Reunión FACPCE - AFIP

R.G. 4.838 – Régimen de Información de Planificaciones Fiscales

A manera de introducción

- Si bien los fundamentos de la R.G. 4.838 omiten toda referencia sobre el particular, es evidente que la misma encuentra su fuente de inspiración en la Acción 12, denominada *"Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios"*. Tendiente a exigir a los contribuyentes que releven sus mecanismos de planificaciones fiscales internacionales agresivas.
- Para alcanzar tales metas los Organismos Internacionales recomiendan reformas al derecho interno de cada país y es una decisión soberana de cada Estado incorporar esos estándares internacionales su legislación local.
- Nuestro país ya ha incorporado a su legislación sugerencia de tales Organismos, pero siempre lo ha hecho respetando los principios constitucionales, es decir, a través de una ley aprobada por el Congreso de la Nación.

R.G. 4.838 Régimen de Información de Planificaciones Fiscales

- Estableció la implementación de un “Régimen de Información de Planificaciones Fiscales”, que incluye a las nacionales e internacionales.
- Sujetos obligados: los contribuyentes y **los asesores fiscales.**
- **La obligación de informar en cabeza de los asesores fiscales afecta su ejercicio profesional, el desarrollo de su actividad licita, además de atentar contra su derecho/deber del secreto profesional.**

Tópicos analizados por FACPCE

- Análisis sobre su legalidad, de los derechos y garantías constitucionales.
- La retroactividad de la norma.
- El secreto profesional.
- Alcance de las disposiciones.
- Opiniones doctrinarias.

Análisis sobre su legalidad, de los derechos y garantías contitucionales.

Principio de legalidad- reserva de ley

- En el derecho tributario argentino rige el principio de reserva de ley, ratificado permanentemente por nuestra Corte Suprema en reiterados pronunciamientos ("La Bellaca S.A." (27/12/1996), "Georgalos S.A.I.C.A." (20/02/2001), "Berkley International A.R.T. S.A." (21/11/2000), "Autolatina Argentina S.A. (27/12/1996), "Swiss Medical c/E.N.SSS s/amparo" (18/02/2020), entre otros.
- La norma en cuestión, crea una verdadera "carga pública" a un sujeto ajeno a la relación jurídico-tributaria, como lo es el asesor fiscal, entendemos arrogandosé una facultad que es privativa del Poder Legislativo.
- Art. 17 de la CN: *"Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o sentencia fundada en ley……."*.

La invocación del art. 7 del Dto. 618/1997

- Según se expresa en el último considerando de la RG 4.838, *"se dicta en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 7 del Decreto 618/1997"*.
- El Administrador Federal está *"facultado para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la Administración…a reglamentar la situación de aquellos frente a la Administración"*.
- Vale decir, entonces, en la medida que exista una materia o cuestión que las leyes autoricen a reglamentar, podrá la Administración hacerlo y designar, entre otros, a agentes de información. Pero previamente debe existir una norma legal que trate el contenido de la cuestión a reglamentar, ya que así se estaría cumpliendo el citado principio de legalidad.
- Desde este punto de vista, se advierte que la RG 4.838 ha sido dictada "en vacío", es decir, **pretendiendo reglamentar una temática que no se encuentra legislada expresamente en parte alguna del derecho tributario positivo de nuestro país.**

La invocación del art. 35 de la Ley 11.683

- El primer párrafo del artículo establece una regla general que reconoce al Organismo Fiscal amplios poderes para verificar, en cualquier momento –inclusive periodos fiscales en curso- el cumplimiento de las leyes por parte de los contribuyentes y responsables; facultades que deben ser interpretadas con criterio amplio, pero armonizándolo con otros principios jurídicos que limitan las potestades administrativas en defensa de los derechos de los administrados.
- Las facultades del artículo 35 de la Ley N° 11.683 refieren siempre a situaciones particulares que se encuentran sujetas a verificación o fiscalización y sólo en ese marco podría la Administración requerir información a contribuyentes y terceros, pero siempre con los límites impuestos por el respeto al principio de legalidad y a los derechos y garantías establecidos en nuestra Carta Magna.
- De ningún modo establece este artículo facultades a la Administración para imponer pedidos de información generalizados, sin una ley que expresamente la autorice al efecto.

La invocación del art. 35 de la Ley 11.683 (cont.)

