejercicio en que se pague.

➤ Presunción de ganancia neta para intereses (Artículo 93, inc. c)

El artículo 93, inciso c), establece la presunción del 100% de ganancia neta cuando el tomador no sea una entidad financiera regida por la ley 21526 y el acreedor sea una entidad bancaria o financiera radicada en jurisdicciones consideradas de nula o baja tributación, salvo que se trate de jurisdicciones que hayan suscripto con la República Argentina convenios de intercambio de información 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.

➤ Transparencia fiscal internacional (Artículo 133, inc. a)

El artículo 133, inciso a), dispone la imputación inmediata (sin requerirse la distribución de dividendos) a los accionistas residentes en el país respecto de los resultados impositivos de las sociedades por acciones, constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación por las ganancias originadas en intereses, dividendos, regalías, alquileres u otras ganancias pasivas similares.



Ley de Procedimiento Fiscal - Ley N° 11.683 t.o. en 1978 y sus modificaciones

Presunción de incremento patrimonial no justificado (Artículo 18.1)

El artículo 18.1 establece con relación a los ingresos de fondos provenientes de países de baja o nula tributación, cualquiera sea su naturaleza, concepto o tipo de operación de que se trate, que se considerará que tales fondos constituyen incrementos patrimoniales no justificados para el tomador o receptor local.

Los incrementos patrimoniales no justificados a que se refiere el párrafo anterior, con más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, representan ganancias netas del ejercicio en que se produzcan, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias y, en su caso, base para estimar las operaciones gravadas omitidas del respectivo ejercicio comercial en los impuestos al valor agregado e internos.

En tales casos se invierte la carga de prueba, toda vez que el receptor de los fondos residente en el país debe justificar el origen de los fondos transferidos desde el exterior mediante la prueba fehaciente, en el sentido de que se originaron en actividades efectivamente realizadas por el contribuyente o por terceros en dichos países o que provienen de colocaciones de fondos oportunamente declarados.

- Resolución General N° 3276: incorpora a la “Ventanilla Única Electrónica del Comercio Exterior” la información correspondiente a determinadas prestaciones de servicios, de monto significativo, efectuadas por sujetos del exterior cuyos prestatarios sean residentes en el país y a las prestaciones de servicios efectuadas por residentes del país cuyos prestatarios sean sujetos del exterior.
- Resolución General N° 3285: establece un régimen de información respecto de toda operación económica, cualquiera sea su naturaleza, aún a título gratuito, concertadas entre residentes en el país y quienes actúen en carácter de representantes de sujetos o entes de exterior.
- Resolución General N° 1122, sus complementarias y modificatorias: regula distintos regímenes de información vinculados a operaciones internacionales, para aquellos contribuyentes que deban demostrar y ajustar bases imponibles por exportación e importación de bienes y servicios a sujetos vinculados o radicados en países de baja o nula tributación, para operaciones de exportación e importación de bienes con personas o entidades independientes constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior y para aquellas operaciones con sujetos independientes de bienes con precio internacional de público y notorio conocimiento.
- Resolución General N° 3293: determina un régimen de información relacionada con las participaciones societarias o equivalentes que las personas físicas y/o sucesiones indivisas del país poseen en entidades constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior.
- Resolución General N° 3376: Incorpora a la “Ventanilla Única Electrónica del Comercio Exterior” la información correspondiente a las operaciones las transferencias y/o cesiones, totales y/o parciales, definitivas o temporarias de los derechos federativos y/o económicos de los jugadores de fútbol profesional, efectuadas por sujetos del exterior a residentes en el país y por residentes en el país a sujetos del exterior y crea la “Nómina Dinámica de Paraísos Fiscales Deportivos”, disponible en el sitio “web” institucional (<http://www.afip.gob.ar>), que estará integrada por las entidades deportivas del exterior que hubieren intervenido o intervengan, como transferentes o cedentes de jugadores de fútbol profesional, que no hayan sido formados deportivamente en sus divisiones inferiores o que no hayan jugado profesionalmente al menos una temporada en torneos oficiales locales para dicha entidad.
- Resolución General N° 3478: implementa una nueva declaración jurada del Impuesto a las Ganancias con énfasis en temáticas vinculadas a la fiscalidad internacional, entre las cuales podemos mencionar datos y/o formularios a presentar por operaciones internacionales con sujetos vinculados, no vinculados y radicados en países de baja o nula tributación y por operaciones amparadas por Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional.

