

Publish 
What You Pay
NORWAY

ABRIL DE 2013

pwyp.no

- Puede la estricta adherencia a la confidencialidad por parte de los abogados perjudicar el mercado global?
- Cual es la lógica tras la estricta adherencia a la confidencialidad?
- Que se debe salvaguardar? Que no se debe salvaguardar?
- La estricta adherencia a la confidencialidad obstaculiza los derechos humanos?

El Silencio es Oro



Publicado por: Publish What You Pay Noruega

Año de publicación: 2013

Lugar de publicación: Oslo, Norue

ISBN 978-82-93212-07-2

Autores que aportaron: Morten Eriksen, Daniel Reeves, Guttorm Schjelderup, Tim Daniel, Antonio Suarez-Martinez, Henry Stewart y J. Christopher Jensen*.

Ilustración en la tapa: Roar Hagen

Traducción de los artículos: Knut Engedal

Impresión: CopyCat

Publicado con el apoyo financiero de Norad.

Agradecemos mucho a todos quienes aportaron!

LIMITACION DE RESPONSABILIDAD LEGAL - AGRADECIMIENTOS

Esta publicación se basa en información provista a Publish What You Pay Noruega ('PWYP Noruega') e individuos quienes actúan a nombre de PWYP Noruega. Las conclusiones presentadas en ella se basan únicamente en la información de esta manera proporcionada. PWYP Noruega y aquellos quienes actúan a nombre de PWYP Noruega han hecho lo posible para adquirir una visión general complete de toda la información y datos relevantes para preparar esta publicación. No aceptamos responsabilidad alguna por cualquier insuficiencia o deficiencia en la información y datos sobre los cuales se basa esta publicación.

Aunque PWYP Noruega ha tomado las todas precauciones posibles para asegurar que la información contenida en esta publicación sea precisa, la información y los datos públicamente disponibles no han sido verificados por las empresas o los usuarios y ni PWYP Noruega ni ninguna persona quien actúa en nombre de PWYP Noruega al redactar y preparar esta publicación podrá ser legalmente responsabilizada por el contenido ni puede garantizar que esté completamente libre de errores o inexactitudes.

Cualquier referencia contenida en esta publicación acerca de los tipos de fuentes, publicaciones o portales de terceras partes, ha sido inserta únicamente para su conveniencia y únicamente para propósitos informativos. No constituyen un endoso del material contenido en dichos portales, publicaciones o fuentes. PWYP Noruega y aquellos quienes actúan a nombre suyo no aceptan responsabilidad alguna por ninguna pérdida ni daños que resulten del uso de dicha información.

Contenido

Prefacio	4
Los abogados arruinarán las leyes?	6
La Confidencialidad Financiera, Evasión de Impuestos, y la Comunidad Financiera que las Facilita y Permite	12
Forma y Sustancia: Las empresas transnacionales y la planificación fiscal	16
El Privilegio Legal Profesional: Inglaterra y Gales	25
La obligación del abogado de salvaguardar la confidencialidad de la información de su cliente bajo las leyes de EE.UU.	30

Preface

Tanto aquí y a nivel global, se entabla una discusión sobre la necesidad o no que las empresas transnacionales paguen impuestos. Pagar impuestos se ha transformado en algo "voluntario" para las empresas transnacionales? Las empresas transnacionales pueden, con la ayuda de asesores de impuestos profesionales que tienen un profundo conocimiento de las distinciones entre los sistemas fiscales de los diferentes países, procurar planificar sus impuestos de manera intensa y transfronteriza. Al núcleo de esto está el establecimiento, y el uso intensivo de, empresas filiales, precios incorrectos, el establecimiento de empresas con una alta proporción de préstamos, muchas veces en combinación con el uso de "hedging" (cobertura o protección contra pérdidas) y derivados, y finalmente el uso intensivo de paraísos fiscales. Estos paraísos fiscales ofrecen confidencialidad en cuanto a la propiedad, las actividades, y las sociedades instrumentales (empresas fantasmas). Las utilidades están siendo transferidas a jurisdicciones en cuales se preserva la confidencialidad y no se paga, o se pagan pocos, impuestos y los gastos de las empresas son reconocidos en las jurisdicciones en cuales las empresas pueden dar por perdidos los costos.

De esta manera las empresas transnacionales pueden acceder a deducciones y a la depreciación en el país en cual operan. Simultáneamente, pueden hacer maniobras creativas para evitar estar en la posición de tener que pagar impuestos, al momento de pagar por los pasivos fiscales de la empresa.

Planificar y facilitar que las empresas no paguen impuestos se ha convertido en un negocio muy lucrativo a nivel global.

Los abogados tienen la obligación de guardar la confidencialidad. La confidencialidad surge de "asegurar los intereses de la sociedad" y los abogados deben salvaguardar el estado de derecho en la sociedad. Sin embargo, la confidencialidad también ha tenido un efecto diferente, no intencionado, que necesariamente se debe revelar.

Las empresas pueden demandar la confidencialidad para protegerse en contra de la supervisión por el gobierno de sus actividades y transacciones, las rutas de sus transacciones, y las estructuras de las empresas. Los abogados también pueden apoyarse en la confidencialidad de sus clientes para prevenir la supervisión de actividades en cuales ellos han participado.

En el informe "Canalizando las Utilidades", expusimos que diez de las principales empresas del sector hidrocarburífero y minero del mundo utilizan al menos 6038 empresas filiales, y que más de una tercera parte de las filiales se encuentran en paraísos fiscales.

Hoy en día el 60% de todas las transacciones comerciales del mundo ocurren dentro de la estructura de la empresa misma. Más de una tercera parte de PIB del mundo pasa por paraísos fiscales. Una tercera parte del PIB es mantenido en paraísos fiscales. La integración financiera global se ha desarrollado mucho más rápidamente que las capacidades de los gobiernos nacionales de tener conocimiento y entendimiento de lo que implica esto para las leyes y economías nacionales, y en particular, la legislación.

Los países desfavorecidos con recursos naturales finitos y no renovables, como el petróleo y los minerales, se encuentran en una posición especialmente vulnerable. En África, el valor calculado de las exportaciones únicamente del petróleo ascienden a aproximadamente nueve veces el valor de toda la ayuda humanitaria internacional. A lo largo de varias décadas ha generado enormes activos, pero estos activos son transferidos a otros lugares, fuera de África. El capital que debería devengar a los países en vías de desarrollo o al país de origen, es transferido dentro de la estructura de la empresa y hacia los paraísos fiscales.

El Silencio es Oro

Los países en vías de desarrollo están siendo drenados de casi 1000 mil millones de dólares USD cada año. Esto equivale a diez veces el valor total de la ayuda humanitaria donada a los países desfavorecidos. La evasión de impuestos por parte de las empresas comerciales constituye la porción más grande de los flujos financieros ilícitos.

Publish What You Pay Noruega (PWYP Noruega) es una organización que se preocupa mucho por las condiciones generales del individuo, por la protección de la libertad de expresión, por la protección de los derechos humanos, y por la transparencia en la sociedad. Nosotros creemos que no es contradictorio procurar proteger las obligaciones de los abogados en cuanto a la confidencialidad por una parte (algo que es de alta prioridad para PWYP Noruega), y asegura que dicha confidencialidad no sea abusada, por otra parte (algo que también es de alta prioridad para PWYP Noruega). Para cumplir con, y proteger, el privilegio de la confidencialidad, es esencial aclarar que la confidencialidad es un medio para defender a un cliente, y no debe ser usada para ser conjuntamente responsable por la evasión de impuestos. Esto sería un claro abuso de la confidencialidad, lo que socavaría el privilegio de la confidencialidad.

Hoy en día, muchos se preguntan acerca del alcance del privilegio de confidencialidad de cual gozan los abogados, especialmente en el área de impuestos. PWYP Noruega presenta una pequeña colección de artículos que destacan varios aspectos de este tema.

Para obtener más información acerca de las posturas de PWYP Noruega, favor de visitar nuestro portal: www.pwyp.no

Mona Thowsen
Secretario General de PWYP Noruega



El Silencio es Oro

Por Morten Eriksen, Principal Fiscal de Distrito

Este artículo fue publicado originalmente en noruego, en *Skatterett* 3/2012.
La versión completa del artículo en noruego está disponible en: www.idunn.no.

1. La Industria de la Ficción Legal – Un Mercado Creciente

El importante y noble rol de las leyes y los abogados es crear la previsibilidad, certidumbre, claridad y justicia entre personas, entre empresas, y para la sociedad en general. Las herramientas disponibles son los reglamentos de las leyes públicas, e instrumentos de la ley privada, incluyendo los convenios, estructuras corporativas, y transacciones, de las cuales existen muchas variedades. Cualquier problema no resuelto debe ser lealmente interpretado dentro del alcance de la redacción, los objetivos y la historia legislativa de los estatutos aplicables.

Pero los mismos instrumentos legales privados también pueden ser usados para ocultar realidades subyacentes; para engañar, crear ambigüedades e incertidumbre, y para fabular una quimera de realidades. Algunos abogados parecen preocuparse más por cómo circunvalar la legislación, o por hacer los arreglos necesarios sobre las pruebas que se puedan dar en el caso que dicha circunvalación es detectada, que en cumplir con las leyes de acuerdo con las intenciones de los legisladores.

Una global y creciente industria de ficción legal procura desarrollar productos que utilizan las leyes para ocultar hechos ficticios, negando así el acceso por terceras partes a mayores detalles. Un hecho ficticio provee una descripción de la realidad que se desvía, plena o parcialmente, de las realidades subyacentes. Los hechos que son divulgados externamente, por ejemplo a acreedores o autoridades fiscales, no necesariamente son incorrectos de manera aislada, aunque en la mayoría de los casos son incompletos. Sin embargo, dicha información, de la manera en cual es divulgada, transmite una impresión altamente engañosa de las realidades de una transacción, actividad o estructura corporativa completa. Esto debe causar que los abogados entiendan en que se están metiendo.

Es algo fascinante que los ejercicios legales ficticios puedan ser usados para eliminar la ley y operar en secreto en lugares donde uno vive o participa en actividades económicas, o reasignar costos y beneficios sin restricciones entre varias entes legales, todas controladas por uno mismo en distintos países. En términos formales, uno puede usar instrumentos legales sencillos para hacer cualquier cosa, en cualquier momento, y estar “domiciliado” en cualquier lugar – sin tener en cuenta las realidades subyacentes. Uno puede librarse de sus obligaciones y cargas cuando desee hacerlo, y simultáneamente retener sus derechos y beneficios, los cuales siempre son deseables.

Es necesario tener derechos en lugares donde se participa en actividades económicas. Uno no puede físicamente trasladar yacimientos petroleros, depósitos minerales o mercados a otro lugar. Los derechos nos dan acceso a mercados de valor agregado con poder adquisitivo, a actividades comerciales, o a los recursos naturales (por ejemplo, petróleo y minerales), así como también a bienes públicos y privados. Esto crea bienestar y seguridad donde uno vive, encuentra trabajo, o es propietario de un negocio.

Una industria de ficción legal global y creciente procura desarrollar productos que utilizan las leyes para ocultar hechos ficticios, negando el acceso por terceras partes a mayores detalles.

Traducido por Knut Engedal. El título original en noruego es “Vil jurister ødelegge jussen?” (Los abogados arruinarán las leyes?)

