



UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA
SECRETARIA DE CIENCIA Y TECNOLOGIA E INSTITUTOS DE INVESTIGACIONES

ACTAS

Jornadas Anuales

***“Investigaciones en la Facultad”
de Ciencias Económicas y
Estadística***



UNR

Luzzi, Verónica

Casella, María Elena

Almada, Lorena Marcela

Instituto de investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad

LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA ¿UN DERECHO DEL CONTRIBUYENTE O UN RECORTE AL CAPITAL SOCIAL?¹

Resumen:

La planificación fiscal es un concepto tan antiguo como la propia tributación. La misma constituye un derecho en el sentido de que cada individuo o empresa puede organizar sus negocios de la manera que considere más adecuada dentro del marco legal vigente.

Ahora bien, en materia de planificación fiscal de los contribuyentes el concepto encuentra ciertos límites ya que no todo lo legal es lícito ya que debe prevalecer el criterio de la realidad económica subyacente en los negocios jurídicos establecido en la ley 11683.

Además el concepto puede ser aplicado a la planificación fiscal del Estado de manera que le permita cumplir con sus objetivos de política fiscal.

El trabajo se propone reflexionar sobre estos conceptos a la luz de la recientemente promulgada RG AFIP 4838.

Palabras claves: Planificación fiscal, Tributos, Capital social

Abstract:

Tax planning is a concept as old as taxation itself. It constitutes a right in the sense that each individual or company can organize their business in the way they consider most appropriate within the current legal framework.

Now, in terms of tax planning for taxpayers, the concept finds certain limits since not everything legal is legal since the criterion of the underlying economic reality in legal business established in Law 11683 must prevail.

¹Trabajo elaborado en el marco del Proyecto 80020180300105UR, titulado: "REDEFINIR EL FEDERALISMO FISCAL ARGENTINO. DESAFÍOS Y OPORTUNIDADES", 1ECO204 dirigido por Sandra Silvana AQUÉL.



UNR

In addition, the concept can be applied to the tax planning of the State in a way that allows it to meet its fiscal policy objectives.

The paper aims to reflect on these concepts in light of the recently promulgated RG AFIP 4838.

Keywords: Tax planning, Tax, Social Capital

INTRODUCCIÓN

La planificación fiscal es un concepto tan antiguo como la propia tributación. La misma constituye un derecho en el sentido de que cada individuo o empresa puede organizar sus negocios de la manera que considere más adecuada dentro del marco legal vigente.

Es sabido que en materia impositiva el principio rector es de legalidad o de reserva consagrado en nuestra Constitución Nacional por el cual nadie está obligado a oblar lo que la ley no manda.

Ahora bien, en materia de planificación fiscal el concepto encuentra ciertos límites ya que no todo lo legal es lícito, y así la Ley 11683 contempla el principio de realidad económica, que si bien es de aplicación subsidiaria y excepcional, establece un criterio de interpretación por el cual, los actos, contratos y operaciones que llevan a cabo los contribuyentes pueden ser analizados por jueces y autoridades administrativas a fin de develar la realidad económica subyacente en las operaciones más allá de su velo jurídico

El pago de impuestos es necesario para que el estado pueda cumplir con una serie de objetivos como son: a) Corregir externalidades negativas, esto es disponer de los recursos suficientes para financiar gasto público ocasionado por ciertas actividades económicas b) proveer bienes públicos y C) redistribuir riqueza. Es decir, podemos concebir la tributación como la retribución justa al capital social aportado por el Estado. O un simple gasto que implica una transferencia de fondos de los particulares que debe ser reducido al máximo

El concepto planificación fiscal forma parte de la planificación estratégica de la empresa, entendido este como instrumento de la gestión de resultados. Así el Manual del instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social define: "La Planificación Estratégica es una herramienta de gestión que permite apoyar la



UNR

toma de decisiones de las organizaciones en torno al quehacer actual y al camino que deben recorrer en el futuro para adecuarse a los cambios y a las demandas que les impone el entorno y lograr la mayor eficiencia, eficacia, calidad en los bienes y servicios que se proveen. Consiste en un ejercicio de formulación y establecimiento de objetivos de carácter prioritario, cuya característica principal es el establecimiento de los cursos de acción (estrategias) para alcanzar dichos objetivos. Desde esta perspectiva, la Planificación Estratégica es una herramienta clave para la toma de decisiones de las instituciones públicas" (Armijo, 2009: 5).