## **II.1.2 La extensión de la red de acuerdos de intercambio internacional de información fiscal.**

Nuestro país ha venido desarrollando una efectiva implementación del intercambio internacional de información en materia fiscal para obtener datos respecto del comportamiento fiscal integral de residentes argentinos relevantes, y grupos económicos concentrados, a través de la suscripción de distintos tipos de instrumentos de carácter bilateral y multilateral, los que pueden consultarse en la web institucional, link <http://www.afip.gov.ar/institucional/acuerdos.asp>.

Asimismo el Administrador Federal, en función de lo dispuesto en los incisos e) y f) del artículo 9° del Decreto N° 618/97, se encuentra autorizado para solicitar y prestar colaboración en forma directa a Administraciones Tributarias extranjeras y organismos internacionales competentes en la materia, como asimismo a realizar investigaciones en el extranjero destinadas a reunir elementos de juicio para prevenir, detectar, investigar o reprimir ilícitos tributarios, aduaneros y contrabando.

Por su parte, mediante la Resolución N° 336/03 el Ministerio de Economía y Producción ha autorizado a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) para intervenir en forma directa en la tramitación de intercambio de información relativa a acciones de recaudación y fiscalización con otras Administraciones Fiscales, pertenecientes a países signatarios de Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional celebrados por la República Argentina.

También, el Administrador Federal constituye autoridad competente respecto de Acuerdos Interinstitucionales de Intercambio Internacional de Información (AII) y, en representación del Gobierno Nacional, puede suscribir Convenios y/o Acuerdos Intergubernamentales de Intercambio Internacional de Información (INTG) para combatir la evasión y/o elusión y garantizar una correcta determinación de los impuestos o derechos y/o cargas aduaneras.

A dichos efectos puede designar un funcionario, servicio o dependencia de sus respectivas jurisdicciones como responsable encargado de entablar comunicaciones para el mejor diligenciamiento de los trámites conducentes al logro del objeto de los Acuerdos de Cooperación y Asistencia Mutua Internacionales, facultad ejercida a través del dictado de las Disposiciones N° 258/10 y N° 259/10 (AFIP).

### **II.1.2.1 Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional (CDI)**

Constituyen acuerdos, celebrados por escrito, entre Estados u otros sujetos del Derecho Internacional, destinados a producir efectos jurídicos y regidos por las normas del Derecho Internacional.

Tienen como objetivos más importantes evitar la doble imposición internacional, prevenir el fraude y la

evasión fiscal, evitar la discriminación, promover el intercambio de información y constituir un instrumento de armonización fiscal.

Las disposiciones contenidas en los CDI, una vez ratificados y publicados en el Boletín Oficial de la República Argentina, forman parte del ordenamiento jurídico interno - inciso 22 del artículo 75 de la Constitución Nacional - y como sus disposiciones sólo pueden ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en dichos instrumentos, gozan de primacía sobre la Ley interna por su especialidad.

Los CDI, como normas de Derecho Internacional, deben ser interpretados de acuerdo con los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena de 1969 sobre el Derecho de Tratados, que establece los principios generales de buena fe, de la primacía del texto y consideración del objeto y fin del Tratado.

Los Convenios suscriptos por la República Argentina, generalmente entre, sus artículos 26 a 29, establece expresamente una cláusula estándar sobre el intercambio de información tributaria.

A la fecha, nuestro país ha suscripto los siguientes instrumentos para evitar la doble imposición internacional, con cláusula específica de intercambio de información tributaria, cuyos textos pueden ser consultados en la página web institucional <http://www.afip.gov.ar/institucional/acuerdos.asp>:

- Alemania - Ley N° 22.025 / Ley N° 25.332
- Australia - Ley N° 25.238
- Austria - Ley N° 22.589 / Nota Externa N° 6/2008 AFIP. (Extinguido 01/01/2009)
- Bélgica - Ley N° 24.850
- Bolivia - Ley N° 21.870
- Brasil - Ley N° 22.675
- Canadá - Ley N° 24.398
- Chile - Ley N° 23.228 y N° 26.232. (En vigor hasta el 31/12/2012)
- Dinamarca - Ley N° 24.838
- España - Ley N° 26.918
- Finlandia - Ley N° 24.654
- Francia - Ley N° 22.357 y N° 26.276
- Italia - Ley N° 22.747 y N° 25.396
- Países Bajos - Ley N° 24.933
- Noruega - Ley N° 25.461
- Reino Unido - Ley N° 24.727
- Rusia - Ley N° 26.185
- Suecia - Ley N° 24.795

