

15° CONGRESO TRIBUTARIO

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 7 al 9 de octubre de 2015

TEMA: INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y BEPS

Directivas para la presentación de trabajos

Presidente: Dr. C.P. Andrés Edelstein

Relatora: Dra. C.P. Mónica Yerise

1. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y BEPS

La importancia del deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos resulta indiscutible en cuanto ello repercute en la conformación y existencia del Estado. También lo es el deber del Fisco de preservar la recaudación tributaria y utilizar todos los medios disponibles para lograrlo, siempre en el marco del respeto absoluto a las leyes vigentes y el resguardo de las garantías fundamentales de los contribuyentes.

La información ofrece a cualquier ordenamiento público la ocasión jurídica de conocer y adquirir los elementos, datos y documentos que, con distinto efecto, sirven para el ejercicio de la potestad administrativa tributaria¹.

Por ello la gestión actual de las administraciones tributarias requiere necesariamente la estrecha cooperación entre los Estados para lograr eficacia en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal transnacional y la aplicación plena del poder de imposición estatal.

El intercambio de información en materia fiscal resulta en la actualidad un tema de trascendencia en el ámbito del derecho internacional tributario, en virtud del fuerte respaldo político que ha recibido en los últimos años de parte de la comunidad internacional.

La importancia que ha adquirido esta cuestión se evidencia en los debates generados tanto en el seno de los organismos internacionales como en los foros profesionales y

¹ Tulio Rosembuj: Intercambio internacional de información tributaria – Edicions Universitat de Barcelona – 2003 - pág. 13

por la proliferación de instrumentos contractuales concluidos por un numeroso grupo de Estados, tanto en forma bilateral como multilateral.

1.1. Evolución de los estándares internacionales

Frente a un contexto de creciente integración de la economía mundial y en el marco de la lucha contra la evasión fiscal mediante esquemas de planificación que involucran a dos o más Estados, los organismos internacionales -liderados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)-, han llevado adelante iniciativas tendientes a evitar la competencia fiscal nociva e incentivar una mayor transparencia en el ámbito internacional.

Durante la década de los 90, dicho organismo dirigió su atención a la identificación de las jurisdicciones de baja o nula tributación y de los regímenes fiscales perjudiciales sostenidos por los propios estados miembro, a los efectos de lograr compromisos para modificar su legislación.

Sin embargo, a partir de 2001 -en base a la postura asumida por EEUU- se advierte un cambio en el eje de su accionar, reorientando sus esfuerzos a lograr la adopción generalizada de medidas de transparencia e intercambio de información tributaria.

De este modo, se asume una conducta de no interferencia en las decisiones soberanas de los países que establecieron regímenes preferenciales de tributación, creando -al mismo tiempo- condiciones que permiten al Estado de residencia del inversor contar con información relevante para gravar las operaciones realizadas en dichas jurisdicciones.

Como puede observarse se verifica un verdadero cambio de paradigma, en tanto la comunidad internacional abandona su preocupación respecto de los esquemas tributarios de baja o nula fiscalidad de determinados países para poner el acento en la información que de ellos provengan, a efectos de gravarlos en el país de residencia del inversor.

En el Informe de OCDE de ese año se detalló el alcance de los compromisos sobre transparencia e intercambio de información que debían adoptar los países a los efectos de calificar como *jurisdicción cooperante*.

Se pedía a estas jurisdicciones que tuviesen capacidad para identificar a los beneficiarios efectivos de las inversiones, establecer obligaciones contables y de auditoría de acuerdo con los estándares internacionales y disponer el acceso a la información bancaria y contable. Se estableció que debería garantizarse la entrega de información relevante a cada requerimiento y la confidencialidad de la información facilitada, así como evitar la aplicación del principio de doble incriminación en los requerimientos de información en el contexto de expedientes penales y la aplicación del principio de interés doméstico en los requerimientos de información en el contexto de expedientes civiles².

En los años siguientes se realizaron modificaciones al *Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Fiscal* y al artículo 26 del *Modelo para Evitar la Doble Imposición Internacional* de OCDE, a efectos que resulten compatibles con los estándares del *Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información* y se ejerció una fuerte presión sobre los países y territorios considerados opacos con la finalidad de que incorporen los estándares mínimos de transparencia e intercambio de información en el ámbito fiscal.

En 2009, en respuesta al pedido del G-20 para reforzar la aplicación de estas normas, se reestructuró el *Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información* ampliando su composición con la incorporación de países no miembros de la OCDE.