En el presente trabajo haremos un recorrido teórico sobre los conceptos de planificación fiscal, abstención, elusión y evasión; para avanzar luego sobre el efecto de la planificación fiscal sobre el estado y sobre los contribuyentes, culminando con el análisis de la norma recientemente dictada por la AFIP.

ACERCA DE LA DISTINTA CONCEPCIÓN DE LOS TRIBUTOS

Existen dos visiones diametralmente opuestas en la concepción de la tributación desde el punto de vista del Gobierno Corporativo

Desde el punto de vista del enfoque tradicional del GC el impuesto es considerado como una carga, un costo adicional, que merma el valor que la empresa genera y consecuentemente el retorno que podría ser dado al accionista. Según esta Concepción el impuesto implica una transferencia de fondos del sector privado al sector público. Y la valoración que se haga del cumplimiento del estado de sus objetivos recaudatorios traerá como consecuencia una mayor o menor propensión al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Según esta mirada hay dos objetivos que entran en colisión: por un lado el cumplimiento de las obligaciones tributarias y por otro los beneficios que pretenden recibir los propietarios de las empresas.

Según la otra visión, la corriente pluralista, el Estado forma parte de los grupos de interés de la organización, tanto como los accionistas o proveedores, etc. El derecho a formar parte de un grupo de interés está en la constitución misma del Estado para poder ejercer actividad dentro de un territorio y así proveer los bienes públicos y servicios básicos que hacen a su existencia y razón de ser. Para esta visión el tributo no es una carga sino una retribución justa al capital social aportado por el Estado.

Si se participa de la visión tradicional el impuesto se ha visto como una carga a ser evitada mediante distintos mecanismos como son: la planificación, la elusión y la evasión tributaria.

The logo of the Universidad Nacional de Rosario (UNR) is a purple square with the letters "UNR" in white, bold, sans-serif font.

PLANIFICACIÓN FISCAL

La Planificación fiscal es una herramienta valiosa que le permite a los contribuyentes, a través del asesoramiento de profesionales especializados, proyectar su inversión en tiempo y espacio de modo tal de minimizar la carga fiscal dentro del marco legal.

Para Mirta Garcia⁽¹⁾ el objetivo de la planificación fiscal consiste en la elección de la mejor de las alternativas posibles a efectos de reducir la carga tributaria al mínimo legal. La tarea es desarrollada por profesionales expertos en impuestos, aunque no necesariamente relacionados con las ciencias económicas sino también con el derecho – que últimamente han ganado mercado en la materia tributaria –, que pueden ser convocados para mejorar los rendimientos de emprendimientos en marcha o en momentos claves para empresas como puede ser, en las evaluaciones de nuevos proyectos de inversión o ante cambios o modificaciones legislativas o jurisprudenciales que puedan afectar los beneficios de las empresas.

La OCDE ha manifestado que el contribuyente no debe pagar más impuesto que el requerido por la legislación impositiva, teniendo en cuenta sus personales circunstancias y según su renta, así es aceptable reducir la obligación tributaria mediante una legítima planificación impositiva y formas de minimización del impuesto que claramente no se opongan a la intención del legislador.

Los objetivos perseguidos por la planificación fiscal difieren según quien sea el planificador. Cuando quien planifica es el Estado, ya sea a través del Poder Ejecutivo e Legislativo, su objetivo es estratégico y está dirigido al estímulo del desarrollo de determinadas zonas geográficas, actividades o factores productivos. Cuando quien planifica es la persona física (humana) o jurídica su objetivo es particular y está dirigido a lograr la minimización de los costos impositivos.

PLANIFICACIÓN FISCAL REALIZADA DESDE EL ESTADO.

Entre las normas específicas de política económica destinadas a fomentar el desarrollo de determinadas zonas (regiones), actividades o factores productivos, podemos citar

1. Leyes 22021, 22702, 22973 Regímenes de Promoción Regionales. Contemplan entre otros beneficios la exención en el impuesto a las ganancias de los beneficios provenientes de explotaciones agrícola – ganaderas o industriales para las empresas promovidas, la liberación del débito fiscal de IVA