- Suiza - Protocolo 20/03/2014 - Ley 27.010

Asimismo cabe mencionar que, a través de la Instrucción General N° 898/10 (DI PYNF) se han establecido pautas operativas que deberán ser cumplidas por las áreas de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) a efectos de formalizar consultas sobre la aplicación de las cláusulas contenidas en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional suscriptos por la República Argentina.

### **II.1.2.2 Convenios / Acuerdos Intergubernamentales de Intercambio Internacional de Información en materia tributaria (INTG)**

Se trata de Convenios / Acuerdos bilaterales entre gobiernos, suscriptos por el Administrador Federal en representación del Gobierno Nacional, considerando las pautas del Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información en Materia Tributaria propuesto por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE):

- Acuerdo con Andorra - Ley N° 26.750
- Acuerdo con Aruba - Suscripto 30/9/2013
- Acuerdo con Azerbaiyán - Suscripto 17/12/2012
- Acuerdo con Bahamas - Ley N° 26.748
- Acuerdo con Bermudas - Suscripto 22/08/2011
- Acuerdo con China - Suscripto 13/12/2010
- Acuerdo con Costa Rica - Ley N° 26.747
- Acuerdo con Curacao - Suscripto 14/05/2014
- Acuerdo con Guernesey - Suscripto 28/7/2011
- Acuerdo con Isla de Man - Suscripto 14/12/2012
- Acuerdo con India - Ley N° 26.828
- Acuerdo con Islas Caimán - Suscripto 18/10/2011
- Acuerdo con Jersey - Suscripto 28/7/2011
- Acuerdo con Macedonia - Suscripto 26/4/2013
- Acuerdo con Principado de Mónaco - Suscripto 13/10/2004
- Acuerdo con San Marino - Ley N° 26.749
- Acuerdo con Sudáfrica - Suscripto 2/8/2013
- Acuerdo con Uruguay - Ley N° 26.758

### **II.1.2.3 Acuerdos Interinstitucionales de Intercambio Internacional de Información (AII)**

Constituyen acuerdos administrativos diseñados exclusivamente para intercambiar información con el fin de fortalecer la administración, verificación y cumplimiento de las obligaciones tributarias y/o combatir la

evasión y/o elusión de los impuestos internos y/o aduaneros:

- Acuerdo con Chile - Acta Acuerdo N° 10/06 (AFIP) - No vigente
- Acuerdo con Ecuador - Acta Acuerdo N° 3/11 (AFIP)
- Acuerdo con España - Acta Acuerdo N° 7/04 (AFIP) - No vigente
- Addenda al Acuerdo con España - Convenio N° 11/01 (AFIP)
- Acuerdo con Guardia di Finanza - Italia - Memo 4/10 (AFIP)
- Acuerdo con Brasil - Acta Acuerdo N° 02/05 (AFIP)
- Acuerdo con Perú - Acta Acuerdo N° 14/04 (AFIP) - 7/10/2004
- Acuerdo con Libia - Acta Acuerdo N° 38/08 (AFIP) - 22/11/08
- Venezuela - Acuerdo N° 2/14 (AFIP)

#### **II.1.2.4 Acuerdos bilaterales y multilaterales de Cooperación y Asistencia Mutua Aduaneros.**

- Angola - Suscripto 23/7/2013
- Armenia - Acta Acuerdo 10/12 (AFIP)
- Azerbaiyán - Suscripto 22/02/11
- Bolivia - Ley N° 25.253
- Chile - Ley N° 25.229
- COMALEP - Leyes N° 22.663, N° 24.208 y N° 26.642 (Colombia, Costa Rica, Cuba, Ecuador, El Salvador, España, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Perú, Portugal y República Dominicana)
- Corea - Suscripto 26/11/10
- China - Suscripto 24/3/2013
- Emiratos Árabes Unidos - Suscripto 27/6/2013
- España - Ley N° 22.057
- España - Addenda al Acuerdo - 7/12/1994
- España - Addenda - Intercambio de Información por Medios Informáticos. Acta Acuerdo N° 6/08 (AFIP) - 25/02/2008
- Estados Unidos - Ley N° 24.332
- Francia - Ley N° 26.311
- Hungría - Ley N° 25.075
- Hong Kong - Suscripto 27/6/2013
- India - Suscripto 26/04/2011
- Italia - Ley N° 26.069