En la actualidad dicho Foro está compuesto por 126 países que participan en igualdad de condiciones, entre ellos, Argentina. Asimismo, se incorporaron mecanismos de revisión entre pares (*peer review*) como una forma de monitorear que sus miembros apliquen plenamente las normas de transparencia e intercambio de información que se han comprometido a poner en práctica.

A principios de 2010, la OCDE publicó una declaración en la que señalaba que los estándares internacionales sobre transparencia e intercambio de información habían sido universalmente aceptados, ya que los últimos Estados miembros renuentes a apoyarlos -Austria, Suiza, Luxemburgo y Bélgica- eliminaron su reserva al artículo 26 del Modelo de Convenio OCDE y decidieron modificar su legislación a efectos de

²José María Vallejo Chamorro: *La competencia fiscal perniciosa en el seno de la ocde y la unión europea* - Revistas de Información Económica- Subdirección General de Evaluación de Instrumentos de Política Comercial – Ministerio de Economía y Competitividad – Gobierno de España - NUEVAS TENDENCIAS EN ECONOMÍA Y FISCALIDAD INTERNACIONAL Septiembre-Octubre 2005. N.º 825 ICE – pág. 153.

permitir el intercambio de información. Asimismo, todos los paraísos fiscales no cooperativos finalmente se comprometieron a adoptar los estándares de la organización. Igualmente, aquellos países no miembros de la OCDE -Brasil, Chile y Tailandia- que habían planteado reservas al artículo 26 las retiraron. Por su parte, la ONU adoptó la nueva versión del artículo 26 en la actualización de su Modelo de Convenio en 2011³.

Respecto de la *Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal* de 1988 elaborada por la OCDE y el Consejo Europeo, la misma fue revisada en 2010 para alinearla a los estándares internacionales y hacerla extensiva a países no miembros. Argentina, en el año 2012, fue el primer país sudamericano en formar parte de esta Convención.

Por su parte, EEUU aprobó en 2010 la *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), con el fin de combatir el fraude fiscal de ciudadanos o residentes estadounidenses.

Esta norma impone a las entidades financieras de todo el mundo la obligación de identificar a los clientes con nacionalidad o residencia fiscal en EEUU y proporcionar información sobre sus cuentas a la autoridad fiscal de ese país, sin implicar necesariamente reciprocidad. Para asegurar el cumplimiento extraterritorial de esta carga, la norma prevé una retención del 30% sobre determinados pagos realizados a entidades e individuos que no cumplan con FATCA.

Mención especial merece el caso de Suiza. Si bien bajo presión de la OCDE el gobierno suizo adoptó en 2009 los estándares de cooperación administrativa fiscal, posteriormente, en un último intento por preservar el anonimato de sus cuentas bancarias, promovió la firma de los *Acuerdos de Amnistía Fiscal*, también conocidos como *Acuerdos Rubik*-en función de su complejidad conceptual-. Estos acuerdos fueron suscriptos en 2011 y 2012 con Alemania –finalmente no ratificado por el parlamento de ese país – Reino Unido y Austria.

El compromiso asumido implicó mantener el anonimato de los titulares de las cuentas no declaradas, a cambio de que Suiza recaude y transfiera a la jurisdicción de

³Domingo Carabajo Vasco y Pablo Porporatto: *Los Últimos Avances en Materia de Transparencia e Intercambio de Información Tributaria* – CIAT - Dirección de Estudios e Investigaciones Tributaria – Documento de Trabajo N° 3 – Septiembre 2013.

residencia del depositante un porcentaje de los activos y rendimientos de esas cuentas en un pago global que no identifique su origen.

Impulsados por la implementación de FATCA, los líderes del G-20 en su reunión de septiembre 2013 invitaron a la OCDE a desarrollar un nuevo estándar para el intercambio automático de información financiera. Dicho estándar, aprobado por el Consejo de la OCDE el 15 de julio de 2014, convoca a las administraciones fiscales a obtener información de sus instituciones financieras y, automáticamente, intercambiar esa información con otras jurisdicciones sobre una base anual. Asimismo, establece el tipo de información a ser intercambiada, las instituciones financieras que deben reportar, las cuentas y los contribuyentes alcanzados, así como los procedimientos de *due diligence* a seguir por las instituciones financieras.

En octubre de ese mismo año, 51 jurisdicciones suscribieron el *Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras*, basado en el artículo 6 de la Convención. Argentina forma parte del grupo denominado *earlyadopters*, que comprende a aquellas jurisdicciones que se comprometieron a iniciar el intercambio de información sobre nuevas cuentas y ciertas cuentas preexistentes a partir de septiembre de 2017.