- para los proveedores de empresas promovidas y el diferimiento del pago de los impuestos a las ganancias, IVA, Patrimonio Neto y capitales para los inversionistas al 75% de los aportes de capital invertidos en la promovida.
2. Ley 19640 Régimen Especial Fiscal y Aduanero en Tierra del Fuego: ley exime del pago de todo impuesto nacional que pudiere corresponder por hechos, actividades y operaciones que se realicen dentro del territorio de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur y por los bienes existentes en esa provincia. Contempla también entre otros, beneficios aduaneros para los bienes que circulen entre la isla y el territorio continental o el exterior del país.
 3. Ley 24331 Régimen de Zona Franca. Mediante esta ley se faculta al Poder Ejecutivo a crear zonas francas, definidas por el Código Aduanero como un ámbito dentro del cual la mercadería no está sometida al control habitual del servicio aduanero, y su introducción y extracción no están gravadas con el pago de tributos, salvo las tasas retributivas de servicios que pudieran establecerse, ni alcanzadas por prohibiciones de carácter económico.
 4. Ley 24196 Régimen de Inversiones para la Actividad Minera: Comprende, entre otros beneficios, la aplicación de un régimen de estabilidad fiscal pro el término de 30 años, a partir de la presentación del estudio de factibilidad para los emprendimientos nuevos y los que amplíen su capacidad productiva, beneficios en el impuesto a las ganancias, en el IVA, en Impuestos Patrimoniales, en Impuesto de Sellos, en derechos de importación, etc.
 5. Ley 25922 Ley de Promoción de la Industria del Software: Contempla el beneficio de estabilidad fiscal por 10 años contados desde la entrada en vigencia de la ley, la utilización de un bono fiscal equivalente al 70% de las contribuciones patronales pagadas para el pago de impuestos nacionales – excepto impuesto a las ganancias, desgravación del 60% en dicho impuesto y beneficio en las importaciones.
 6. Ley 25080 Ley de Inversiones para Bosques Cultivados: Los emprendimientos comprendidos en el régimen gozarán de un régimen de estabilidad fiscal de treinta (30) años contados a partir de la fecha de aprobación del proyecto. Contempla la devolución del IVA, correspondiente a la compra o importación definitiva de bienes o locaciones o prestaciones de servicio destinados a la inversión forestal, regímenes especiales de amortización en el impuesto a las ganancias así como también apoyo económico no reintegrable de los costos de implantación en función de las hectáreas afectadas.

7. Ley 24467 Ley de Regulación de Pequeñas y Medianas Empresas. Contempla entre otros beneficios un régimen de bonificaciones de las tasas de interés tendientes a disminuir el costo del crédito. En su Título II contempla la creación de Sociedades de Garantía Recíproca cuyo objetivo es el otorgamiento de garantías a sus socios con el objeto de facilitarles el acceso al crédito. Contempla beneficios impositivos para los socios protectores y los socios partícipes.
8. Ley 27506 Ley de Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento modificada por la ley 27570, sancionada en octubre de 2020 y reglamentada por el Poder Ejecutivo en diciembre pasado, apunta a promover nuevas tecnologías, generar valor agregado, fomentar el empleo de calidad, facilitar el desarrollo de PyMES y aumentar las exportaciones de las empresas que se dediquen a servicios basados en el conocimiento. Entre los principales beneficios que ofrece este régimen de promoción se destaca la reducción de manera segmentada del Impuesto a las Ganancias según el tamaño de la empresa; una rebaja de hasta 70% en las contribuciones patronales y un alícuota del 0% de derechos de exportación de servicios.

PLANIFICACIÓN FISCAL REALIZADA POR LOS CONTRIBUYENTES

Las empresas cuentan con una serie de herramientas a su disposición que requerirán de la evaluación del planificador para lograr la minimización de los costos impositivos

Entre las mismas podemos citar distintos criterios de imputación de ingresos y gastos para el tratamiento fiscal de las operaciones, como el devengado, percibido, devengado exigible, etc; distintas alternativas de amortización de los bienes afectados a la actividad, distintas políticas de retribuciones a los socios o titulares de las empresas, la posibilidad de traslación de quebrantos, la existencia de distintos regímenes de promoción industrial, la posibilidad de la creación de provisiones, provisiones, la posibilidad de formalizar distintos procesos de reorganización empresaria, pudiendo de esta manera aprovechar beneficios fiscales evitando que los mismos sean depreciados por distintas razones.