- Marruecos - Suscripto 26/6/2013
- México - Suscripto 7/4/2014
- Acuerdo Mercosur - RG N° 2389/08 (AFIP) Dec. CMC N° 26/06 (Brasil, Uruguay, Paraguay, Venezuela, Chile y Bolivia)
- Macao -Suscripto 6/9/2014
- Nigeria - Suscripto 15/4/2013
- OMA - Ley N° 19.044 (Alemania, Argelia, Austria, Bélgica, Bosnia y Herzegovina, Bulgaria, Canadá, Chipre, Dinamarca, Egipto, Eslovaquia, Finlandia, Grecia, Irán, Irlanda, Islandia, Japón, Luxemburgo, Malawi, Malta, Mauricio, Noruega, Nueva Zelandia, Pakistán, Polonia, Reino Unido, República Checa, Ruanda, Rumania, Senegal, Suecia, Tailandia, Tanzania y Turquía)
- Rusia - Ley N° 25.138
- Protocolo con Rusia de Intercambio de Información sobre Mercadería y Medios de Transporte - Protocolo 01/10 (AFIP) - 12/10/2010
- Sudáfrica - Suscripto 2/8/2013
- Tailandia - Suscripto 10/3/2014
- Ucrania - Suscripto 24/4/2012
- Vietnam - Suscripto 27/11/2012

#### **II.1.2.5 La adhesión de nuestro país a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el Consejo de Europa.**

El 3 de noviembre de 2011, nuestro país adhirió a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, cuyo instrumento de ratificación fue publicado por el Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto (B.O: 1/11/2012), con vigencia a partir del 01/01/2013, especificando los impuestos sobre los que será aplicable:

- Impuesto a las Ganancias.
- Aportes y Contribuciones de la Seguridad Social.
- Impuesto sobre los Bienes Personales.
- Impuesto al Valor Agregado.
- Impuesto sobre los Combustibles Líquidos.
- Impuestos Internos - Ley N° 24.674.
- Impuestos sobre los Seguros y Otros Bienes - Ley N° 3.764.
- Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.
- Impuesto a la Transferencia de Inmuebles.
- Impuestos sobre los Débitos y Créditos en Transacciones Financieras - Ley N° 25.413.

- Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.

Al respecto cabe mencionar que, en el mencionado instrumento, la República Argentina ha declarado a la Administración Federal de Ingresos Públicos como autoridad competente y ha realizado expresa reserva respecto a que no prestará ningún tipo de asistencia en relación a determinados impuestos que exijan subdivisiones políticas o autoridades locales de otras Partes, ni tampoco en el cobro de cualquier reclamo impositivo o cobro de multas administrativas, ni en lo referido a la asistencia en la notificación y traslado de documentos.

### **II.1.3 El fortalecimiento del efectivo intercambio de información fiscal.**

Atento el creciente y efectivo intercambio de información implementado por nuestro país, con el objetivo de optimizar y fortalecer la cooperación en el control de las prácticas de evasión y planificación fiscal internacional, se creó en el ámbito de la Dirección de Fiscalidad Internacional, dependiente de la Subdirección General de Fiscalización, el Departamento Gestión de Información Internacional, dedicado a la gestión y tramitación del intercambio tributario y aduanero internacional en todas sus modalidades.

Al respecto, se ha dictado la Instrucción General N° 950/2013 (DI PYNF), estableciendo pautas operativas para la tramitación y gestión del intercambio de información tributaria a efectos de:

- Lograr que las áreas operativas y centrales realicen un máximo aprovechamiento de los instrumentos legales de cooperación internacional en el campo tributario, impulsando pedidos y reportes espontáneos al exterior como así también recolectando información a efectos de dar pronta y completa respuesta a los pedidos recibidos.
- Instruir a las áreas intervinientes respecto de la injerencia que debe tomar la Dirección de Fiscalidad Internacional en todas las solicitudes de información y reportes espontáneos relacionados con otros países, a fin de asegurar una correcta y oportuna aplicación de los instrumentos jurídicos internacionales, partir de los cuales se realiza el intercambio de información.
- Incentivar la propuesta de pedidos de información a las contrapartes del intercambio, en el marco de la red de Acuerdos y Convenios vigentes, respecto de toda investigación o fiscalización que involucre transacciones internacionales y/o sujetos no residentes.
- Normalizar la tramitación y gestión del intercambio de información a pedido y espontáneo, en el marco de lo establecido en los instrumentos internacionales.