Al mismo tiempo es una tentación librarse de las obligaciones, o de la base de dichas obligaciones, es decir reducir los ingresos sujetos a gravamen o expandir los costos que reducen los ingresos. Al utilizar simples mecanismos legales, las utilidades pueden ser transferidas desde el estado de residencia o estado de origen en cual se lleva a cabo la actividad económica, hacia estados donde no hay "obligaciones" significativas, y donde nada más sucede tampoco.

2. No es oro todo lo que reluce?

En teoría no debería ser tan sencillo, pero ahí es donde entran en juego los asesores legales, la confidencialidad, las ficciones, y las formalidades.

Es uno de los requisitos principales del éxito que las autoridades, los inversionistas, los acreedores públicos y privados, y otros sufren los efectos nocivos, no puedan descubrir las realidades subyacentes. Para remover la base sobre la cual se establecen obligaciones en el estado de origen, es necesario cortar los vínculos visibles entre dicha base y uno o más puntos de control: quien es uno, que está sucediendo en realidad, donde opera uno en realidad, o cuánto debe, tiene o gana uno en realidad. Esto requiere de oportunidades eficaces para el encubrimiento.

Aunque Noruega y la mayoría de los países desarrollados se basan en el estado de derecho para promulgar leyes que principalmente rigen sobre asuntos dentro de sus propias jurisdicciones, más o menos 1/3 de los países del mundo ofrece mecanismos de confidencialidad, estructuras corporativas, bancos, casillas postales, y capacidad informática específicamente diseñadas para ocultar lo que sucede en otros estados - provisto, sin embargo, que los efectos nocivos únicamente sean sufridos allí. Este no es el ejercicio de soberanía nacional, sino una profunda e inaceptable interferencia en la soberanía de los demás.

No siempre es necesaria la confidencialidad completa. Al contrario, la intención podría ser revelar externamente la jurisdicción en cual uno aparentemente opera, mientras que simultáneamente se presenta panoramas engañosas o fragmentos de una serie de transacciones entre las empresas de propiedad de uno en varios estados. Entendida de manera aislada, la información divulgada no es directamente incorrecta, sino que transmite una impresión general altamente incorrecta. Uno podría, por ejemplo, informar al mundo externo sobre una empresa de fachada, o el primer paso de una transacción, lo que desencadena beneficios (derechos) en el lugar donde se participa en actividades que generan ingresos, mientras que otros pasos subsiguientes o subyacentes revelan que existen realidades ocultas.

Es fácil redirigir los ingresos desde el estado de origen, en cual se lleva a cabo la actividad económica, mediante transacciones internas en estructuras corporativas transnacionales complejas onshore (en tierra firme) y offshore (en altamar), hacia estados donde no se lleva a cabo nada en particular, pero donde los impuestos, acreedores, y varios reglamentos pueden ser evitados. Las técnicas necesarias para hacerlo, entre otras cosas, incluyen costos artificiales, precios de transferencia manipulados, subcapitalización (capitalización delgada), el abuso de derivados, transacciones de tipo carrusel impenetrables, la explotación de reglas débiles sobre informes financieros, el abuso de la obligación estricta a la confidencialidad de los abogados, etc.

Lo que implican estos ejercicios formalistas es que los costos son altos mientras que las utilidades son nulas o bajas, en empresas en los países de origen - donde se lleva a cabo la actividad económica. Esto es reflejado en altas utilidades y bajos costos en los paraísos fiscales, donde no se paga impuestos y no hay acreedores molestos, y donde la mayoría del tiempo no se agrega ningún valor significativo. Esto no tiene sentido.

La cantidad de estados que ofrecen estructuras personalizadas para socavar las relaciones legales con otros estados ha incrementado de manera considerable durante los últimos 30-

Es uno de los requisitos principales para el éxito que las autoridades, los inversionistas, los acreedores públicos y privados, y otros que sufren los efectos dañinos no puedan descubrir las realidades subyacentes.

40 años. Lo mismo se aplica a la sutileza del rango de estructuras corporativas y fiduciarias confusas ofrecidas. El acceso a productos nuevos es impulsado por un mercado global que está creciendo rápidamente en cual existe una alta demanda por oportunidades de confidencialidad y encubrimiento.

Las cifras que indican el volumen de "actividades" en los paraísos fiscales son explosivas. Existen más de 800.000 empresas únicamente en las Islas Vírgenes Británicas, donde la población es de aproximadamente 19.000 personas. Con relación a esta población, correspondería a aproximadamente 170 millones de empresas sociedades de responsabilidad limitada en Noruega. En realidad tenemos poco más que 270.000. Diez de las más grandes empresas extractivas transnacionales tienen aproximadamente 6000 empresas filiales por todo el mundo. Acerca de 2000 de estas están registradas en paraísos fiscales, donde en la mayoría de los casos, no se lleva a cabo ninguna actividad.

Se supone que entre NOK 130.000 y 200.000 mil millones son invertidos en varios millones de cuentas bancarias secretas, empresas, fideicomisos y otras estructuras encontradas en los paraísos fiscales.

Es una paradoja que las empresas transnacionales se beneficien de los derechos humanos mientras que previenen el acceso a la información, cuando resulta ser mucho más eficaz que en los países más desfavorecidos tengan el derecho humano de acceder a la información de las industrias extractivas.

Las cifras agregadas de los escándalos UBS demostraron que aproximadamente el 95% de los 55.000 contribuyentes de Estados Unidos que han depositado sus inversiones en Suiza no reportaron estas a las autoridades fiscales en los EE.UU. Los datos sobre otros activos aparte de las inversiones liquidadas en los bancos no están disponibles ya que los paraísos fiscales no tienen ninguna forma significativa para entregar informes financieros ni obligaciones de registro. El encubrimiento no es ofrecido únicamente por los paraísos fiscales. Suiza, Luxemburgo, y el estado de Delaware (EE.UU.) son usados con frecuencia para propósitos de encubrimiento, aunque en algunos aspectos son distintos a los paraísos fiscales clásicos.

Más o menos la mitad de las transacciones transfronterizas a nivel global son canalizadas por medio de paraísos fiscales, a pesar de que ninguna actividad económica significativa haya sido llevada a cabo en ellas, en la vasta mayoría de los casos. Al contrario, las leyes locales requieren que las actividades de la llamadas "empresas extranjeras" sean llevadas a cabo en otros estados. Provisto que las actividades sean llevadas a cabo en otros estados, a uno se le otorga "libertades", es decir ninguna obligación de emitir informes financieros, ninguna obligación de almacenar documentos, ningún impuesto, u otras obligaciones que se aplican a las actividades comerciales en las sociedades civilizadas. Los fideicomisos y las empresas locales pueden ser trasladados rápidamente y con pocas formalidades a otras jurisdicciones si alguien se entera de quien está detrás de las mismas. Después de todo, dichos traslados no tienen implicaciones locales. Sorprendentemente, al mismo tiempo se espera que los estados que sufren los efectos dañinos acepten a empresas registradas en paraísos fiscales como entidades legales auténticas, como si sus actividades económicas fuesen llevadas a cabo allí.

Los países en vías de desarrollo sufren más que otros. Los países ricos se llevan 10 dólares por cada dólar de ayuda humanitaria que ofrecen. De manera paradójica, los países en vías de desarrollo con grandes cantidades de recursos naturales son los que experimentan menos desarrollo económico al comenzar la extracción de los recursos (la llamada "maldición de los recursos"). Los jefes de estado deshonestos contribuyen a la diversión de grandes porciones

Es una paradoja que las empresas transnacionales se beneficien de los derechos humanos mientras que previenen el acceso a la información, cuando resulta ser mucho más eficaz que en los países más desfavorecidos tengan el derecho humano de acceder a la información de las industrias extractivas.

del valor agregado mediante la corrupción a gran escala y la mala gestión. Los paraísos fiscales son instrumentales para ocultar el desvío de fondos. Los estudios realizados por la Norwegian Agency for Development Cooperation (NORAD) revelaron que únicamente entre el 3-5% del valor de exportación de la producción de las empresas mineras transnacionales que tienen licencias para la extracción en Zambia, devengaron al país anfitrión.

Debido a que los paraísos fiscales no requieren de la divulgación, los elementos de costo de los bienes, "servicios" y la "propiedad intelectual" pueden ser conjurados por arte de magia, y aun así ser deducibles en los estados en cuales se lleva a cabo la actividad económica. Las empresas basadas en paraísos fiscales pueden facturar "costos" no verificables a empresas onshore filiales para leasing los activos de operación, comprar servicios financieros, conocimiento, técnicas de marca, servicios de gestión, redes de distribución, o servicios de seguro – a pesar de no llevar a cabo ninguna o pocas actividades locales. Ninguna autoridad en ningún estado en ninguna parte puede, debido a los mecanismos de confidencialidad, penetrar el rango completo de técnicas de encubrimiento que usan las empresas transnacionales.

Como si no fuese suficiente, los amparos legales ofrecen mucha mejor protección para las posiciones establecidas, y para aquellos que hacen adaptaciones ilegales (la posesión es el 90% de la ley) que para aquellos que son víctimas de los mismos. Por este motivo, entre otros, los derechos humanos se han convertido en un factor negativo (paradójicamente y sin intención) que contribuye a la continuidad del desvío dañino de recursos naturales en los países en vías de desarrollo.

Es una paradoja que las empresas transnacionales se beneficien de los derechos humanos mientras que previenen el acceso a la información, cuando resulta ser mucho más eficaz que en los países más desfavorecidos tengan el derecho humano de acceder a la información de las industrias extractivas. Por tanto, los países en vías de desarrollo son privados del acceso a la información que podría asegurar que obtengan una parte justa del valor agregado de los recursos naturales tan valiosos – algo que, en muchos casos, es lo único que tienen para mejorar el bienestar.

Los derechos humanos son aclamados casi continuamente. Muchas veces por las mejores de las razones. Todos tenemos derechos humanos – por lo menos en teoría, aunque no siempre en la práctica. Debido a los desequilibrios profundos en términos del acceso a dichos derechos, los derechos humanos pueden convertirse en una herramienta retórica dañina que lastiman a los desfavorecidos quienes, en la práctica, no tienen derechos.

Es improbable que muchas personas crean que debe ser así, pero es lo que sucede cuando el desarrollo de derechos ocurre en el Norte, mediante la jurisprudencia no accesible, y dentro de un sistema legal intensamente basado en los recursos. Los tribunales supranacionales llevan a cabo evaluaciones limitadas de los impactos más extensos, a pesar, en algunos casos, de tener mandatos políticos muy amplios, como las cuatro libertades bajo la ley de la U.E., y los estándares legales amplios de la European Convention on Human Rights (el Convenio Europeo de Derechos Humanos) de 1950. Lo que por intención fue el diseño del máximo sistema de normas para la protección se ha convertido en algo que no protege a muchas personas. Además, los derechos humanos son tan complejos, intrincados, e impredecibles de manera procedimental y sustantiva que a menudo tiene un efecto enajenador en contra de aquellos que más necesitan de su protección, mientras que presentan muchos desafíos legales para aquellos quienes menos necesitan de dichos derechos, y quienes ya están al mando de los recursos.

Todo esto es completamente legal, según el argumento. Puede ser – por lo menos en los estados en cuales se encubre los efectos dañinos, pero no necesariamente en los lugares donde ocurren.