Otras herramientas de Planificación fiscal que merecen ser detalladas son:

- La opción de Venta y Reemplazo prevista en el artículo 71 Ley del Impuesto a las Ganancias (to 2019) que permite imputar la utilidad por la venta de un bien al costo del nuevo bien y, en consecuencia diferir el pago del impuesto a través

UNR

de una menor deducción impositiva en concepto de amortizaciones. –
Procedimiento de Información a la AFIP RG 2140 a partir del 1 de Noviembre
2006

- La elección de la forma jurídica más conveniente atendiendo a que el tratamiento impositivo será distinto según se trate de personas humanas, sociedades, UTE, fideicomisos
- El canje de granos por otros bienes o servicios para el sector agropecuario
- La fijación del mes de cierre del ejercicio, en caso optar desarrollar el negocio como persona jurídica distinta a la persona humana.
- Los métodos destinados a evitar la generación de saldos a favor
- Distribución de utilidades e impuesto de igualación

PLANIFICACIÓN FISCAL, ELUSIÓN Y EVASIÓN.

Tanto la Planificación Fiscal, como la evasión y la elusión persiguen el mismo resultado: la minimización de la carga tributaria, pero mientras la primera es admitida, la evasión y la elusión deben ser conductas reprochadas. En la elusión fiscal, sólo hay una apariencia de legalidad, en tanto el contribuyente utiliza formas jurídicas previstas por la legislación, pero no para los fines que tuvo en cuenta el legislador al crearlas, sino para reducir sus impuestos. Ello difiere de la planificación fiscal donde el contribuyente aprovecha un territorio fiscalmente liberado por voluntad expresa del legislador, que se revela objetivamente en el texto de la ley.

Resulta difícil distinguir la elusión de la planificación tributaria, aunque las implicancias más comunes sugieren algunas diferencias entre prácticas tolerables y no tolerables desde una perspectiva moral, legal y/o política. La doctrina como algunas disposiciones legales consideran relevantes algunos factores que permiten distinguir entre estos dos conceptos, tales como el motivo, la intención, el propósito, los efectos comerciales, etc., aunque no se ponen de acuerdo (no concluyen) en el significado otorgado a cada uno de esos factores. La elusión fiscal (o simulación) persigue un objetivo similar al de la evasión: sustraerse de la obligación tributaria. No obstante la conducta elusiva que asume el sujeto – a diferencia de quien evade – se desarrolla en principio dentro de un sector de licitud, rodea el hecho imponible impidiendo que el mismo se perfeccione.

A efectos de distinguir en un caso concreto si lo que ha realizado el contribuyente es un ahorro lícito o ilícito la doctrina y la jurisprudencia nacional y extranjera han



UNR

delineado diversos criterios a efectos de guiar dicha determinación. Cabe citar aquí el análisis realizado sobre el fallo "Gregory vs Helvering" ⁽²⁾ de la Corte de Estados Unidos a través del cual se sentaron dos principios esenciales del régimen tributario:

Test de la Finalidad Comercial: es lo que distingue el ahorro tributario lícito del ilícito, por ello toda operación que persiga una finalidad comercial sería considerada lícita aún cuando implique una disminución de la carga impositiva. Siguiendo este criterio aún cuando se utilice un medio lícito, como es la constitución de una sociedad, si el contribuyente no puede demostrar la existencia de un fin comercial y si el único propósito fue logra una disminución de impuestos, esa transacción debe ser considerada ilícita.

Principio de la "Sustancia sobre la forma": según este criterio es lícito el ahorro tributario realizado a través de formas jurídicas que reflejen la realidad económica de la operación y sería ilícito el ahorro obtenido a través de formas jurídicas que no coincidan con la sustancia económica de la operación. Este criterio está expresamente reconocido por nuestra ley de procedimiento fiscal. Según este principio, si bien los contribuyentes pueden elegir entre diversas formas jurídicas, el Fisco puede prescindir de dicha elección, cuando la forma jurídica no refleje la sustancia económica subyacente.