- Del artículo 35 no resulta posible advertir la facultad del Fisco Nacional a imponer este régimen de información en cabeza de los asesores fiscales. El artículo citado contempla facultadaes “inquisitivas” de verificación y fiscalización respecto de los sujetos obligados o responsables.
- El asesor no es “obligado” en los términos del art. 5º de la Ley 11.683, ni “responsable” en los términos del art. 6º.
- Ha sido señalado por la jurisprudencia que las amplias facultades legales para llevar a cabo su labor inquisitiva, fueron concebidas principalmente para superar los obstáculos que los particulares pudieran ofrecer con el fin de que no se conozca su verdadera situación fiscal.

La política de la A-Juridicidad

- Según el último párrafo del art. 3, serán consideradas como “planificaciones fiscales nacionales” las que se encuentren contempladas en el micrositio “Régimen de Información de Planificaciones Fiscales” disponible en el sitio web del Organismo.
- Según el art. 4, considerará que existe una “planificación fiscal internacional” cuando se verifique/n alguna/s de las situaciones indicadas en los incisos a) al e), como así también las que se encuentre específicamente contempladas en el micrositio.
- Dejar indeterminadas e hipotéticas “situaciones” fuera del marco normativo y sujetas “sine die” a la calificación jurídica como tales por parte de la Administración vía internet (Micrositio), significa implementar una política de a-juridicidad que no condice con las pautas esenciales de todo moderno y democrático Estado de Derecho, abriendo la puerta a eventuales actos arbitrarios y abusivos.

La garantía innominada de razonabilidad

- La doctrina tiene dicho que el principio de razonabilidad —derivado de los arts. 28 y 33 de nuestra Carta Magna— importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos. Ello quiere decir que existe un estándar jurídico, que obliga a dar a la norma un contenido razonable, justo, valioso, de modo que alguien puede ser obligado a hacer lo que manda la ley o privado de hacer lo que la ley prohíbe, siempre que el contenido de aquélla sea razonable, justo y válido.
- Por los comentarios mencionados anteriormente, la norma en cuestión podría ser violatoria de la garantía innominada de razonabiliad.

La falta de certeza penal

- En materia sancionatoria, el artículo 14° establece que *"El incumplimiento de las obligaciones contempladas en la presente resolución general dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley No 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, sin perjuicio de la promoción de las actuaciones pertinentes ante las autoridades administrativas o judiciales competentes, de corresponder"*.
- Hacemos notar que la determinación de la conducta punible requiere una extrema certeza.
- Nuestra critica apunta a la ambigüedad de las normas infralegales, en cuanto la resolución general debió especificar concretamente cuales son los tipos penales aplicables de la Ley No 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones" y sus consecuentes sanciones.

El Principio de oportunidad

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

La retroactividad de la norma

- Es principio liminar del Derecho que las normas rigen para el futuro o para hechos acaecidos después de la vigencia de la norma respectiva.
- La garantía de **irretroactividad** de la ley refuta el texto del artículo 10° de la RG AFIP 4.838 en cuanto establece: *"Las planificaciones fiscales comprendidas en el régimen establecido en la presente que hayan sido implementadas desde el 01/01/2019 hasta la fecha de publicación de esta resolución general o que hubiesen sido implementadas con anterioridad a la primera fecha antes indicada pero que subsistan a la entrada en vigencia de la presente, deberán ser informadas hasta el 29/01/2021.*

El secreto profesional

La Acción 12 – BEPS -

- Según la Acción 12: *"Los países que adopten normas de declaración obligatoria tendrán que decidir si introducen o no una doble obligación de declaración aplicable al promotor y al contribuyente, o si introducen una obligación de declaración que recaiga principalmente en el promotor"*.
- No obstante, cuando la obligación principal de declarar recaiga en el promotor se recomienda que dicha obligación pase al contribuyente cuando:
  1)el promotor sea no residente;
  2) no haya promotor;
  3) **el promotor se acoja al secreto profesional. (OCDE. Nota 4, p. 38)**