Las entes del gobierno, los periodistas, las ONG, las autoridades fiscales, y otros que procuran combatir crímenes de gran escala muchas veces sufren acoso, litigio ruinoso, despidos, amenazas, violencia, y en algunos casos, asesinatos.

3. Ingenioso?

Algunos son de la opinión que esto es simplemente una adaptación sencilla de las oportunidades ofrecidas. Sin embargo, el secreto en las jurisdicciones de confidencialidad también contribuye a la promoción de una variedad de formas de crímenes severos. Aunque la planificación fiscal pueda haber sido el más importante impulsor tras el desarrollo de las estructuras de los paraísos fiscales, muchos abusan del sistema para actividades criminales una vez que dichas estructuras hayan sido establecidas. La documentación es masiva y arrolladora.

Actualmente, los paraísos fiscales cerrados son, sin duda alguna, los más grandes centros de lavado de dinero del mundo. Lo que desconocen muchos asesores que la estipulación en la Sección 317 del Código Penal sobre el lavado de dinero, la cual se basa en las obligaciones internacionales, es que tiene un alcance comprehensivo. Las acciones de lavado de dinero a cuales se aplica, son variopintas, y pueden ser perpetradas previo a, durante, o después de la ofensa principal. Además, el grupo de personas incluidas dentro de su alcance es muy extenso, y la negligencia ordinaria es suficiente para una condena. Esto implica que no se necesita hacer mucho para ser culpable de instigar y asistir con el lavado de dinero cuando se asiste con el abuso de las estructuras de los paraísos fiscales. La asistencia en forma de establecer cuentas bancarias en paraísos fiscales podría, por ejemplo, resultar en la responsabilidad penal, provisto que las condiciones son cumplidas. Uno debería, por lo menos estar razonablemente seguro de que la cuenta no está involucrada en un esquema de lavado de dinero.

Existen aquellos quienes defienden las actividades de los paraísos fiscales. Los co-inversionistas extranjeros presuntamente están demandando que las inversiones sean hechas desde los paraísos fiscales. En ese caso, es necesario preguntar porque los co-inversionistas demandan que las inversiones sean efectuadas desde paraísos fiscales sigilosos donde casi ninguna actividad es llevada a cabo? En estos casos uno debería asegurarse de no ser parte de instigar y asistir con el fraude fiscal en otros estados, lo que también podría entenderse como una violación de la Sección 317 del Código Penal.

Otro argumento es que los bancos en los países en vías de desarrollo no son seguros, o no tienen la experiencia suficiente para ofrecer una gestión de activos aceptable. Puede ser cierto, pero aun así no es un argumento importante. Muchos bancos en los países en vías de desarrollo no son inseguros. Y los paraísos no necesariamente son una alternativa sólida, ya que no ofrecen pericia ni seguridad a la par con los sofisticados centros financieros onshore. Por ejemplo, si se necesita un marco seguro para un fondo de desarrollo, los políticos noruegos aceptarían sin duda las exenciones fiscales ofrecidas para fondos registrados en Noruega, o la distribución de montos sobre los cuales no se ha pagado impuestos, en países en vías de desarrollo sin deducciones. En lo mínimo, si la alternativa es invertir las ganancias de los impuestos noruegos en países en vías de desarrollo mediante fondos de desarrollo basados en paraísos fiscales.

Todo esto es completamente legal, es el argumento. Puede ser – al menos en aquellos estados en cuales los efectos dañinos quedan ocultos, pero no necesariamente en los lugares donde ocurren.

Se ha documentado de manera convincente como los paraísos fiscales socavan el alcance de la erradicación de la pobreza y el desarrollo en las sociedades democráticas. Los paraísos fiscales contribuyen a efectos de distribución inaceptables, reducen de manera considerable el alcance de la competencia saludable, y retienen el desarrollo de prestaciones sociales en los estados en cuales se lleva a cabo la actividad económica.

Ninguna crisis financiera global es queda inafectada por la industria de la ficción, la cual exacerba la crisis y ayuda a aquellos que se desean registrar en lugares alejadas de las medidas tomadas en contra de la crisis. Y ningún modelo para la gobernanza macroeconómica puede contrarrestar los efectos de las transacciones ficticias.

La imaginación es el único limitante en el mundo de ficciones legales. Las medidas supranacionales para contrarrestarlas son muy lentas e ineficaces en vista de los abusos de las leyes a nivel global. Los estatutos basados en el estado de derecho funcionan mejor en sociedades estables, bajo circunstancias sencillas y claras, donde se puede usar instrumentos legales directos, en jurisdicciones en cuales existe el acuerdo sobre los valores básicos – provisto que uno tenga los recursos necesarios para hacer uso del sistema judicial. Muy pocos los tienen, por tanto esto también incrementa la rentabilidad de las industrias extractivas, en desmedro a los países en vías de desarrollo. Los tribunales no están acostumbrados a realizar evaluaciones globales amplias al momento de resolver disputas, aunque la redacción de los convenios internacionales estipula que tienen virtualmente carta blanca para hacerlo.

La industria de la ficción representa lo que posiblemente sea el principal desafío legal que se enfrenta en el mundo. Es de enorme escala, mella los sistemas legales, contribuye al desarrollo en gran escala de la mayoría de las formas de crimen, y a la acumulación de capital en cada vez menos y menos manos. Es difícil de derrotar, y difícil de debatir, puesto que las actividades son confidenciales y ocultan el abuso de instrumentos legales cuya intención era para propósitos positivos. Dichos abusos son retóricamente disfrazados con palabras positivas como, por ejemplo: debido proceso, ejercicio de la soberanía, "soluciones flexibles", necesidad comercial, privacidad, o libre competencia – aunque en la mayoría de los casos estas características son totalmente inapropiadas.

El mercado global no puede basarse en estructuras legales que permiten que cualquiera socave los esfuerzos de las naciones de crear sociedades que funcionan apropiadamente.

Descubrir incluso los crímenes más serios es difícil, precisamente debido a la confidencialidad. Y nuevamente, los países en vías de desarrollo son los más afectados y más vulnerables. Los jefes de estado, políticos prominentes, y funcionarios de los gobiernos abusan de los paraísos fiscales para ocultar la corrupción a gran escala y el fraude fiscal. El camino hacia la detección esta, en la mayoría de los casos, demasiado retorcido. Las entes del gobierno, los periodistas, las ONG, las autoridades fiscales, y otros que procuran combatir crímenes de gran escala muchas veces sufren acoso, litigio ruinoso, despidos, amenazas, violencia, y en algunos casos, asesinatos. Esto afecta el reclutamiento y el compromiso de aquellos que les siguen, y por tanto la posibilidad de mejorar la situación.

Los problemas globales requieren de soluciones globales. Los abogados probablemente jamás hayan sido tan influyentes como lo son en este momento, en especial debido a la globalización. Esto ofrece oportunidades para el abuso del poder, si uno está razonablemente cierto de no ser descubierto. Y esto presenta considerables desafíos para los legisladores, para los que imponen la ley, y para los tribunales. No es fácil aceptar que muchos estados pueden ofrecer estructuras legales que sirven exclusivamente para socavar las relaciones legales en otros estados. Los abogados necesitan empezar a ser impulsores positivos para efectuar mejoras, en lugar de contribuir al problema.



La Confidencialidad Financiera, la Evasión de Impuestos, y la Comunidad Financiera que las Facilita y Permite

By **Daniel Reeves**

Asesor Principal, Offshore (Jubilado),
United States Internal Revenue Service

Introducción

La confidencialidad y evasión de impuestos offshore se han transformado en un gran negocio. Lo que antes se conocía como algo solamente para los más ricos, la elite y los privilegiados, ha crecido de manera exponencial en recientes años y es ahora una importante industria financiera en todo el mundo. Los servicios de confidencialidad financiera que antes estaban disponibles únicamente mediante bancos privados exclusivos ubicados en los centros financieros como suiza, Mónaco y Liechtenstein, ahora pueden ser encontrados en más de 80 jurisdicciones de confidencialidad por todo el mundo, lo cuales, según algunos cálculos, ocultan hasta 32 trillones de dólares USD en riqueza no reportada.¹ Varios cálculos indican que la cantidad de impuestos no percibidos únicamente en Estados Unidos asciende a entre 40 y 100 mil millones de dólares US por año.

La idea es ocultar dinero offshore para evitar el pago de impuestos no es nada nuevo. En una carta a Franklin D. Roosevelt, presidente de EE.UU. en Mayo de 1937, el entonces Secretario del Tesoro Nacional, Henry Morgenthau Jr., describió una de las principales tácticas usadas por los contribuyentes ricos en Estados Unidos para evitar el pago de impuestos a la renta que normalmente tendrían que pagar como "...el establecimiento de corporaciones de holding empresaria personales en las Bahamas, Panamá, Terranova, y otros lugares en cuales los impuestos son bajos y las leyes corporativas son permisivas."² Hoy en día, el uso de corporaciones offshore, fideicomisos en el extranjero, y otras entidades nominadas establecidas en varias jurisdicciones confidenciales offshore únicamente para el propósito de evitar el pago de los impuestos requeridos, ha aumentado de manera significativa.

Aunque los paraísos fiscales offshore a menudo han sido fantaseados por Hollywood y en novelas como lugares donde narcotraficantes, espías, malversadores y otros tipos de personas viles ocultan sus ingresos ilícitos para evitar ser detectados por los agentes del orden público, la realidad es que la ficción jamás se ha alejado mucho de la verdad. En numerosas audiencias congresales, informes gubernamentales, estudios independientes, artículos publicados en los medios, y esfuerzos internacionales, si ha documentado claramente el uso de jurisdicciones de confidencialidad financiera y centros financieros offshore a lo largo de los años para el lavado de dinero, la transferencia de fondos ilegales, la protección de activos y la evasión de impuestos. Basta con observar los asuntos financieros de algunos antiguos dictadores como Idi Amin, Muammar Gaddafi, Manuel Noriega, Ferdinand Marcos, y otros quienes saquearon la riqueza de sus países para luego ocultarla en cuentas secretas en bancos suizos.

Sin embargo, ya no son solamente los ricos y poderosos quienes ocultan su dinero offshore para evitar el pago de impuestos, y ya no son únicamente los bancos suizos los que ofrecen la confidencialidad financiera. La expansión de la economía global, el desarrollo del Internet,

¹ The Price of Offshore Revisited, Tax Justice Network (julio 2012)

² Carta de Henry Morgenthau, Jr., Secretario del Tesoro Nacional, al Presidente Franklin D. Roosevelt sobre la evasión de impuestos, con fecha de 29 de mayo de 1937, Franklin D. Roosevelt Presidential Library, Hyde Park, New York

La confidencialidad financiera y la evasión de impuestos offshore se han transformado en grandes negocios.

y la facilidad de realizar transacciones financieras transfronterizas han resultado en una explosión de instancias de evasión de impuestos offshore según recientes investigaciones por los Estados Unidos de bancos como UBS AG, HSBC, Wegelin Bank y otros, las cuales han sido claramente documentadas. Este nuevo entorno financiero internacional ha conllevado al desarrollo de una industria para la evasión de impuestos a nivel global en la cual participan abogados, contadores banqueros, corredores de bolsa, asesores financieros, gestores de patrimonios, proveedores de fideicomisos, proveedores de servicios corporativos, y otros profesionales quienes la promueven, facilitan y permiten.