Asimismo el fallo de la Corte Suprema de Justicia en la causa "Red Hotelera Iberoamericana SA c/ Dirección General Impositiva" del 26/08/2003 a través del cual el Alto Tribunal expresó que " debe ponerse de relieve que de acuerdo con lo prescripto por la Ley 11683 (art 1 y 2 to 1998), en materia de interpretación de las leyes impositivas debe atenderse al fin de ellas y a su significación económica, lo que impide otorgar relevancia a la mera existencias de un instrumento si se demuestra que éste no refleja la realidad económica"

En tanto Héctor Villegas define la evasión fiscal como toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlos y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales. Considera que la obtención de ventajas mediante la adopción de ciertas formas jurídicas es perfectamente posible y además lícita, siempre que se limite a configurar un caso de economía de opción, por ejemplo si al observar que una sociedad anónima implica ventajas fiscales con relación a una sociedad colectiva se resuelve adoptar esa forma jurídica. En cambio si se recurre a formas manifiestamente inadecuadas y anormales con relación al acto o negocio



UNR

jurídico que se pretende llevar a cabo, si esa decisión obedece al deliberado propósito de no pagar el tributo que grava el

acto o negocio jurídico realmente perseguido y no tiene otra explicación racional que el propósito de evadir el gravamen, es evidente que existe una conducta ilícita aún cuando esa forma jurídica en sí misma no sea prohibida por el derecho privado. Cita como ejemplo el hecho de dar forma jurídica de honorarios por retribución de servicios a los que en realidad son dividendos de los socios de una sociedad anónima y ante la evidencia de que los honorarios estén gravados menos onerosamente que los dividendos.

PLANIFICACIÓN FISCAL. OPINIONES DOCTRINARIAS

Ante la escasa bibliografía existente sobre el tema que nos ocupa creemos interesante destacar la opinión que distintos tributaristas han expresado sobre el mismo en entrevistas realizadas por el Doctor Armando Lorenzo para la editorial Errepar.

El doctor Héctor Etchepare⁽³⁾ ha expresado que a la luz de las opiniones de los funcionarios y de las rigurosas normas en materia penal tributaria siempre existe la posibilidad de hacer un planeamiento fiscal. Destaca que en realidad, se comenzó a definir en los últimos años que el planeamiento fiscal está en contra de la ley, pero nada más alejado de ello.

Continúa con la idea de que en el mundo se hace planeamiento fiscal, y eso es lo que corresponde. Precisamente porque las leyes tributarias no pueden contemplar absolutamente cada situación y ante cada situación, que se presenta, hay que interpretarlas, y es legítimo que el contribuyente trate de interpretarlas de la forma que disminuye la carga fiscal.

Para el especialista, en Argentina se ha demonizado el planeamiento fiscal, lo cual es una distorsión terrible, agregando que la confusión entre evasión y elusión, crea que los administradores de impuestos a veces actúan en forma desmedida y no razonable, y que también en ciertas causas los jueces interpreten estas situaciones de una forma tendenciosa. Situación que no es positiva, porque de alguna forma atenta contra las reglas de juego del mundo, y éstas dicen que las leyes existen y que hay que cumplirlas, pero interpretar una ley de una forma distinta de la interpretación del Fisco de ninguna forma es algo que debería ser penado, sino que simplemente será una discusión que terminará en el estrado judicial: alguien tendrá la razón y la vida



UNR

continúa. Pero si a la situación se la tiñe de cuestiones de evasión, de temeridades y demás, estamos insertos una situación delicada.

El doctor Jorge Gebhardt ⁽⁴⁾, considera que en Argentina es posible realizar sin riesgo un trabajo de planeamiento impositivo. Agrega que una cosa es planeamiento impositivo buscando directamente un beneficio fiscal y otra cosa es aprovechar las economías de opción que dan las distintas leyes tributarias. Nadie puede obligar a hacer negocios de la forma más onerosa posible. Sostiene que aún es posible dentro del paraguas, el principio de legalidad.

El doctor Carlos Alberto Haebnel ⁽⁵⁾, (tributarista, docente universitario y ceo de Deloitte & Co. SRL), considera que el planeamiento impositivo se puede hacer siempre, porque en el buen sentido de la palabra el planeamiento impositivo no es planeamiento evasivo. El planeamiento impositivo es, en primer lugar, tomar conciencia de la actividad que uno está desarrollando, de la forma en que la está desarrollando y, por supuesto, poner la norma legal a la par de esa actividad.

Continúa su idea indicando que los negocios pueden hacerse de muchas formas lícitas, hay que hacerlos de la forma lícita en la que la participación del Fisco impacte de la menor manera posible, ese proceder es lo que entiende el especialista como planeamiento impositivo.

El "Planeamiento impositivo" parece tener una connotación peyorativa, porque cuando decimos que planeamos impositivamente estaríamos viendo cómo evadir, y él considera que la elusión es muy diferente de la evasión. La elusión no es otra cosa que minimizar el impacto de las normas fiscales en una actividad económica, siempre dentro de los patrones legales. No es relevante el tipo de ley tributaria que pueda haber, porque lo que el contribuyente debe hacer es estar dentro de la ley, conocer las normas legales y organizar su negocio de forma tal que sea un negocio absolutamente lícito, que cumpla con las normas legales.