En paralelo, la Unión Europea aprobó la *Directiva sobre la Fiscalidad de los Ahorros Bancario* en marzo de 2014 -que estaba paralizada desde 2008-al conseguir que Austria y Luxemburgo, los dos únicos Estados miembros que mantienen el secreto bancario, levantaran su veto a la implantación del intercambio automático de información fiscal sobre los ahorros bancarios en la Unión Europea.

Como puede advertirse de los antecedentes citados, existe en la actualidad una firme voluntad política de la comunidad internacional en combatir la evasión tributaria transfronteriza a través de la implementación de medidas de transparencia, y la fuerte convicción que ello sólo puede lograrse mediante la cooperación entre Estados, siendo el nuevo estándar consensuado el intercambio de información en forma automática.

Nuestro país, por su parte, participa activamente en el *Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información*. Además, ha concluido *acuerdos bilaterales de intercambio de información* fiscal, así como *convenios para evitar la doble imposición internacional* con cláusulas que admiten el intercambio de información. Por otra parte, ha suscripto

la *Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal* en su versión revisada y el *Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras*, liderando actualmente en la región las acciones en este sentido.

Asimismo, ha concretado *acuerdos de cooperación e intercambio de información* celebrados por la Administración Federal de Ingresos Públicos en forma directa con otras Administraciones Tributarias del exterior en virtud las disposiciones del art. 101 de la L. 11.683.

Se presentan entonces como temas de interés:

- ▶ Profundizar en las particularidades y el alcance de los compromisos asumidos por nuestro país.
- ▶ Analizar la interrelación entre los distintos acuerdos y convenios bilaterales o multilaterales y, asimismo, respecto de éstos y la normativa interna.
- ▶ Indagar respecto de la validez jurídica de los Acuerdos de Cooperación Internacional celebrados por la Administración Federal de Ingresos Públicos con otras Administraciones Tributarias del exterior en función de lo dispuesto por el art. 101 de la L. 11.683.
- ▶ Examinar cómo impacta nuestro marco legal la obligación impuesta por el gobierno de Estados Unidos a las instituciones financieras locales en el caso de FATCA.
- ▶ Analizar si el contexto actual podría ofrecer condiciones que justifiquen la implementación de medidas de regularización tributaria en forma previa a la puesta en marcha de los mecanismos de intercambio de información automática, en línea con la experiencia observada en otras jurisdicciones.

1.2. Límites al intercambio y a la utilización de la información

El compromiso que adquieren los estados para suministrar información no es absoluto, sino que -en determinadas circunstancias- las partes contratantes se encuentran

eximidas de brindar los datos solicitados. Resulta de importancia indagar cuáles son los límites en los que debe desarrollarse el intercambio conforme las pautas enunciadas en los instrumentos emitidos por los organismos internacionales, los convenios y acuerdos suscritos por nuestro país, las normas locales y los principios internacionales.

Al respecto, los temas que merecen un pormenorizado análisis son los siguientes:

- ▶ Las limitaciones contenidas en los propios instrumentos de intercambio.
- ▶ La imposibilidad de obtener la información, ya sea por cuestiones de hecho o de derecho.
- ▶ Las normas respecto del secreto fiscal, bancario y bursátil.
- ▶ La prohibición de revelar secretos comerciales, industriales y profesionales.
- ▶ La protección de datos de carácter personal.
- ▶ Los principios de reciprocidad, proporcionalidad, subsidiariedad y no discriminación.
- ▶ Las normas de orden público.

En cuanto al uso de la información por el país receptor, se propone el análisis de las circunstancias y condiciones en que debe desarrollarse, considerando fundamentalmente los principios de especialidad y confidencialidad, la legislación interna de ambos estados, el derecho a la intimidad de los contribuyentes y la posibilidad de utilizar la información para perseguir delitos no fiscales.