La Confidencialidad Financiera y el Negocio de la Evasión de Impuestos Offshore

La evasión de impuestos offshore trata con la creación de la apariencia de legitimidad internacional, disfrazando la verdadera propiedad beneficiaria de activos financieros e ingresos, mientras se retiene aun el control, uso y goce personal de los activos e ingresos que estos generan. Se trata de la forma, no la sustancia. Se trata de apariencias y no la realidad, ficción y no hechos.

Con la ayuda de todo un cuadro de expertos y facilitadores profesionales, los contribuyentes y sus asesores financieros frecuentemente conciben esquemas tributarios offshore elaborados y complicados que, parecen ser legítimos por escrito, pero en realidad no son más que farsas. Estas complejas estructuras financieras offshore son diseñadas específicamente para engañar a los demás y crear una falsa impresión de legitimidad mientras disfrazan la verdadera propiedad beneficiaria y realidades económicas. Los esquemas tributarios offshore por lo general involucran la formación y el uso de múltiples sociedades instrumentales, fideicomisos y otras entidades extranjeras en combinación con múltiples jurisdicciones de confidencialidad offshore para ocultar lo que en realidad está ocurriendo. Sin embargo, al núcleo de cada esquema tributario offshore existe un arreglo que permite al contribuyente retener el control personal final sobre las cuentas, los fondos y los activos, no obstante la estructura offshore que se haya establecido.

Las jurisdicciones de confidencialidad offshore han promulgado estrictas leyes de confidencialidad financiera que prohíben a los bancos, empleados de los bancos, y otros divulgar la información financiera por ningún motivo. Algunas jurisdicciones de confidencialidad, como Suiza y Liechtenstein, incluso han convertido la divulgación de información financiera en delitos penales sancionables con el encarcelamiento. Las políticas de los bancos individuales y las prácticas de la industria también contribuyen a esto al promover la propiedad anónima de cuentas financieras y activos dentro de las jurisdicciones confidenciales. Al proveer el medio y las oportunidades para ocultar la verdadera propiedad y control de activos offshore, las relaciones entre entidades supuestamente "no relacionadas" y las realidades económicas de las transacciones financieras offshore, las jurisdicciones de confidencialidad financiera han creado una cultura de confidencialidad que las hace muy atractivas para quienes procuran evitar el pago de los impuestos requeridos.

Es importante reconocer que inicialmente no es inherentemente ilegal formar entidades offshore y mantener cuentas bancarias, cuentas de valores y otros activos financieros en jurisdicciones de confidencialidad offshore. De hecho, puede haber motivos comerciales legítimos por establecer dichas estructuras financieras en la economía globalizada actual. Sin embargo, es decididamente ilegal subestimar los ingresos sujetos a gravamen, ocultar los activos y evadir el pago de los impuestos requeridos al usar entidades falsas, cuentas offshore y estructuras offshore falsas como parte de un esquema para ocultar los ingresos. Y aunque es verdad que no todos los activos financieros retenidos en jurisdicciones de confidencialidad offshore involucran la evasión de impuestos, son muy pocos los que negarían que la evasión de impuestos sea el principal factor motivador tras la mayoría de ellos.

Las jurisdicciones confidenciales offshore han promulgado leyes de confidencialidad financiera muy estrictas...

Aquellos que trabajan en el mundo de la confidencialidad financiera muchas veces dicen que no es responsabilidad suya hacer cumplir las leyes fiscales. . .

Esta cultura de confidencialidad ha resultado en el desarrollo de una industria global de evasión de impuestos y protección de activos formada por abogados, contadores, banqueros, corredores de bolsa, asesores financieros, gestores de patrimonios, proveedores de fideicomisos, proveedores de servicios corporativos y otros profesionales quienes apoyan y promueven la industria. Aunque algunos son residentes de las jurisdicciones de confidencialidad offshore, mucho en realidad se encuentran en los países de origen de los contribuyentes quienes procuran evadir el pago de impuestos. En varias jurisdicciones de confidencialidad, el sector financiero offshore ha crecido tanto que se ha convertido en uno de los principales empleadores de ciudadanos locales y residentes y es altamente respetado y considerado por los residentes locales, aunque gran parte de su modelo de negocio se enfoca en ayudar a los ciudadanos y residentes de otras naciones soberanas a cometer delitos penales bajo las leyes fiscales de sus propios países.

Los Facilitadores e Incitadores

Trabajando de manera cooperativa, los centros financieros offshore, las instituciones financieras, y los profesionales offshore crean un ambiente de propiedad anónima de activos financieros y control discreto que forma el núcleo de los esquemas de evasión de impuestos offshore.

Los centros financieros offshore proveen las leyes de confidencialidad financiera y ofrecen varias otras ventajas a los no ciudadanos cuyo domicilio queda fuera de la jurisdicción de confidencialidad. Muchas veces, estos incluyen leyes favorables para las corporaciones, fideicomisos, fundaciones y otras entidades legales, así como también impuestos bajos o nulos para los negocios conducidos al exterior de sus fronteras.

Los bancos y otras instituciones financieras proveen cuentas bancarias, cuentas de inversión, vehículos para la inversión, pólizas de seguro, etc., que forman la base del esquema tributario offshore abusivo. También facilitan la transferencia transfronteriza de activos entre cuentas domésticas y cuentas offshore, la propiedad encubierta y el control de los activos y las cuentas offshore, y pueden ayudar al proporcionar los documentos y estados de cuenta necesarios para ocultar la verdadera propiedad.

Los profesionales offshore ofrecen la entrada y el acceso al mundo financiero offshore. Crean y promueven esquemas tributarios offshore, crean las entidades offshore necesarias, abren las cuentas offshore, ayudan con la transferencia encubierta de fondos y otros activos, gestionan carteras, hacen arreglos para la nominación de agentes y directivos, obtienen opiniones legales predeterminados cuando es necesario, y más. Las entidades offshore comúnmente usadas para la creación de esquemas tributarios offshore incluyen International Business Companies (IBC, Empresas Comerciales Internacionales), Personal Investment Companies (PIC, Empresas de Inversión Personal), Protected Cell Companies (PCC, Corporación Célula Protegida), Foreign Trusts (Fideicomisos en el Extranjero), Foreign Partnerships (Sociedades en el Extranjero), Fundaciones y más.

Aquellos quienes trabajan en el mundo de la confidencialidad financiera muchas veces dicen que no es responsabilidad suya hacer cumplir las leyes fiscales de otros países y que simplemente están proveyendo un servicio demandado cuya provisión es legal en su país. Pero recientes investigaciones de perfiles altamente criminales conducidas en los Estados Unidos sobre las actividades transfronterizas de UBS AG de Suiza, Wegelin Bank de Suiza y otros, han demostrado claramente que hacen mucho más que eso.

En febrero de 2009, UBS AG, el banco internacional más grande de Suiza, admitió en un convenio de prosecución diferida, que había conspirado con contribuyentes de los Estados

³http://www.justice.gov/tax/UBS_Signed_Deferred_Prosecution_Agreement.pdf,
http://www.irs.gov/pub/irs-drop/bank_agreement.pdf

Unidos para cometer el acto criminal de evasión de impuestos. No lo hizo sentado en Ginebra o Zúrich o Lucerna esperando que los contribuyentes estadounidenses se presenten en su puerta, sino que secretamente envió a sus empleados a los Estados Unidos donde estos participaron en actividades bancarias ilícitas incluyendo ofrecer a los contribuyentes estadounidenses abrir cuentas bancarias secretas conociendo que al hacerlo, les ayudarían a evadir impuestos. Esto no se trataba de banqueros suizos que hicieron lo que normalmente hacen legalmente en Suiza. Se trataba de banqueros suizos trabajando de manera ilegal mientras se encontraban parados en la tierra soberana de los Estados Unidos de América. Para fomentar sus actividades ilegales de evasión de impuestos, además usaron computadoras portátiles con datos cifrados y técnicas de vigilancia mientras viajaban en los EE.UU. y, en algunos casos, establecieron códigos secretos para comunicarse con sus clientes. UBS por último, acordó declararse culpable al cargo penal de conspiración, pago una multa de \$780 millones de dólares, acordó cerrar su negocio bancario transfronterizo en los EE.UU., y entregó al IRS las identidades y registros de cuentas de casi 5000 clientes estadounidenses muy adinerados quienes tenían cuentas bancarias confidenciales offshore.³

⁴ <http://www.justice.gov/usao/nys/pressreleases/January13/WegelinPleaPR.php>

En enero de 2013, Wegelin Bank, el banco privado más antiguo de Suiza, se declaró culpable en la ciudad de Nueva York frente al cargo penal de haber ayudado, durante casi una década, a más de 100 clientes adinerados norteamericanos a evadir el pago de impuestos al ocultar más de \$1,2 mil millones en cuentas secretas.⁴ Los funcionarios del banco habían procurado que los clientes estadounidenses que abandonaban al banco UBS trasladaran sus cuentas secretas a Wegelin donde continuarían siendo cuentas secretas y no pagarían impuestos. Los funcionarios del banco además reconocieron que el banco creía que no podía ser procesado en los Estados Unidos porque no tiene oficinas en ese país, y porque había actuado de acuerdo con las leyes de Suiza. En una sorprendente admisión de particular interés, los funcionarios también declararon que este tipo de conducta es práctica común en la industria bancaria de Suiza. Por último, Wegelin se declaró culpable a los cargos penales, pago \$74 millones en multas, restitución y fondos renunciados, cerró sus puertas y suspendió sus operaciones.

Además de los cargos penales presentados en contra de UBS y Wegelin, los Estados Unidos ha presentado formulaciones de cargos y otros cargos penales contra 19 banqueros privados empleados por varios bancos suizos, más 8 asesores financieros independientes, 2 abogados quienes les asistían, y aproximadamente 50 contribuyentes norteamericanos que usaban cuentas secretas offshore en varios bancos para evadir el pago de impuestos. Algunos de estos se han declarado culpables en conexión con los cargos, otros han sido condenados por medio de juicios, y algunos han sido declarados fugitivos.

El Internal Revenue Service (IRS, agencia tributaria) de los EE.UU. también anunció tres Offshore Voluntary Disclosure Initiatives (Iniciativas de Divulgación Voluntaria Offshore) luego del caso UBS. Como resultado, más de 38.000 contribuyentes se presentaron de manera voluntaria para declarar la existencia de cuentas secretas previamente ocultas en varias jurisdicciones de confidencialidad offshore por todo el mundo. Aquellos contribuyentes han pagado más de \$5,5 mil millones de dólares USD en impuestos retroactivos y penalidades y han proporcionado una gran cantidad de información acerca de los tratos que hicieron offshore y los profesionales offshore, tanto nacionales como extranjeros, quienes les facilitaron y asistieron, lo que probablemente resultará en investigaciones y cargos adicionales.