Ahora bien, el funcionario que se extralimita en su tarea recaudatoria acusando indebidamente – especialmente en materia penal –, y cuando es una acusación sin fundamento, ese funcionario está incurso en mal desempeño de la función pública. El contribuyente tiene que cumplir y el recaudador tiene que recaudar, pero tiene que ser un recaudador responsable, tiene que actuar cuando venga la imputación como responsable de tener los argumentos, que es una cosa muy grave, porque la imputación penal termina con la libertad ambulatoria. Nadie puede estar acusado sin el debido fundamento. El comportamiento debe ser de ambos lados. El día en que un



UNR

recaudador tributario actúe negligentemente en una imputación penal y sufra las consecuencias, van a comenzar a mejorar mucho las cosas, sin perjuicio de que hay que perseguir a los delincuentes. No puede ejercerse la recaudación por la presión penal.

El doctor Carlos Reyes⁽⁶⁾, en la entrevista realizada en Abril de 2020 comenta que pudo aprender que para prestar un eficiente y eficaz asesoramiento en materia tributaria es imprescindible conocer en profundidad el negocio del cliente, como condición sine qua non. El conocimiento legal va de suyo, resaltando que el plus se encuentra en entender el negocio. Es muy importante atender a las cuestiones de "implementación" concretas, puesto que todos estamos llenos de buenas ideas, pero es su concreción en la realidad lo que les da vida.

Consecuencia de estas ideas, resalta que la actividad de asesoramiento que lleva a cabo consiste en agregar valor de forma concreta, directa e indirectamente, al negocio de los clientes por medio de la optimización de la función tributaria de estos y que esta tarea se logra a través de la planificación fiscal, de un adecuado compliance y, también, por medio de una estrategia inteligente y creativa de defensa en instancia administrativa o ante tribunales fiscales, en caso de entablar reclamos contenciosos.

PLANIFICACIONES FISCALES – RÉGIMEN DE INFORMACIÓN.

Mediante la Resolución General 4838, publicada en el Boletín Oficial del 20 de Octubre de 2020, la Administración Federal de Ingresos Públicos implementa un Régimen de Información de Planificaciones Fiscales que alcanza a los contribuyentes y también a sus asesores fiscales.

El fundamento de esta norma los encontramos en las disposiciones aprobadas por la OCDE y el G20, organismos que en el año 2015 ante la propagación de las empresas digitales que en su forma de operar no poseen sustento territorial pudiendo tener su base de operaciones en territorios de bajo o nula imposición, generaron un Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Bajo esos fundamentos se crea el concepto de Planificación Fiscal Agresiva pues se trasladaba la base imponible al país que tributariamente les convenía a las distintas empresas y por ello trató de unificar una política tributaria común a Europa en estas actividades intentando actuar en forma colaborativa entre las administraciones tributarias y las grandes empresas.



UNR

Con estas medidas se invitaba a las empresas a exponer, voluntariamente, las formas y modos con que planificaban tributariamente y los fiscos por su parte resaltar cuales admitía y cuales consideraban incorrectas.

Vale resaltar que la Unión Europea tiene un Manual de Buenas Prácticas Tributarias para las administraciones tributarias y Estatuto de los Contribuyentes para plasmar claramente los derechos de estos, en cambio nuestro país no cuenta con ninguno de estos reglamentos y el contribuyente sólo puede protegerse creando un Compliance Tributario.

PLANIFICACIONES FISCALES NACIONALES E INTERNACIONALES.

Conforme los preceptos de la norma reglamentaria, el fisco nacional entiende que la Planificación Fiscal Nacional comprende a todo acuerdo, esquema, plan y cualquier otra acción de la que resulte una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio a favor de los contribuyentes comprendidos en ella, que se desarrolle en la República Argentina con relación a cualquier tipo de tributo nacional y/o régimen de información establecido.⁽⁷⁾

Asimismo quedan incluidos los supuestos contemplados en el micrositio de la Web del organismo denominado "Régimen de Información de Planificaciones Fiscales" el cual aún no se encuentra habilitado a pesar de haber transcurrido más de cuatro (4) meses desde su creación.