1.3. Validez probatoria de los datos obtenidos

Desde la óptica de la utilización de los datos obtenidos mediante procedimientos de asistencia entre estados como prueba en procedimientos administrativos o judiciales, cabe analizar las siguientes cuestiones teniendo en consideración la normativa local y

las obligaciones asumidas por nuestro país en el ámbito internacional, así como también, el estudio de los precedentes jurisprudenciales a nivel comparado:

- ▶ Cuáles son las formalidades que debe cumplir la información recibida del Fisco requerido para ser admitida como prueba en un proceso administrativo o judicial, si los datos remitidos por la administración foránea gozan de presunción de veracidad o si debe identificar la fuente y aportar la prueba de los datos declarados.
- ▶ Si el origen ilícito en la obtención de la información, que impide su utilización como prueba en procesos sancionatorios, puede ser "saneado" por la remisión lícita de otro Estado en el marco de un procedimiento de intercambio de información.
- ▶ Si resulta válida como prueba la información recibida de una jurisdicción de forma espontánea cuando los instrumentos contractuales vigentes sólo contemplan el intercambio a requerimiento.
- ▶ Si la información remitida en virtud de acuerdos de intercambio de información en materia fiscal puede ser utilizada en procesos penales, o resulta necesaria la utilización de instrumentos específicos en esa materia.

1.4. Protección de los contribuyentes frente al intercambio de información

El gran desafío que plantea la aplicación de los mecanismos de intercambio de información es resolver de manera equilibrada el conflicto que se suscita entre los derechos de los Estados en el ejercicio pleno y efectivo su jurisdicción y la protección constitucional de los derechos y garantías de los administrados.

Si bien existieron avances en algunos países, la protección integral del contribuyente sigue siendo el punto más débil en los procesos de intercambio de información tributaria.

A tal fin se propone indagar respecto del impacto de los procedimientos de asistencia mutua e intercambio de información en los derechos y garantías de los administrados, así como en el análisis de la legislación y jurisprudencia comparada, incluyendo, entre

otros, los siguientes tópicos:

- ▶ Si el contribuyente afectado por una solicitud de información a un Fisco extranjero posee *derecho de participación* en el procedimiento. En ese sentido, se propone analizar no sólo la normativa local y los Convenios Internacionales de los cuales Argentina es parte, sino también la experiencia internacional.
- ▶ La afectación de derechos constitucionales ante la falta de notificación de la existencia de un requerimiento de información a otra jurisdicción.
- ▶ Si el administrado tiene derecho a acceder a las fuentes y métodos utilizados por el Estado requerido a los efectos de poder cuestionar la exactitud de la información.
- ▶ Si deben acordarse a los procedimientos en el orden internacional iguales garantías que las previstas en el ámbito interno.
- ▶ Si el contribuyente podría requerir, a través de los mecanismos de intercambio de información, la obtención de datos que resulten relevantes para su defensa.

2. PLAN DE ACCIÓN CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y TRASLADO DE BENEFICIOS - BEPS

El trabajo de los Organismos Internacionales se focalizó durante décadas en evitar la doble imposición a nivel internacional, con el objetivo de facilitar las actividades de inversión y el comercio transfronterizo.

Este objetivo se materializó básicamente a través de la elaboración de modelos de *Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional*(CDI).

Estos modelos proponen mecanismos que intentan reducir una eventual sobre imposición a las rentas y el capital quede saliente su movilidad jurisdiccional, a través del reparto de potestad tributaria entre los Estados signatarios y la adopción de métodos de crédito de impuesto.

No obstante, la falta de coordinación de las legislaciones locales -en muchos casos combinada con la utilización de CDI- ha sido aprovechada por los contribuyentes, que encontraron en los resquicios y lagunas legales efectivas oportunidades para llevar adelante estrategias de planificación fiscal internacional y minimizar de ese modo su carga tributaria global.

Si bien los organismos internacionales propusieron medidas antiabuso, que se han ido implementando en los convenios suscritos, así como algunos países han adoptado normas en su legislación interna a los efectos de combatir la evasión y el fraude fiscal internacional, los resultados obtenidos no han satisfecho las expectativas de los Estados.

Esta preocupación ha llevado a los países del G-20 a solicitar a la OCDE el desarrollo de un plan de acción para tratar los problemas de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de un modo coordinado y completo. Asimismo, este plan debería proporcionar a los países instrumentos nacionales e internacionales que ordenen de mejor forma la potestad impositiva con el resultado de las actividades económicas.

El *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios*⁴ elaborado por OCDE -conocido como BEPS por sus siglas en inglés- realiza un diagnóstico de la situación brindando datos económicos sobre la magnitud e impacto de la erosión fiscal y el traslado de beneficios en varios países miembro, describe los cambios en los modelos de negocios de las empresas multinacionales y proporciona ejemplos de estructuras de planeamiento fiscal, proponiendo finalmente la elaboración de un plan de acción a escala mundial para resolver estos problemas.

El Plan BEPS también establece plazos para poner en marcha estas acciones e identifica los recursos necesarios y la metodología para llevarlo a cabo.