La comunidad internacional ha progresado mucho en el tratamiento de los efectos dañinos causados por la industria offshore de evasión de impuestos, la manera en cual drena los tesoros nacionales y los impactos negativos que tiene en la sociedad civil, pero aún falta mucho por hacer. En adición a los esfuerzos hechos por los Estados Unidos, varias otras naciones incluyendo el Reino Unido, Canadá, Francia, Alemania e India, han iniciado programa para procurar recuperar los ingresos fiscales perdidos debido a la confidencialidad financiera

Para fomentar sus actividades ilegales de evasión de impuestos, además usaron computadoras portátiles con datos cifrados y técnicas de vigilancia

A pesar de que estos estudios jurídicos están ofreciendo servicios netamente comerciales a sus clientes, en lugar de asesoría legal, muchas veces afirman que todas sus actividades están protegidas por el privilegio de confidencialidad entre abogado y cliente.

que Suiza ofrece. La OECD y otras organizaciones internacionales intentan identificar y destacar jurisdicciones de confidencialidad offshore y lograr el consenso internacional para tratar con los daños financieros que estas causan a otras naciones.

No obstante, las jurisdicciones confidenciales financieras, los paraísos fiscales offshore, y los profesionales quienes los facilitan y permiten, continúan prosperando. En un mundo financiero en cual 32 trillones de dólares USD en riqueza no reportada están ocultos en jurisdicciones confidenciales financieras por todo el mundo, los casos UBS y Wegelin, aun así que sean importantes y sientan un precedente, representan tan solo la punta del iceberg.

Los Abogados y las Afirmaciones de Privilegio

Una de las tendencias particularmente inquietantes de la evasión de impuestos ha sido la constante ofuscación de la distinción entre lo que constituye evasión legal de impuestos y lo que constituye evasión ilegal de impuestos, con respecto a los arreglos fiscales offshore, y la voluntad que demuestran algunos miembros de la comunidad legal para facilitar e incitar estas actividades.

Los esquemas offshore son comercializados bajo el supuesto que sus actividades son perfectamente legales. Estos esquemas normalmente son formulados por banqueros privados, contadores y asesores financieros, y luego son revisados por abogados, quienes los aprueban. En la mayoría de los casos, estas revisiones legales observan únicamente las estructuras y la forma del arreglo, en lugar de analizar la sustancia y las realidades económicas de lo que ocurre. En algunos casos, los abogados incluso trabajan directamente con los banqueros privados, contadores y asesores financieros para idear los esquemas que ellos luego aprueban.

En algunos otros casos, los estudios jurídicos proveen una gama completa de servicios y operaciones los cuales cubren todos los aspectos de asistir a los contribuyentes para que puedan usar jurisdicciones de confidencialidad offshore para evadir el pago de impuestos. Además de idear el esquema general, estos estudios jurídicos asistirán con la creación y gestión de empresas offshore y fideicomisos extranjeros, hacen arreglos para la nominación de agentes y directivos, abren cuentas bancarias offshore y cuentas de valores a nombre de las entidades nominadas, actúan como intermediarios para recibir y enviar correspondencia entre los bancos y el contribuyente, ayudan con la transferencia encubierta de fondos, y más. A pesar de que estos estudios jurídicos están proveyendo servicios netamente comerciales a sus clientes, en lugar de asesoría legal, muchas veces afirman que todas sus actividades son protegidas bajo el privilegio de confidencialidad entre abogado y cliente.⁵

En Agosto de 2006, el U.S. Senate Permanent Committee on Investigations (Subcomité Permanente de Investigaciones del Senado de los EE.UU.) emitió un informe titulado "Tax Haven Abuses: The Enablers, The Tools and Secrecy"⁶ (Los Abusos de los Paraísos Fiscales: Los Incitadores, Las Herramientas y el Secreto) llevar a cabo una extensa investigación sobre cómo los profesionales financieros offshore y en los EE.UU. ayudan a los ciudadanos estadounidenses a ocultar y utilizar secretamente los activos offshore, mientras socavan, eluden o violan las leyes de los EE.UU. sobre impuestos y valores, y las leyes en contra del lavado de dinero. En la conclusión de su informe, el Subcomité incluyó una sección específica en la cual detalló la participación de estudios jurídicos quienes facilitaron e incitaron al abuso de las leyes fiscales offshore⁷

El informe dice, "La evidencia examinada por el Subcomité demuestra que una gran cantidad de estudios jurídicos participó de manera integral para diseñar e implementar las estructuras fiscales y offshore descritas en este informe."⁸

⁵ <http://www.offshorelawcenter.com>, <https://www.offshore-protection.com/about-sovereign-management-and-legal.html>

⁶ <http://www.hsgac.senate.gov/subcommittees/investigations/hearings/tax-haven-abuses-the-enablers-the-tools-and-secrecy>

⁷ *Ibid.*, p. 388

⁸ *Ibid.*

⁹ *Ibid.*

¹⁰ *Ibid.*, p. 397

Con respecto a las afirmaciones de privilegio y sus impactos en la investigación del Subcomité, el informe además dice, "El Subcomité tuvo acceso limitado a la evidencia documentada de los estudios jurídicos, y sus representantes se restringieron con respecto a algunos de los temas a discutir afirmando que muchos de los materiales eran sujetos al privilegio de confidencialidad entre abogado y cliente. Por tanto, en muchos casos fue difícil determinar cuáles fueron los hechos y datos usados por los estudios jurídicos para formular sus opiniones y consejos, y precisamente cuales fueron los consejos que dichos estudios jurídicos realmente ofrecieron a sus clientes. No obstante, el Subcomité pudo obtener suficiente evidencia para documentar el rol crítico que juegan los estudios jurídicos, y demostrar que las actividades y transacciones reportadas líneas arriba fueron llevadas a cabo con mucha participación y dependencia de la asesoría legal."⁹

El informe concluye con esta declaración: "La evidencia revisada por el Subcomité levanta serios cuestionamientos acerca de los hechos y datos usados por los estudios jurídicos para formular y ofrecer sus opiniones, servicios y consejos; sobre cuáles fueron los consejos realmente ofrecidos a los clientes en algunas circunstancias; y si los estudios jurídicos aplicaban prácticas adecuadas para identificar y revisar los asuntos de los clientes que podrían plantear importantes controversias. La pregunta es si, y que medida, los profesionales – incluyendo los abogados – tienen la obligación de evaluar los hechos tras las transacciones acerca de las cuales opinan y asesoran."¹⁰

Aunque las reglas sobre el privilegio de confidencialidad entre abogado y cliente varían de un país a otro, es estándar general aplicado por todos es que el privilegio de confidencialidad entre abogado y cliente existe para proteger los derechos de los clientes y asegurar que los clientes puedan discutir abierta y cándidamente los asuntos legales con sus abogados sin temer que sus discusiones sean reveladas a otras personas, hechas públicas, o puestas a la disposición de agentes del orden público u otros funcionarios del gobierno. No es la intención de este privilegio proteger al abogado contra su responsabilidad personal por participar en actividades ilegales, ni servir como refugio para los clientes que secretamente participen en actividades legales, sin o con la ayuda del abogado, ocultándose tras el escudo de la ley.

Claramente, la profesión legal y el privilegio legal son componentes vitales, nobles y necesarios para una sociedad libre y civilizada, y la mayoría de los abogados y estudios jurídicos cumplen con sus responsabilidades con distinción y honor. Los abogados representan la conciencia legal e la sociedad, y siempre deben actuar para proteger los intereses de sus clientes asegurando que los clientes no incumplan las leyes. El mandato del abogado siempre de ver ayudar a los clientes a evitar incumplir con la ley, no evadir, socavar o violar la ley, ni tampoco deben ayudar a sus clientes a comercializar productos financieros a otros que se basen en representaciones legales falsas. Desafortunadamente, el crecimiento de la economía global, la facilidad de realizar transacciones transfronterizas, y el secreto absoluto ofrecido por las jurisdicciones de confidencialidad offshore, han causado que algunos de ellos hagan poca distinción entre la evasión legal de impuestos y la evasión ilegal de impuestos... y cuando eso sucede, todos perdemos.

No es la intención del privilegio proteger al abogado contra su responsabilidad personal de evitar participar en actividades ilegales, ni proveer un refugio para los clientes para que secretamente participen en actividades legales, con o sin la ayuda del abogado, al esconderse tras el escudo del ejercicio de la ley.



Forma y sustancia: Las corporaciones transnacionales y la planificación fiscal

Por: Profesor Guttorm Schjelderup¹, Norwegian Center for Taxation (Centro de Impuestos de Noruega) en NHH Norwegian School of Economics (Colegio Noruego de Economía)

La versión en noruego de este artículo fue publicada previamente en *Samfunnsøkonomen* yr. 127, no. 1, pp. 26-31. Fue traducida y publicada con el permiso de la Norwegian Association of Economists (Asociación Noruega de Economistas).

... de manera agregada, a lo largo de los últimos 14 años, la empresa pagó tan solo el 1% sobre los ingresos de venta brutos

Las investigaciones de Agnar Sandmo sobre la evasión de impuestos han contribuido al interés que tengo yo en la planificación fiscal y la evasión de impuestos. Este artículo describe cómo las corporaciones transnacionales reducen los impuestos que pagan mediante precios de transferencia, la subcapitalización (capitalización delgada), y el uso de soluciones de canalización y holdings empresariales en los paraísos fiscales. Este artículo pregunta si los impuestos de las corporaciones transnacionales se enfocan demasiado en la forma legal, y discute potenciales implicaciones a futuro para los impuestos corporativos.

1. Introducción

El hecho que muchas de las grandes corporaciones transnacionales no paguen casi ningún impuesto a la renta corporativa, ha provocado debates virulentos a nivel internacional. La crisis financiera y la necesidad de incrementar los ingresos tributarios han causado que más y más personas se enfoquen en este tema. En Europa, el debate empezó luego que la agencia de noticias Reuters preparase un informe sobre cómo Starbucks evita el pago de impuestos a la renta corporativa en el Reino Unido.²

El informe notó que en el Reino Unido, la facturación de Starbucks, desde que abrió sus primeros cafés en 1998 hasta, e incluyendo el año 2011, ascendió a más de NOK 3 mil millones.³ Sin embargo, la empresa ha pagado solamente 86 millones de NOK en impuestos durante el mismo período, y únicamente pagaron esa cantidad en impuestos debido a que las autoridades fiscales no permitieron algunos de los costos que la empresa pretendía deducir. Durante los años 2009, 2010, y 2011, Starbucks no pagó ningún impuesto a la renta corporativa en el Reino Unido, a pesar de los muy altos ingresos que percibió de las ventas. Y durante los últimos 14 años, la empresa ha pagado tan solo el 1% de impuestos sobre los ingresos de venta brutos en el Reino Unido.⁴ En comparación, las empresas alemanas que no son transnacionales, pagaron un promedio del 30% de impuestos sobre los ingresos en 2008 (véase Bauer y Langenmayr p. 1, 2012). Otro ejemplo es la tienda Amazon, la cual acumuló ingresos de venta de NOK 7,6 mil millones entre 2009-2011, pero no registró ninguna utilidad sujeta a gravamen durante el mismo período.⁵ Las empresas como Apple y Google también pagan muy pocos impuestos sobre los ingresos no devengados en los EE.UU. Ambas han pagado entre 1,5 – 2,5% de impuestos sobre los ingresos de venta brutos durante los más recientes años.⁶

El motivo por el cual estas empresas pagan tan poco en impuestos es que sus costos deducibles de impuestos son casi los mismos, o incluso exceden, sus ingresos sujetos a gravamen. Esto causa que nos preguntemos si los costos son exagerados o no todos los ingresos están siendo

¹ Quisiera agradecer a Ingebjørg Vamråk Dobrovolkis, Jarle Møen, Tormod Torvanger, Paul Gunnar Larsen, Astrid Shoghly y Oddleif Torvik por sus comentarios constructivos. El autor reconoce y agradece el apoyo financiero del Research Council of Norway (Consejo de Investigaciones de Noruega, la Directorate of Taxes (Administración de Impuestos) y el programa de investigación SNF Crisis, Restructuring and Growth (Crisis, Reestructuración y Crecimiento).