En tanto la resolución antes mencionada en su artículo 4 establece que una planificación fiscal internacional incluye a todo acuerdo, esquema, plan y cualquier otra acción de la que resulte una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio a favor de los contribuyentes comprendidos en ella, que involucre a la República Argentina y a una o más jurisdicciones del exterior.

Continúa diciendo que se considerará especialmente que existe una planificación fiscal internacional en los términos del régimen por ella implementado, cuando se verifique/n alguna/s de las siguientes situaciones:

- a) Se utilicen sociedades para el aprovechamiento de convenios para evitar la Doble Imposición, se adopten estrategias para evitar la configuración del estatus de establecimiento permanente, se produzca un resultado de doble no imposición internacional, se permita la locación de una o varias bases



UNR

imponibles en fiscos extranjeros o se pretenda evitar la presentación de algún régimen de información.

- b) Se involucren jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación.
- c) Se aprovechen las asimetrías existentes en las leyes tributarias de dos o más jurisdicciones en lo que respecta al tratamiento y/o clasificación de una entidad o contrato o de un instrumento financiero, que tengan por efecto una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio.
- d) El sujeto del exterior – entre otros persona humana, sucesión indivisa, sociedad, fideicomiso, fundación – posea doble residencia fiscal.
- e) Cualquier sujeto posea derechos inherentes al carácter de beneficiario, fiduciante, fiduciario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos de cualquier tipo constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior o en cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliados y/o constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior o en cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliado y/o constituido en el exterior.
- f) Aquella que se encontrarán específicamente contemplada en el micrositio “Regimen de Información de Planificaciones Fiscales” mencionada en el párrafo anterior.

A efectos del Régimen la administración considera Ventaja Fiscal o cualquier otro tipo de beneficio, a cualquier disminución de la materia imponible de los contribuyentes y/o de sus sujetos vinculados de manera directa o indirecta⁽⁸⁾.

Asimismo, debe entenderse como ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio, la falta de declaración por parte de los contribuyentes de los regímenes de información establecidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

SUJETOS OBLIGADOS

La Obligación de informar una Planificación Fiscal tendrá carácter autónomo para cada uno de los sujetos obligados y deberá ser cumplida tanto por los contribuyentes – cuando participen en una planificación fiscal comprendida en la resolución general – como así también por sus asesores fiscales, definidos por la normativa como las



UNR

personas humanas, jurídicas y demás entidades que, en el curso ordinario de su actividad, ayuden, asistan, aconsejen, asesoren, opinen o realicen cualquier actividad relacionada con la implementación de una planificación fiscal, siempre que participen en dicha implementación directamente o a través de terceros.

Podemos concluir que mediante esta resolución se crea un amplio espectro de sujetos obligados a informar.

Considerando las facultades otorgadas a través del artículo 35 de la ley 11683 (to 1998) y sus modificaciones, la ley autoriza a la administración a solicitar información de terceros que han tenido relación con un contribuyente y hasta solicitar allanamiento de domicilios, pero el organismo no tiene facultades para generar las obligaciones previstas en la nueva norma con lo que ha actuado en exceso de la normativa que se sustenta, el artículo 7 del Decreto 618/1997

La obligación de informar no es voluntaria, dado que su incumplimiento tiene consecuencias que la hacen obligatoria.

La norma, un acto administrativo de alcance general, crea dos sanciones y un agravante, lo que

debería realizarse mediante una ley y en consecuencia transforma en inconstitucional la resolución.

La primera de las sanciones se encuentra en la obligatoriedad indirecta de su presentación para permanecer o ser incorporados en los diversos registros creados por el organismo fiscal, la obtención de certificados de crédito fiscal y/o constancias de situación impositiva o previsional, entre otras solicitudes conforme lo dispone su artículo 13, resultando que No Cumplir implique para el contribuyente no acceder a determinados derechos que tiene.

Es importante destacar el avasallamiento de derecho de los contribuyentes y la entrega de una facultad arbitraria y totalmente imprecisa al exponer en su artículo 13 in fine el término "entre otras solicitudes". Idéntico escenario se presenta con la virtual ley penal en blanco que se auto-otorga la administración federal cuando se faculta a incorporar "situaciones" que se configurarán como planificación fiscal internacional – artículo 4 inciso f), cuando "se encuentre específicamente contemplada en el micrositio Régimen de Información de Planificaciones Fiscales". Estamos frente a una ley penal en blanco creada por una Resolución General de la AFIP.