DAC 6 – Directiva de Administración Cooperativa (UE) 2018/822

- La DAC 6 ha introducido una nueva obligación de información a cargo de los denominados “intermediarios fiscales”.
- La actuación de los profesionales es considerada como la de intermediarios o promotores.
- **Reconoce el secreto profesional, al indicar que los intermediarios solo podrán acogerse a una dispensa cuando la información vulnere la prerrogativa del secreto profesional en virtud del Derecho Nacional de cada Estado miembro.**
- **A fin de comparar extremos respecto del tratamiento del Secreto Profesional podemos mencionar:**
  - ✓ **Por un lado, México obliga en su CFF a la declaración de las planificaciones fiscales (esquemas reportables) sin que el Secreto Profesional pueda ser interpuesto.**
  - ✓ **En el otro extremo está Alemania que respeta a ultranza el Secreto Profesional y prohíbe cualquier divulgación por parte del asesor fiscal.**

Alcance de las disposiciones de la R.G. 4.838

Planificaciones fiscales comprendidas

- Tal como se encuentra implementado el régimen de información, su ámbito de aplicación incluye las transacciones o estructuras agresivas o abusivas, sino todo tipo de planificaciones fiscales, aún cuando las mismas se encuadren dentro de las pacíficas alternativas de economía de opción, que se ajustan estrictamente al marco regulatorio vigente.
- La inexistencia de márgenes precisos en esta faceta tan sensible del régimen instaurado, podrá conducir a una desproporcionada obligación de informar situaciones por demás frecuentes e inofensivas, varias de las cuales responden al propio espíritu de la legislación involucrada.

El inicio o punto de partida de la implementación de una planificación fiscal y los asesores fiscales

- En lo relativo a la actuación de los asesores fiscales en el proceso de la planificación como potenciales obligados a reportar el acontecimiento, tal como esta redactado el artículo 6°, inciso b), es condición inexcusable del deber informativo la concurrencia dos requisitos, esto es: i) asistir, opinar, etc., y ii) simultáneamente intervenir activamente en el proceso tendiente a llevar a la práctica el consejo brindado.
- Sin embargo, al avanzar en lo dispuesto por el artículo 9° del régimen, se aprecia que su último párrafo considera que una planificación fiscal comienza su implementación *"…desde el momento en que se inicia la primera gestión para poner en marcha la planificación…"*.
- **La combinación de ambos preceptos obliga a reflexionar acerca de si la "opinión" o "consejo" del asesor constituye por sí mismo la "primera gestión" tendiente a poner en marcha el proceso o si este paso sólo atañe a la actividad del contribuyente.**

A manera de conclusión

Conclusiones

- La R.G. 4.838 en función de los comentarios realizados anteriormente resultaría violatoria del principio de legalidad y de los derechos y garantías constitucionales indicados.
- Colisiona abiertamente con las leyes que regulan el ejercicio profesional, porque pretende que los asesores fiscales aporten información protegida por el secreto profesional.
- Es necesario comparar la legislación local que obliga a declarar la planificación fiscal agresiva vs la legislación que establece el secreto profesional como una limitante de la obligación de informar (vg. Alemania). Respecto de Argentina la legislación citada en primer lugar no existe, no hay norma alguna en la ley 11.683 que, al fin y al cabo, es nuestro Código Tributario.
- La RG 4838 NO establece que la planificación fiscal **debe ser agresiva o transfronteriza**. Para la AFIP se trata de un Régimen de Información como cualquier otro, acorde al ejercicio de las facultades de Reglamentación previstas por el articulo 7° del Dec. 618/97 y en el artículo 35 de la ley 11683.

Conclusiones (cont.)

- Primer vicio de la RG 4.838 es su **retroactividad**, ya que NO enuncia, con precisión, a cuáles planificaciones abarca, pues en su artículo 10° menciona las implementadas desde el el 01/01/2019 y con anterioridad que se encuentren vigentes.
- Segundo vicio de la RG 4838 es que no especifica, **con precisión**, la hipótesis delictual a aplicarse, sólo establece en el artículo 14° que el incumplimiento "dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley 11.683.

Nuestra opinión en está instancia

- En está instancia, aún cuando no se cuestione la vía reglamentaria elegida -cuestión de por sí discutible- hubierá sido a todas luces deseable que la norma gozará de rango legal, tal como ocurre en varios de los países que han implementado recientemente regímenes análogos. En el cual tal como lo tiene previsto Alemania se respete a ultranza el secreto profesional y se prohiba cualquier divulgación por parte del asesor fiscal.
- Es sabido que, entre la certeza jurídica y la discrecionalidad administrativa, la mejor vía es la ley del Congreso de la Nación, precedida ella de un debate democrático y el concurso de todos los sectores involucrados.

Lo que solicitamos

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

Muchas gracias!!!!