² <http://www.reuters.com/article/2012/10/15/us-britain-starbucks-tax-idUSBRE89E0EX20121015>

³ Todos los ejemplos suponen un tipo de cambio de NOK/GBP 10

⁴ <http://www.bbc.co.uk/news/business-20288077> and <http://www.bbc.co.uk/news/business-19967397>.

⁵ <http://www.guardian.co.uk/technology/2012/apr/04/amazon-british-operation-corporation-tax>.

⁶ <http://www.bbc.co.uk/news/business-20197710> and <http://www.telegraph.co.uk/technology/google/9460950/Google-pays-just-6m-UK-tax.html>.

Traducido por: Knut Engedal.
Título original en noruego: "Form og substans: Internasjonale selskaper og skatteplanlegging."

reportados. En este contexto, vale enfatizar que todas las empresas nombradas están bajo el escrutinio de los gobiernos. Ninguna de ellas ha sido acusada de evadir impuestos. Lo que han hecho es participar en la planificación fiscal muy sofisticada, la cual explota debilidades en los marcos legales nacionales e internacionales, y lo hacen en combinación con el uso de empresas filiales en países asociados con el término "paraíso fiscal".

Las empresas listadas en los previos ejemplos no son casos excepcionales. Maffini y Mokkas (2009) demostraron que las empresas transnacionales sistemáticamente reportan más una productividad más alta (y por tanto ingresos más altos) en los países en cuales los impuestos son bajos. Y varios estudios internacionales han demostrado de manera general que las corporaciones transnacionales registran menos rentabilidad que las corporaciones nacionales de la misma industria, en países donde los impuestos son altos.⁷ Este es el caso en Noruega también. Balsvik et al. (2009) encontró, por ejemplo, que las márgenes de ganancias registradas por las empresas transnacionales en Noruega son 1,5 a 5 puntos porcentuales por debajo de las empresas domesticas comparables.⁸ Egger, Eggert y Winner (2010) encontraron, al usar un gran conjunto de datos de corporaciones europeas, que las corporaciones transnacionales pagan 32% menos en impuestos en los países donde los impuestos son altos, que las corporaciones nacionales comparables.

A continuación describiré cómo las corporaciones transnacionales reducen sus cargas impositivas mediante la planificación fiscal. Es necesario enfatizar que existe una zona gris entre la planificación fiscal completamente legal y la evasión de impuestos. La demarcación exacta del límite entre las dos cosas puede ser materia de interpretación legal, y por tanto, a veces termina siendo determinada por el sistema judicial.⁹

2. Las corporaciones multinacionales y la planificación fiscal

A diferencia de las corporaciones nacionales, las corporaciones transnacionales pueden reasignar sus utilidades a países donde los impuestos son bajos explotando las diferencias entre los sistemas fiscales nacionales. Las dos estrategias más comúnmente utilizadas son los precios de transferencia y la subcapitalización. Por "subcapitalización" me refiero a la práctica de estructurar empresas con una alta proporción de deuda con relación al capital. Al reasignar las deudas a una empresa filial en un país en cual los impuestos son altos, los ingresos sujetos a gravamen en dicho país de impuestos altos son reducidos mediante la deducción de los costos de los intereses. Dicha reasignación de la deuda es rentable porque los ahorros en impuestos en el país donde los impuestos son altos sopesan los pasivos fiscales incurridos por la empresa acreedora, la cual típicamente tiene su domicilio fiscal en un país donde los impuestos son bajos. Uno de los asuntos fundamentales es cuan agresiva puede ser la fijación de precios ante las autoridades. El valor de dicha reasignación de la deuda es maximizado si los ejecutivos del grupo estructural el préstamo de manera que el acreedor es una empresa filial (muchas veces conocida como un banco interno o centro financiero interno) ubicada en un paraíso fiscal que no cobra impuestos a la renta corporativa. El ahorro impositivo, en tal caso, sería equivalente al valor del ahorro impositivo en el país en cual los impuestos son altos, es decir, rtD , siendo "r" la tasa de interés sobre el préstamo, siendo "D" el monto del préstamo, y siendo "t" la tasa impositiva. Adicionalmente, las corporaciones transnacionales podrán tener algo de flexibilidad para fijar la tasa impositiva en dichos préstamos internos porque podrán, inter alia, argumentar que el préstamo es relacionado con un proyecto e implica más riesgo de lo reflejado por la tasa impositiva del mercado. Esto hace que la estrategia sea aún más rentable.¹⁰

La mayoría de los países se protegen contra la subcapitalización con reglas explícitas que estipulan cuando se considera que cuando la empresa tiene un exceso de deudas, se aplican las reglas de subcapitalización; o aplican una de las estipulaciones del Model Tax Convention (Tratado Modelo sobre Impuestos) de la OECD determinando que todo préstamo debe cumplir

⁷Estos hallazgos también son interesantes desde la perspectiva de los estudios internacionales que demuestran que la productividad de las corporaciones transnacionales es considerablemente mayor que la de las corporaciones nacionales. Véase Head y Ries (2003) y Helpman et al. 92004).

⁸A propósito, esto se alinea con los hallazgos de Langli y Saudagaran (2004).

⁹Por consiguiente, las agresivas estrategias de precios de transferencia comprenden una cierta probabilidad de incurrir en impuestos retroactivos e impuestos de penalización (cf. el modelo ideado por Allingham y Sandmo) (1972).

uno de los temas
claves es cuan
agresiva puede ser
la determinación
de precios antes de
que intervengan las
autoridades

¹⁰En Noruega, los ajustes para la subcapitalización se basan en la Sección 13-1 de la Ley de Impuestos y el estándar Arm's Length (estándar para la negociación entre sociedades no vinculadas) de la OECD. La jurisprudencia que cubre la prevalencia sobre las estructuras de capital para propósitos tributarios queda ejemplificado por el fallo de Fornebu, publicado en la p. 598 en adelante del taquígrafo judicial Retstidende para la Corte Suprema de Noruega.

¹¹ Véase Ruf y Schindler (2012) para obtener una visión general de la literatura sobre la subcapitalización (o capitalización delgada).

¹² Informes Anuales del Directorate of Taxes: www.skatteetaten.no/no/Bedrift-og-organisasjon/Drive-bedrift/Aksjeselskap/Interprising/arsrapporter

La demarcación exacta del límite entre las dos cosas puede ser materia de interpretación legal, y por tanto, a veces termina siendo determinada por el sistema judicial

¹³ El principio "arm's length" para la negociación entre sociedades no vinculadas establecido en la Sección 13-1 de la Ley de Impuestos podría ser interpretado conforme las directrices de la OECD sobre precios apropiados en transacciones entre empresas con intereses en común.

con el principio para la negociación entre sociedades no vinculadas. Este último implica que cualquier préstamo debe ser otorgado bajo los términos del mercado, es decir, que el acuerdo de préstamo puede haber sido celebrado entre partes independientes dentro de la misma industria. Algunos países, como Alemania y Australia, tienen reglas que explícitamente especifican cuando se considera excesiva la relación deuda-capital.¹¹ Noruega usa un estándar "arm's length" para la negociación entre sociedades no vinculadas, pero también tenemos reglas implícitas sobre la demarcación de límites para la subcapitalización para ciertas industrias, basadas en la jurisprudencia.

Los precios de transferencia abarcan la fijación de los precios de bienes, servicios, instrumentos financieros, y propiedades intelectuales, para transacciones entre empresas asociadas. La mayoría de los países aplica el estándar "arm's length" para la negociación entre sociedades no vinculadas de la OECD para determinar los precios apropiados. Dicho estándar estipula que el precio apropiado es el precio del mercado, por ejemplo, el precio que hubiese sido acordado entre dos partes independientes. Por supuesto que muchas veces puede ser difícil encontrar mercados paralelos idóneos para confirmar el precio apropiado. Y el desafío es aún más pronunciado cuando nos vemos enfrentados con la fijación de precios para la propiedad intelectual, lo que suele ser uno de los ingredientes principales en el concepto comercial de muchas de las corporaciones multinacionales descritas en líneas anteriores. Karinsky y Riedel (2009) hallaron, en un estudio empírico de las corporaciones multinacionales, que estas tienden a colocar la propiedad de patentes en países donde los impuestos son bajos, y no en el país donde se llevaron a cabo las investigaciones en las cuales se basó el patente. La Directorate of Taxes (Administración de Impuestos) ha calculado que los precios de transferencia modificaron los ingresos de las empresas en Noruega por NOK 9 mil millones, 8,5 mil millones y 16,7 mil millones para los años 2009, 2010, y 2011, respectivamente.¹²

Los precios de transferencia pueden tomar varias formas, dependiendo de lo que se está intercambiando entre empresas asociadas. Una de las maneras de transferir la propiedad intelectual es el uso de costes compartidos. Esto involucra a una empresa filial en un país donde los impuestos son bajos (en muchos casos un paraíso fiscal) que celebra un acuerdo en el cual es obligada a cubrir algunos de los costos de desarrollo, a cambio de ser otorgada los derechos exclusivos de vender el producto resultante sin pagar regalías. Por ejemplo, podríamos imaginar que una empresa filial irlandesa celebre un acuerdo con su empresa matriz en EE.UU., luego de lo cual ella pagaría parte de los costes asociados con el desarrollo de un software a cambio de ser otorgada los derechos exclusivos de vender el producto resultante dentro de un área geográfica específica.

Bajo los acuerdos de costes compartidos, la empresa matriz puede establecer una empresa filial de propiedad absoluta en un país donde los impuestos son bajos, financiada totalmente con capital de la empresa matriz. La empresa filial puede usar dicho capital como su contribución bajo el acuerdo de costes compartidos si el marco legal así lo permite. Los acuerdos de costes compartidos plantean, inter alia, cuestiones de principios acerca de los riesgos compartidos, especialmente en aquellos casos en los cuales la filial ha recibido todo el capital de su empresa matriz para financiar el acuerdo. También es interesante notar que una empresa matriz que establece una filial de propiedad absoluta puede negociar el precio de costes compartidos con la filial. Después de todo, la filial fue creada por la empresa matriz, así implicando que la empresa matriz está negociando con sí misma. Sin embargo, el estado de derecho en este caso es que dos entidades legales independientes pueden celebrar acuerdo entre sí, a pesar de que una de las entidades origine de la otra. Las leyes relativas a lo que pueden acordar las empresas matrices con sus filiales bajo acuerdos de costes compartidos pueden variar de un país a otro. Por tanto, los detalles del marco legal en cada país pueden tener un impacto muy grande en la rentabilidad de asignar derechos de venta de un producto mediante este tipo de acuerdo.