UNR

Dadas las consecuencias, obligaciones y sanciones implícitas y explícitas que tiene la norma correspondería el dictado de una ley que las establezca, con su correspondiente discusión parlamentaria.

Queda evidenciada la violación de garantías constitucionales como que las sanciones deben surgir de una ley previa, criterio que expresamente se opone a lo anteriormente comentado. Lo mismo ocurre con la sanción prevista en el artículo 14 de la resolución, cuando contempla que el incumplimiento dará lugar a sanciones previstas en la ley 11683, sin aclarar a que sanción se refiere.

Lo anteriormente expuesto implica colocar al organismo fiscal la facultad de establecer en cual de las variadas sanciones puede calificar la conducta del sujeto obligado, señalando que las multas formales oscilan entre los cuatrocientos pesos (\$ 400) y cuatrocientos cincuenta mil pesos (\$ 450.000) dependiendo del tipo infraccional que libremente establezca el organismo,

La resolución de la Administración Federal de Ingresos Públicos, no solo establece una conducta, sino que califica a la misma como agravante en los términos de la ley 11683, sin aclara a que sanción se está refiriendo. Una vez más se vulneran los derechos y garantías de los ciudadanos establecidos en la Carta Magna de la República Argentina.

Una mención especial merece el carácter retroactivo que expone y obliga a los sujetos a informar sobre períodos anteriores siempre que la planificación fiscal aún subsista al 20 de octubre de 2020, fecha de entrada en vigencia de la resolución general 4838. La retroactividad podría ser tachada como una inconstitucionalidad evidente.

Por último, tengamos presente que en nuestro sistema constitucional nadie está obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe, conforme el artículo 19 de la Constitución Nacional y que muchos de los países referidos en los considerandos de la norma han establecido obligaciones similares, pero mediante una ley o Catálogo de Esquemas tributarios, como ocurre en nuestro país vecino Chile.

CONCLUSIONES

- 1- Es posible disminuir el impacto de los tributos en las empresas sin caer en evasión fiscal sino aprovechando las oportunidades legales que aportan los distintos regímenes vigentes.



UNR

- 2- En este sentido la planificación fiscal es una herramienta valiosa para este fin.
- 3- La RG 4838 de la AFIP al crear un amplio espectro de sujetos obligados a informar se excede de las facultades conferidas por el art. 35 de la Ley 11683.
- 4- La norma citada al establecer dos sanciones y un agravante vulnera el principio de legalidad de la tributación.
- 5- Asimismo la norma al establecer una fecha retroactiva podría ser declarada inconstitucional.

NOTAS

(1) Mirta García, "Planificación Fiscal", Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de los Recursos de Seguridad Social, febrero 2011

(2) Gregory v Helvering – 293 U.S 465 (1935)

(3) Héctor Diego Etchepare: tributarista, docente y CEO en la Argentina de la organización Price Waterhouse Coopers

(4) Jorge Gebhardt socio y director del departamento de impuestos del estudio internacional Ernst & Young, especialista en tributación y profesor universitario

(5) Carlos Alberto Haebnel, tributarista, docente universitario y CEO de Deloitte & Co. SRL

(6) Carlos Reyes, Contador Público, *Especialista en Tributación (UMSA). Master in Business Administration (MBA) (Universidad del CEMA). Miembro del Departamento de Política Tributaria de la Unión Industrial Argentina (UIA) y coordinador de la Comisión de Tributación PyME de la mencionada organización empresarial. Miembro activo de la AAEF y, en particular, de la Comisión de Tributos Locales. Responsable de la columna de Jurisprudencia Comentada del Diario "El Derecho" (UCA). Autor de artículos técnicos en revistas especializadas en tributación, expositor en jornadas y cursos relativos a la especialidad tributaria. Ex Docente (UBA). Actualmente socio de CFR Consultores*

(7) Artículo 3 RG (AFIP) 4838

(8) Artículo 4 RG (AFIP) 4838

BIBLIOGRAFÍA

Agú, Emilio "La planificación fiscal como herramienta útil para desarrollar un proyecto de ganadería. El caso del norte de la provincia de Santa Fe" Tesis Maestría en Administración de empresas. Universidad Nacional del Litoral Setiembre 2019



De Juano, Manuel "Curso de finanzas y derecho tributario" Tomo II ediciones
Molachino Rosario

Armando Lorenzo "Sección Reportaje Tributario". Editorial Errepar