Con respecto a su alcance, las pautas plasmadas en el precitado instructivo se circunscriben a las modalidades de intercambio de información espontánea, específica o a pedido, en carácter de autoridad requirente o requerida, que se encuentren en los instrumentos vigentes suscriptos con:

- Países con los cuales la República Argentina ha celebrado Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional o Acuerdos de Intercambio de Información intergubernamentales.
- Países con los cuales la Administración Federal de Ingresos Públicos suscribió Acuerdos Específicos de Intercambio de Información Internacional, según lo establecido por la Resolución N° 336/03 (MECON).
- Países con los cuales no se posee Instrumento alguno que regule el intercambio de información internacional.

En cuanto a la tramitación y gestión del intercambio internacional de información aduanera se ha dictado la Instrucción General Conjunta N° 7/13 (DGA) y N° 1/13 (SDG FIS) especificando pautas para todas las áreas que intervengan en el marco de convenios y/o acuerdos de cooperación y asistencia mutua, suscriptos por la República Argentina en materia aduanera, o vía el Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto, para requerimientos de asistencia consular cuando no existan los citados instrumentos con el país que procediera el intercambio de información.

En tal sentido, el precitado instructivo procura establecer los requisitos y formalidades de las solicitudes, tendientes a asegurar una correcta y oportuna aplicación de los instrumentos jurídicos internacionales y armonizar los procedimientos de gestión interna vinculados al intercambio de información internacional.

Asimismo cabe destacar la existencia de una red global de oficinas regionales de coordinación de información (R.I.L.O) de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) a efectos de la recolección y análisis de datos, así como la difusión de información sobre tendencias, modus operandi, rutas de tránsito y casos relevantes de fraude, constituyendo la República Argentina un Punto Nacional de Contacto (NCP) de la Oficina Regional Sudamericana (Chile).

Para impulsar la comunicación a través de nuevas tecnologías la Organización Mundial de Aduanas (OMA) ha desarrollado la Red Aduanera de Lucha contra el Fraude (CEM), sistema que enlaza electrónicamente a todas las Aduanas del mundo consolidando la cooperación mutua contra la delincuencia transnacional.

En lo que respecta al aprovechamiento conjunto de la información internacional, tributaria y aduanera, se generan específicamente los siguientes beneficios:

- Identificación de perfiles de riesgo más precisos y realistas que se integran con la información tributaria y aduanera, lo que redundará en un control más selectivo e inteligente, facilitando el comercio exterior y asegurando la cadena logística.
- Aprovechamiento en la planificación de las estrategias de fiscalización en operativos comunes, alcanzando a situaciones no sólo fraudulentas o evasoras, sino incluso de explotación laboral.
- El uso eficiente de los recursos humanos, técnicos y administrativos, evitando duplicidades innecesarias, favoreciendo al contribuyente con una gestión administrativa más ágil y una mejor atención.

#### **II.1.4 La participación de nuestro país en el Grupo de Revisión de Pares del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información en Materia Fiscal en el ámbito de la OCDE.**

Como se ha expuesto oportunamente, el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información, adoptando los lineamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), ha desarrollado un mecanismo para la revisión de países miembros y no miembros, destinado a controlar la efectiva aplicación de los estándares sobre intercambio de información denominado “Revisión de Pares” (Peer Review).

El examen inter-pares representa una importante herramienta para el fortalecimiento de la transparencia fiscal, a partir de la predisposición de un país a someterse a una revisión sustantiva, por parte de otros miembros de la comunidad internacional, de su marco normativo interno, la existencia de información fiscalmente relevante y la eficiencia de su plataforma operativa de intercambio.