Otro tipo de precios de transferencia es usado cuando empresas asociadas asignan la

propiedad de un producto terminado entre sí. En estos casos, se continúa aplicando el estándar "arm's length" para las negociaciones entre sociedades no vinculadas pero el tema central es cuan agresivos pueden ser los precios antes de que intervengan las autoridades. Las autoridades normalmente demandan documentación que demuestre que los precios han sido fijados conforme con el principio "arm's length", pero las empresas a menudo tienen cierto grado de libertad, especialmente en cuanto a la tasación discrecional.¹³ Esta flexibilidad, en combinación con las transacciones intragrupo y el derecho de llevar adelante las pérdidas, permite que las corporaciones transnacionales disfruten de una ventaja impositiva que no es puesta a la disposición de las corporaciones nacionales. A largo plazo, dichas ventajas competitivas tendrán un impacto en quien puede o no ser propietario de una empresa. Las corporaciones transnacionales también disfrutaban de otra ventaja, ya que pueden canalizar oportunidades comerciales atractivas, ofreciendo alto rendimiento, mediante una empresa filial ubicada en un país donde los impuestos son bajos. Por supuesto que las corporaciones nacionales también pueden establecer filiales en el extranjero para los mismos propósitos, pero puede tomar mucho tiempo, y el tiempo es oro.

3. Cómo lo hacen? El Doble Sándwich Holandés

Para ilustrar los desafíos que encaran las autoridades en cuanto los impuestos de las grandes corporaciones transnacionales, a continuación describiré el ejemplo más frecuentemente usado de planificación fiscal internacional, es decir, como Google ha organizado sus negocios. Google se ha convertido en el centro de atención no porque la empresa haya hecho algo particularmente extraordinario, sino porque la manera en cual está organizada la empresa representa la manera en la cual lo hacen las grandes corporaciones transnacionales, basándose en elementos claves de la ley internacional.

En 2003, Google Inc. en los Estados Unidos celebró un acuerdo de costes compartidos con su empresa filial de propiedad absoluta, la recientemente incorporada Google Ireland Holdings.¹⁴ La empresa filial fue incorporada, y su domicilio está registrada en, Irlanda, pero ya que la empresa es gestionada a nivel de la Junta Directiva desde Bermuda, el marco legal de la mayoría de los países estipularía que el domicilio de la empresa, para fines tributarios, se encuentra en Bermuda. La tasa impositiva para ingresos corporativos en Bermuda es cero. El acuerdo de costes compartidos dio a Google Ireland Holdings el derecho de vender los servicios de búsqueda y comercialización de Google sin cargos en Europa, el Medio Oriente, y África, a cambio de que la empresa cubra los costos de desarrollo en proporción a las ventas de estas regiones geográficas a nivel global.

El acuerdo de costes compartidos resultó en una disputa con las autoridades fiscales en los Estados Unidos, pero en 2006 fue aprobado mediante un Acuerdo para la Fijación Avanzada de Precios. Dichos acuerdos son confidenciales, por tanto no es posible opinar sobre si el precio de la transacción es inapropiado o no bajo el acuerdo. Google Ireland Holdings luego dio bajo licencia sus derechos a su empresa filial Google BV, la cual está registrada y cuyo domicilio para fines tributarios es Holanda. Google BV luego dio bajo sublicencia sus derechos a su empresa filial Google Ireland Ltd., cuyo domicilio para fines tributarios es Irlanda. Google Ireland Ltd. luego dio bajo licencia sus derechos a varias empresas filiales en Europa, el Medio Oriente, y África, y desde entonces ha devengado grandes cantidades de ingresos como resultado de dichas licencias, en adición a lo que ha devengado de ventas directas a clientes. El Cuadro 1 muestra la estructura de la empresa.

El razonamiento en cual se basa esta estructura es transferir la mayoría de los ingresos de las ventas en Europa, el Medio Oriente y África a Google Ireland Holding, cuyo domicilio para propósitos tributarios es Bermuda (donde la tasa impositiva para ingresos corporativos es

¹⁴ La discusión a continuación, se basa en Kleinbard (2012).

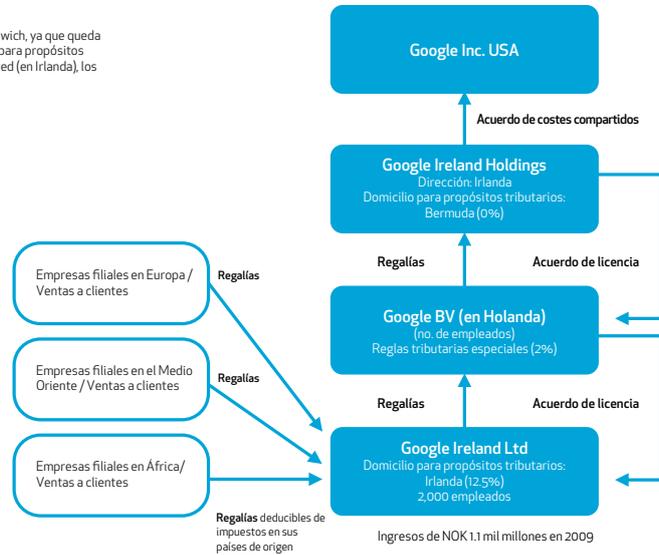
En total, Google pagó 2.4% en impuestos anualmente entre 2007-2009

¹⁵ Se desconoce que trabajo hacen los 2000 empleados de Google Ireland Ltd. Es probable que algunos trabajen en investigaciones y desarrollo en conexión con el acuerdo de costes compartidos con Google Inc. mientras que otros trabajen en ventas (véase Kleinbard, 2012).

¹⁶ http://www.businessweek.com/magazine/content/10_44/b4201043146825.htm

¹⁷ Este asunto es el llamado "asunto de dividendos" en el caso Transocean.

CUADRO 1.
 Google BV (en Holanda) es el 'queso' en el sándwich, ya que queda entre Google Ireland Holdings (cuyo domicilio para propósitos tributarios es Bermuda) y Google Ireland Limited (en Irlanda), los cuales son las rebanadas de pan.



Es importante, en la aplicación de la ley, que la recaudación de impuestos se base en propósitos estatutarios...

cero). Las empresas filiales en estos países pagan grandes cantidades en regalías a Google Ireland Ltd., y estas son deducibles de impuestos, dejando por tanto a dichas empresas con utilidades muy modestas.¹⁵ Asimismo, los pagos de regalías de Google Ireland Ltd. a Google BV (en Holanda) son de tal magnitud que previenen que Google Ireland Ltd. tampoco devengue cuantiosas utilidades imponibles. Google no puede canalizar los ingresos de Google Ireland Ltd. directamente a Google Ireland Holding (cuyo domicilio para propósitos tributarios es Bermuda) porque en ese caso se recaudaría impuestos de retención sobre las regalías en Irlanda. Es por este motivo que las regalías son transferidas primero a Google BV, debido a que dicha empresa se encuentra dentro del mercado único de la U.E., y por tanto quedan exentas de impuestos de retención en Irlanda. Holanda es el receptor elegido porque Holanda no recauda impuestos de retención sobre regalías pagadas a Bermuda. Por consiguiente, Holanda resulta ser un país muy atractivo para propósitos de canalizar este tipo de ingresos.

Holanda es compensada por no cobrar impuestos de retención al recaudar un impuesto menor sobre la diferencia entre el monto de las regalías recibido de Google BV y el monto transferido a Google Ireland Holding. Este impuesto es sujeto a la negociación, y el acuerdo entre Google y las autoridades fiscales holandesas no es conocido públicamente. En total, Google pago 2.4% en impuestos anualmente entre 2007-2009 sobre sus ingresos no devengados en EE.UU., según la revista Bloomberg Business Week.¹⁶

4. Algunas conclusiones

Sería interesante preguntar si las corporaciones transnacionales noruegas podrían haber usado un arreglo similar al de Google. Las empresas noruegas pueden distribuir dividendos en Holanda sin incurrir pasivos fiscales puesto que el método de esta exención se aplica dentro de todo el mercado único de la U.E. El tema clave, por tanto, es saber si las autoridades fiscales noruegas - de saber que los dividendos de una empresa domiciliada en Noruega fueron canalizados fuera del European Economic Area (EEA, Espacio Económico Europeo) por medio de una empresa holandesa - hubiesen recaudado impuestos de retención sobre los dividendos en Noruega. Este tema será analizado de manera judicial en el caso Transocean.¹⁷ La regla principal, bajo los tratados tributarios, es que el estado fuente de los ingresos tiene el poder para recaudar impuestos. Si las empresas transnacionales en Noruega pueden distribuir los

dividendos a accionistas corporativos fuera de la EEA por medio de Holanda, por ejemplo, sin incurrir en impuestos de retención en Noruega, entonces significa que el principio de "fuente" está siendo socavado. De ser este el estado de derecho, implicaría que la base impositiva de Noruega es mucho más estrecha lo que de otra manera sería el caso, y esto perjudica las características de eficiencia del sistema tributario.

Los arreglos hechos por Google demuestran que las corporaciones transnacionales pueden evadir el pago de impuestos de retención, por parte debido a que algunos países aplican estipulaciones legales que socavan el principio de fuente, y por parte debido a que las corporaciones transnacionales pueden reasignar sus utilidades a países donde los impuestos son bajos mediante la subcapitalización y varias estrategias de precios de transferencia. Adicionalmente, existen ejemplos que demuestran que ingresos o costos idénticos son clasificados de manera distinta por diferentes países, lo que resulta en oportunidades para arbitraje. Dichos asuntos representan desafíos, pero además, es algo muy costoso en términos netamente administrativos, para las autoridades fiscales, las que deben hacer cumplir el estándar "arm's length".

Es importante, en la aplicación de la ley, que la recaudación de impuestos se base en propósitos estatutarios y/o sustancia económica, y no en la forma legal. Esto no podrá ser fácilmente logrado salvo que existan estipulaciones anti-evasión que puedan ser aplicadas para determinar la sustancia económica de las transacciones internacionales. Y es una pregunta abierta puesto que no se sabe si es posible crear una lista que no sea circunvalada.

Debido a que las corporaciones transnacionales tienen tanto alcance en cuanto a la evasión de impuestos en comparación con las corporaciones nacionales, podemos preguntarnos si la diferencia ha resultado ser tan grande como para poder amenazar los cimientos mismos de la recaudación de impuestos corporativos. O, en otras palabras: Porque debemos recaudar más impuestos de las corporaciones nacionales que de las transnacionales? Es viable lograr la equidad tributaria? La respuesta a esta última pregunta depende de que se pueda lograr enmiendas a las estipulaciones legales que actualmente facilitan los arreglos descritos líneas arriba. Además, depende de que a los países como Holanda, por ejemplo, no les interese o beneficie servir como punto para canalizar los dividendos.

La pérdida de ganancias de impuestos por abolir los impuestos sobre la renta para negocios onshore, sería considerable. Algunas cifras calculadas a partir del presupuesto de Noruega para 2012 indican que sería aproximadamente NOK 83 mil millones. Al mismo tiempo, es evidente que el comercio electrónico es cada vez más importante. Por ejemplo, Apple vende una gran cantidad de sus productos en Noruega mediante su "Apple Store", el cual es operado por Google Ireland Ltd. La empresa para el IVA sobre sus ventas en Noruega, pero no paga impuestos sobre la renta corporativos porque las ventas con hechas por la empresa en Irlanda. Un incremento en el volumen de dichas actividades en, de manera aislada, un argumento a favor de aumentar la tasa del IVA, ya que este sería el único impuesto capaz de funcionar como un impuesto de retención implícito en dichos casos.