Estas últimas acciones son el resultado de un cambio en el paradigma adoptado por la comunidad internacional, donde el foco ha quedado centrado en la lucha contra la no imposición global, llamada comúnmente “doble no imposición”, la eliminación de la competencia fiscal nociva y la correcta asignación de rentas a las jurisdicciones en que se desarrollan las actividades generadoras de beneficios.

⁴OCDE: *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. El Plan de Acción BEPS fue publicado en febrero de 2013, aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales (CFA) de la OCDE en junio de 2013, por los Ministros de Finanzas del G-20 (Moscú) en julio de 2013 y por los líderes del G-20 (San Petersburgo) en septiembre de 2013.
http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en#page1

Asimismo, se ha concluido en la necesidad de un abordaje multilateral –y no ya bilateral– de la problemática planteada, lo que ha llevado a la invitación a participar en el proyecto BEPS como “asociados” a los países del G20 que no son miembros de OCDE en pie de igualdad con los países miembro. También participa del proyecto la Organización de las Naciones Unidas, el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial y diversas organizaciones tributarias regionales, así como los países en desarrollo a través de la integración de foros regionales.

La OCDE ha expresado que la baja o nula imposición no son *per se* causa de preocupación, pero sí lo son cuando están asociadas a prácticas que disocian artificialmente la base imponible de las actividades que la generaron.

Además este organismo ha identificado como un tema prioritario el análisis de los desafíos que plantea la economía digital a la fiscalidad internacional, en especial en su relación con los conceptos de fuente y residencia, así como el estudio exhaustivo de los distintos modelos de negocios y una mejor comprensión de la cadena de generación de valor. En ese marco, se plantea la cuestión respecto de si las normas actuales pueden ser adaptadas a las especificidades de esta industria o resulta necesario el desarrollo de nuevos conceptos que se adecuen a las particularidades del sector.

Las 15 acciones propuestas por el proyecto BEPS se dividen en cinco bloques:

- *Economía digital:*
 - 1 - Abordar los retos de la economía digital para la imposición directa e indirecta.

- *Creación de coherencia internacional en el impuesto de sociedades*
 - 2 - Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
 - 3 - Refuerzo de la normativa sobre transparencia fiscal internacional.
 - 4 - Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones de intereses y otros pagos financieros.
 - 5 - Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

- *Reinstaurar los efectos y beneficios plenos de los estándares Internacionales*
 - 6 - Impedir la utilización abusiva de convenio.
 - 7 - Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente.

8, 9,10 - Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor.

- *Garantizar la transparencia promoviendo al mismo tiempo una mayor certeza y previsibilidad*

11 - Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella.

12 - Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

13 - Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.

14 - Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.

- *Del acuerdo político a la normativa tributaria: la necesidad de una implementación rápida de las medidas.*

15 - Desarrollar un instrumento multilateral.

Si bien al finalizar el proyecto BEPS es de suponer que surgirán estándares internacionales consensuados y la proposición de recomendaciones a ser adoptadas por las jurisdicciones, mediante su legislación interna o bien mediante instrumentos bilaterales o medidas multilaterales, resulta crucial para una implementación exitosa que las medidas de política fiscal sean susceptibles de aplicación concreta teniendo en cuenta, principalmente, cómo impactará su incorporación en el sistema legal vigente en cada país.

Se propone entonces profundizar en las siguientes cuestiones:

- ▶ Analizar cuáles son los efectos y el estatus jurídico de las recomendaciones surgidas del Informe BEPS.
- ▶ Identificar los puntos de conflicto que pueden derivar de su implementación en el sistema normativo local.
- ▶ Examinar la problemática relacionada con la interacción entre los tratados y reglas domésticas en cuanto a las previsiones antiabuso.
- ▶ Realizar un análisis crítico de la medida que requiere que los contribuyentes revelen sus estrategias de planificación fiscal agresivas. En especial, en cuanto a la definición de las situaciones comprendidas, la consideración de los derechos de los

contribuyentes y las experiencias en la implementación de estas medidas en otras jurisdicciones.

- ▶ Examinar la viabilidad de adoptar métodos alternativos de resolución de conflictos en materia fiscal y la experiencia existente a nivel comparado.

- ▶ Considerar las circunstancias en que resultaría operativa la propuesta de implementar un Convenio Multilateral, así como las ventajas y problemática que se advierten en su formalización y posteriores modificaciones. Asimismo, analizar la compatibilidad de este nuevo instrumento con los CDI actualmente vigentes.