Nuestro país, a través de la Administración Federal de Ingresos Públicos, es miembro del referido Foro Global, compuesto por más de 120 jurisdicciones, e integrante del Grupo de Revisor de Pares, y en ese rol ha intervenido brindando asesores expertos para distintas revisiones de países tales como Jamaica, Francia, Suiza, Andorra, Sudáfrica y San Vicente y las Granadinas.

#### **II.2. Marco de integración normativa, reglamentaria e instrumental para evitar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (BEPS).**

Atento la nueva visión de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), respecto de las estrategias de planeamiento fiscal internacional que aprovechan las asimetrías de los regímenes tributarios locales para trasladar beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación, nuestra Administración Tributaria ha interpretado la necesidad de implementar mayores requerimientos regulatorios y regímenes generales de información asociados a la fiscalidad internacional, en particular en

cuestiones vinculadas a la triangulación de operaciones con países de baja o nula tributación, regímenes preferenciales nocivos y actitud fiscal extraterritorial de residentes argentinos, dictando distintas normas reglamentarias, entre las cuales podemos mencionar:

- Resolución General N° 3576: establece que, en materia de precios de transferencia, el tratamiento a otorgar en el Impuesto a las Ganancias se determinará en función a la condición de cooperador o no cooperador, a los fines de la transparencia fiscal, del país con el que se realicen las operaciones, según el listado publicado por esta Administración Federal, vigente al inicio del ejercicio fiscal al cual correspondan imputarse los resultados de las operaciones de que se trate.
- Resolución General N° 3577: dispone una tasa diferencial en el régimen de percepción en el impuesto a las ganancias aplicable a las operaciones de exportación definitiva para consumo, cuando este Organismo verifique que los países de destino físico de la mercadería difieren de los países o jurisdicciones donde se encuentran domiciliados los sujetos del exterior a quienes se le facturaron dichas operaciones de exportación y los respectivos comprobantes se emitan a nombre de sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, dominios, jurisdicciones, territorios y estados asociados no cooperadores a los fines de la transparencia fiscal.
- Resolución General N° 3740: establece que los contratos que se celebren a partir del 1 de mayo de 2015, inclusive, podrán conceder derechos económicos únicamente a un club de fútbol o al jugador de fútbol profesional involucrado, no pudiendo conceder a terceros el derecho de participar, parcial o totalmente, del valor del futuro traspaso de un jugador de un club a otro u otorgarles derechos relacionados con futuros fichajes o con el valor de futuros fichajes. Los sujetos -clubes o jugadores - estarán obligados a actuar como agentes de información y, en su caso, de retención, de acuerdo con las previsiones de las Resoluciones Generales vigentes.
- Resolución General N° 3572: crea un registro en el que deberán inscribirse los contribuyentes y/o responsables residentes en el país comprendidos en la tercera categoría del Impuesto a las Ganancias y posean vinculación con cualquier sujeto constituido, domiciliado, radicado o ubicado en la República Argentina o en el exterior, implementando un régimen de información respecto de las operaciones que realicen en el mercado interno los sujetos obligados a inscribirse en el registro.
- Resolución General N° 3573: establece regímenes de registración de los respectivos contratos y estados de situación o contables y de información sobre las operaciones internacionales que las Agrupaciones de Colaboración, las Uniones Transitorias de Empresas y otros contratos asociativos no societarios realicen con sujetos del exterior.

Por otra parte cabe mencionar, que, por la Resolución Conjunta del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas y del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto N° 56/2011 y N° 80/2011 se crea la Comisión Evaluadora y Revisora de Convenios para Evitar la Doble Imposición, en el entendimiento que la evolución de la legislación doméstica de los Estados signatarios de dichos instrumentos puede originar distorsiones en su aplicación y generar un desequilibrio entre sus beneficios y costos pertinentes.

El principal objetivo de esta Comisión se proyecta hacia el análisis de las siguientes cuestiones temáticas:

- El impacto en la tributación nacional por la aplicación de dichos Convenios.
- La relación entre el sacrificio fiscal de dicho impacto y los objetivos perseguidos.
- Prevenir una inadecuada tributación por aplicación indebida del instrumento.
- Evitar que su aplicación conduzca a la doble no tributación.

Asimismo, mediante Disposición N° 345/2013 (AFIP) se conforma, en el ámbito de la citada Comisión, la “Subcomisión de Participación ante el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)”, dedicada al análisis específico de los temas correspondientes a la participación de la República Argentina y la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) ante dicho Comité, ya sea en su calidad de Participante o Asociado.

Al respecto, cabe mencionar que la Comisión Evaluadora y Revisora de Convenios para Evitar la Doble Imposición concluyó que determinados tratados fiscales debían ser modificados para corregir situaciones de doble no-imposición y mantener el equilibrio entre el sacrificio fiscal y los beneficios económicos.

En consecuencia, el 13/7/2012 se publica en el Boletín Oficial la denuncia del Convenio para Evitar la Doble Imposición suscripto con el Reino de España (Ley N° 24.258), el 16/7/2012 el suscripto con la República de Chile (Leyes N° 23.228 y N° 26.232) y el 31/12/12 se puso fin a la aplicación provisional del Tratado firmado en 1997 con la Confederación Suiza, suscribiendo la República Argentina nuevos instrumentos con el Reino de España (Ley N° 26.918 - BO: 11/12/2013) y con la Confederación Suiza (Ley N° 27.010 - BO: 28/11/2014).

### **III.- CONCLUSION**

La creciente globalización económica ha inducido a nuestro país, a través de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) a incorporar una perspectiva fiscal sobre la base de una visión integral de los contribuyentes y grupos económicos concentrados con el objeto de evitar planificaciones fiscales nocivas, instrumentadas mediante maniobras de triangulación en paraísos fiscales, el aprovechamiento de regímenes preferenciales y el uso abusivo de los Convenios para evitar la Doble Imposición.

En tal sentido, la República Argentina ha realizado un notable esfuerzo a fin de converger su marco legal y administrativo con las políticas adoptadas por la mayoría de los países y fomentadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), habiendo sido auditada por el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información, logrando la aprobación conjunta de las dos fases de la Revisión de Pares (Peer Review).

En la precitada evaluación se ha verificado que la información patrimonial, contable y financiera del país se encuentra disponible y “la administración tributaria (AFIP) está en condiciones de acceder a ella y la misma puede ser facilitada a otros países a través de la red de acuerdos de intercambio de información firmados con otros países”

Al respecto, el reporte final, difundido en el 5° Foro Global celebrado los días 26 y 27 de octubre del año 2012 en Ciudad del Cabo, República de Sudáfrica, concluye que la República Argentina ha demostrado un adecuado cumplimiento de los estándares internacionales, presentándose como una jurisdicción de alta transparencia fiscal y efectivo intercambio de información.

Asimismo, se destaca la activa intervención del país y de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) en la lucha contra la evasión fiscal internacional, situación que ha sido potenciada a partir de su calidad de miembro Participante en el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

En materia aduanera, cabe mencionar el reconocimiento por parte de los miembros de la Organización Mundial de Aduanas (OMA), que votaron en reiteradas oportunidades para que nuestro país forme parte de dos de los tres Comités de participación restringida, la Comisión de Política General y el Comité Financiero conformados por 17 países y para que, además, ejerza la vicepresidencia regional representando a los 31 países miembros de las Américas y Caribe (períodos 2006-2010 y 2011-2014).

En ese orden, por decisión de los precitados miembros de la Organización Mundial de Aduanas (OMA), se eligió a la República Argentina como sede de una de las seis Oficinas Regionales de Fortalecimiento de Capacidades, posición que ocupa desde 2007 y desde la cual se asiste y coordina los programas de reforma y modernización aduanera.

Por otra parte la República Argentina se ha convertido en el primer país de Sudamérica en adherir a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE y el Consejo de Europa continuando el compromiso asumido en materia de transparencia y cooperación internacional a partir de un instrumento multilateral

que permitirá a nuestra Administración Tributaria el intercambio de información fiscal con más de 50 jurisdicciones a nivel mundial.

Asimismo cabe destacar que, durante la reunión ministerial de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), celebrada en París 6 de mayo de 2014, nuestro país adhirió a la Declaración de Intercambio Automático de Información para fines fiscales con el compromiso de implementar este nuevo estándar global único para incrementar la cooperación tributaria internacional, la protección de los sistemas fiscales internos y la lucha contra la evasión tributaria y el 29 de octubre de 2014, suscribió el Acuerdo entre Autoridades Competentes para la aplicación inminente del estándar global referido al intercambio automático de información de cuentas financieras entre autoridades fiscales, con el compromiso de realizar el primer intercambio en el año 2017.

Por último, en orden con los lineamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en su informe “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS) nuestra Administración Tributaria ha interpretado la necesidad de implementar mayores requerimientos regulatorios y regímenes generales de información asociados a la fiscalidad internacional, en particular en cuestiones vinculadas a la triangulación de operaciones con países de baja o nula tributación, regímenes preferenciales nocivos y actividad fiscal extranacional de residentes argentinos, dictando distintas normas reglamentarias, y denunciando y renegociando determinados Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional.

En función de lo expuesto podemos destacar los esfuerzos que ha venido realizando la República Argentina a fin de converger su marco legal, operativo e instrumental con las políticas fiscales y las prácticas administrativas adoptadas por la mayoría de los países y fomentadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y otros organismos internacionales, asumiendo una perspectiva global e integral de la fiscalidad de los contribuyentes, en base al aprovechamiento de los instrumentos bilaterales y multilaterales desarrollados bajo estándares internacionales en materia de intercambio de información fiscal.

Por último, corresponde señalar el reconocimiento de los organismos internacionales respecto del liderazgo alcanzado por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) en materia de transparencia fiscal, visión integral del contribuyente global y el respaldo a su política de evaluación, revisión y renegociación de Convenios para Evitar la Doble Imposición en un marco de seguridad jurídica y previsibilidad, a fin de evitar planificaciones de los agentes económicos tendientes a erosionar sus bases imponibles y el traslado de beneficios hacia jurisdicciones caracterizadas por su opacidad fiscal y bajos niveles de imposición efectiva.



#### IV. BIBLIOGRAFIA

- BUSTAMANTE ESQUIVIAS, Dolores. Instrumentos de Asistencia Mutua en Materia de Intercambios de Información - Documento N°. 23/02 - Instituto de Estudios Fiscales. (IEF). (2002).
- CALDERON CARRERO, José Manuel. Tendencias actuales en materia de Intercambio de Información entre Administraciones Tributarias - Documento N° 16/01 - Instituto de Estudios Fiscales. IEF. (2001).
- CARBAJO VASCO, Domingo y PORPORATTO, Pablo. “Los últimos avances en materia de transparencia e intercambio de información tributaria”. Documentos de Trabajo 3-2013. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.(CIAT)
- CHAMORRO, José María y GUTIERREZ LOUSA, Manuel. “Los Convenios para evitar la Doble imposición Internacional”. Documento N° 6/02. Instituto de Estudios Fiscales (IEF) (2002).
- CIAT. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. “Manual para la implementación y práctica del Intercambio de Información para fines tributarios”.
- DIALOGO FISCAL AFIP - “Argentina a la vanguardia de la implementación del nuevo estándar global de intercambio automático de información financiera” - 6/5/2014; “Guía para entender el nuevo paradigma de fiscalización” - 10/3/2014; “La AFIP preside la Comisión Evaluadora y Revisora de Convenios para evitar la Doble Imposición” – 17/5/2013; “El Decreto N° 589/2013 y el nuevo paradigma en materia de transparencia fiscal internacional de la OCDE”. “La estrategia de la Argentina para combatir a los paraísos fiscales”- 18/8/2013.
- ECHEGARAY, Ricardo “La administración tributaria frente al contribuyente global: aspectos técnicos y prácticos relevantes” - Editorial La Ley. Buenos Aires. (2013).
- GUTIERREZ LOUSA, Manuel y RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio. Las consecuencias fiscales de la globalización - Documento N° 8/07 - Instituto de Estudios Fiscales (IEF) (2007)
- MARTINOLI, Carol. Tendencias en materia de Intercambio de Tributaria. - Cuaderno N° 14 - Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social.(2010)
- OCDE. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al Intercambio de Información con fines tributarios. (2006)
- OCDE. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal. (2011)
- OCDE. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico IEF Instituto de Estudios Fiscales. “Hacia una cooperación mundial en materia tributaria. Avances en la identificación y eliminación de las prácticas fiscales perniciosas” (2000)
- OCDE. Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (2013)
- OCDE. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (2013)
- OCDE. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines tributarios. “Informe de la Revisión de Pares Combinado: Fase 1 + Fase 2. Argentina” (2012)
- TONDINI, Bruno. El Intercambio de Informaciones entre Administraciones Tributarias. Asociación Argentina de Estudios Fiscales.(2008)