Algunos de los problemas que he descrito líneas arriba tienen que ver con la ley tributaria internacional y países que se ofrecen como puntos para canalizar fondos y refugios para las utilidades de las corporaciones transnacionales. Estos problemas han sido creados por la transferencia de capital a nivel internacional entre países con distintos niveles tributarios. El libre comercio ha sido un fenómeno internacional por más de 50 años, mientras que hemos experimentado transferencias de capital libre durante mucho menos tiempo (en Noruega desde 1992, cuando se liberalizaron las leyes de moneda extranjera o divisas). De la misma manera en cual la World Trade Organization (Organización Mundial del Comercio) facilita el intercambio entre países, los problemas que he descrito líneas arriba demuestran que necesitamos reconsiderar las estipulaciones legales que rigen sobre las transferencias de capital internacional, tanto a nivel nacional como a nivel internacional.

... necesitamos reconsiderar las estipulaciones legales que rigen sobre las transferencias de capital a nivel internacional...

Quizás Morten Eriksen, el Principal Fiscal de Distrito de la Norwegian National Authority for Investigation and Prosecution of Economic and Environmental Crime (ØKOKRIM, por sus siglas en noruego - Autoridad Nacional Noruega para la Investigación y Prosecución de Crímenes Económicos y Ambientales) (2012), y Allison Christians, Catedrática de Leyes Fiscales de McGill University (2012), tiene razón cuando argumentan que la industria de la ficción legal está en el proceso de arruinar las leyes (Eriksen, 2012; Christians, 2012). Un buen sistema tributario es uno de los cimientos más importantes de una economía que funciona bien. Por tanto es importante enfatizar la sustancia de las transacciones, para no afectar la base del desarrollo y bienestar establecida por la más óptima teoría fiscal.

Los desafíos enfrentados a nivel internacional son formidables. Tradicionalmente, la OECD ha ocupado el rol de coordinadora en cuanto a tratados tributarios. Simultáneamente, la OECD representa a los países ricos y estos asuntos son de naturaleza global. Muchos de los países que actualmente contribuyen para socavar el rol del sistema tributario en la economía global tienen mucho interés en preservar el statu quo. Esto también significa que no se puede esperar que la ONU resuelva fácilmente el problema. Lo que si es cierto, es que se necesita más investigación acerca de los efectos de las cargas impositivas asimétricas de las corporaciones nacionales e internacionales.

Bibliografía

Allingham, M.G., y Sandmo, A., (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics* 1, 323-338.

Balsvik, R., Jensen, S., Møen, J., y Tropina, (2009). "Economic research findings on the transfer pricing of multinational corporations in Norway: State of knowledge" (Título en Noruego: Kunnskapsstatus for hva økonomisk forskning har avdekket om flernasjonale selskapers interprising i Norge). SNF Report 11/09.

Bauer, J.C., y Langenmayr, D., (2012). Sorting into outsourcing: Are profits taxed at Gorilla's arm's length? Forthcoming, *Journal of International Economics*.

Christians, A. (2012). "Legal circumventions: When does the form have to give way to the substance in tax matter?"; presentación a la conferencia titulada Financial Secrecy, Vested Interests and Society, Norwegian School of Economics (NHH). La presentación está disponible en: http://pwyp.no/sites/all/files/3_Ms.Allison_Christians_Form_v_Substance_PWYP-NorwayNOV12PDF_0.pdf

Egger, P., Eggert, W., y Winner, H., (2010). Saving taxes through foreign ownership. *Journal of International Economics* 81, 99-108.

Eriksen, M., (2012). Vil jurister ødelegge jussen? *Skatterett* 3 (31), 179 – 185. (Título en noruego, con traducción en inglés disponible: Will lawyers ruin law?)

Karinsky, T., y Riedel, N., (2009). Corporate taxation and the choice of patent location with multinational firms. Oxford University Centre for Business Taxation. Working paper 08/20

Kleinbaird, E.D., (2011). "Stateless Income". *Florida Tax Review* 11 (9), 700-770.

Grubert, H., Goodspeed, T., y Swenson, D., (1986). *Studies in International Taxation* chap. Explaining the low taxable income of foreign controlled companies in the United States, 237 – 270. University of Chicago Press.

Head, K., y Ries, J., (2003). Heterogeneity and the FDI versus export decisions of Japanese manufacturers. *Journal of the Japanese International Economies* 17, 448-467.

Helpman, E., Melitz, M.J., Yeaple, S.R., (2004). Export versus FDI with heterogeneous firms. *American Economic Review* 94, 300-316.

Langli, J.C., y Saudagaran, S.M., (2004). Taxable Income Differences Between Foreign and Domestic Controlled Corporations in Norway. *European Accounting Review* 13(4), 713-41.

Maffini, G., y Mokkas, S., (2009). Profit-shifting and measure of productivity of multinational firms. Oxford University Centre for Business Taxation. Working paper 09/20.

Ruf, M., and Schindler, D., (2012). Debt shifting and thin-capitalization rules – the German experience and alternative approaches. NHH Discussion Paper RRR 06.

El Privilegio Legal Profesional: Inglaterra y Gales

Tim Daniel - Socio, Edwards Wildman Palmer UK LLP

Antonio Suarez-Martinez - Socio, Edwards Wildman Palmer UK LLP

Henry Stewart - Socio, Edwards Wildman Palmer UK LLP

Según Lord Justice Goff "el privilegio legal profesional es algo muy necesario y no puede ser eliminado ligeramente". Aunque su comentario da una descripción válida de cómo se trata el privilegio legal profesional hoy en día, casi treinta y tres años después, que significa en términos reales en una época en la cual, bajo ciertas circunstancias, la ley requiere de la divulgación de información a autoridades públicas?

La respuesta corta es que el uso de este privilegio continúa siendo extremadamente robusto en Inglaterra y Gales, con muy pocas excepciones.¹ Los jueces son reacios a poner el privilegio sobre un documento sin tener buena razón por hacerlo. Los asesores legales mantienen la protección del privilegio en la mayoría de las circunstancias cuando existe un requisito de reportar a los cuerpos estatutarios. Sin embargo, esta no es la historia completa.

La regla general

El principio general es que las comunicaciones confidenciales entre el cliente y el asesor legal (o entre el cliente o asesor legal y un tercero) son privilegiados contra la producción si quedan bajo una de dos cosas: el privilegio de asesoramiento legal y el privilegio de inmunidad ante el litigio. Juntos son conocidos como el privilegio legal profesional (LPP, por sus siglas en inglés).

El privilegio de asesoramiento legal cubre documentos creados primordialmente para el propósito de dar u obtener asesoramiento legal. Esto se aplica al continuum de comunicaciones entre el cliente y el abogado para este propósito.

El privilegio de inmunidad ante el litigio cubre documentos creados primordialmente para el propósito de dar u obtener asesoramiento legal o reunir pruebas en contemplación del litigio o con relación al litigio pendiente o continuo. Puede cubrir las comunicaciones entre el cliente y el abogado y un tercero, provisto que sea para el propósito principal relevante.

El principio de políticas públicas tras el LPP fue articulado por Lord Taylor CJ en *R v Derby* en el Tribunal del Magistrado, ex p B [1996] 1 AC 487, cuando explicó que "un hombre debe poder consultar con su abogado de manera confidencial, ya que de otra manera podría contener la mitad de la verdad. El cliente debe tener la seguridad de saber que lo que le dice a su abogado en confianza jamás será revelado sin su consentimiento".

Ambas formas de LPP contiene el requisito, para ser cubiertos por el privilegio, de que los documentos deben ser confidenciales (aunque se supone la confidencialidad en las comunicaciones entre un abogado y su cliente – *Minter v Priest* [1930] AC 558). Si es un documento del dominio público, no puede gozar de este privilegio. Sin embargo, el privilegio puede ser mantenido luego de la divulgación de un documento a una cantidad limitada de terceros, con un acuerdo específico que indique que no será divulgado a otros.

El juzgado sostuvo que la litigación no era el propósito principal del informe, y por tanto no gozaría del privilegio contra la producción.



¹ Este artículo se enfoca en los impactos del privilegio en el mundo comercial y no considera las implicaciones del Children Act (Ley de la Niñez) 1989 o del Matrimonial Causes Act 1973.

El LPP, más que ser simplemente una regla probatoria, es un derecho de comprobación. Por tanto, se aplica tanto durante los autos legales como en otros contextos, como las investigaciones y solicitudes de información de autoridades públicas (R (sobre la solicitud de Morgan Grenfell & Co Ltd.) v Special Commissioners of Income Tax [2003] 1 AC 563).

Una vez establecida una declaración de privilegio, el LPP no puede ser suprimido por el tribunal por ninguna consideración de política pública contra la cual compite, según sostuvo el House of Lords en el Tribunal de Magistrados de Derby, un caso penal en el cual la House of Lords no pudo suprimir el privilegio del cual gozaban las comunicaciones entre un sospechoso de asesinato y su abogado para ayudar con la defensa de otro sospechoso.

Cuando el cliente es una empresa, el tribunal puede considerarlo un grupo más pequeño de individuos para los propósitos del privilegio. Por ejemplo, en el caso de Three Rivers District Council and Others v The Bank of England [2004] UKHL 48, el 'cliente' consistía únicamente de un comité interno de tres empleados principales (el BIU) establecido para investigar un asunto en particular. Todas las comunicaciones entre otros empleados del banco y el BIU, o entre otros empleados y los abogados, no gozaban del privilegio de asesoramiento legal. Aunque por lo general el 'cliente' es fácilmente identificable, el término 'cliente' aún no ha sido definido de manera apropiada por los tribunales y esto resulta en dificultades y ambigüedades.

Otra consideración es que, cuando las comunicaciones ocurren para este propósito, el LPP no necesariamente es aplicable. Esto ocurrió en el caso Waugh v British Railways Board [1980] AC 521, en el cual un informe interno fue preparado en anticipación de un litigio pero también para permitir que se tomen las medidas de seguridad apropiadas. El tribunal sostuvo que el litigio no era el propósito principal del informe, y que por tanto no gozaba del privilegio contra su producción.

El juzgado sostuvo que la litigación no era el propósito principal del informe, y por tanto no gozaría del privilegio contra la producción.

Excepciones de hecho

Una excepción a ambas formas de LPP se aplica en el caso de un crimen/fraude, por lo establecido por primera vez en R v Cox & Railton (casos conjuntos) (1884-85) LR 14 QBD 153, y luego aplicado al fraude civil en Williams v Quebrada Railway, Land and Copper Company [1885] 2 Ch 751. El principio puede ser resumido de la mejor manera en Kuwait Airways Corporation v Iraqi Airways Corporation [2005] EWCA Civ 256, en el cual Longmore LJ dijo, "si una persona consulta a un abogado para fomentar un propósito criminal, sea o no que el abogado sepa que está asistiendo con el fomento de dicho propósito o no, entonces las comunicaciones entre el cliente (o su agente) y el abogado no gozan del privilegio legal profesional." Es importante notar que, ya que el privilegio pertenece al cliente (Wilson (1792) 4 Term Rep. 853; citado en Derby Magistrates), son las acciones del cliente, no las del abogado, las que invocan esta excepción.

- (a) R v Cox & Railton es un ejemplo de la aplicación de la excepción para remover el LPP, aunque la conducta del abogado era 'inofensiva', ya que el cliente abuso de la protección legítima para sus propios propósitos fraudulentos.
- (b) Al contrario, en Randolph M Fields v Watts 9CA) 22 enero 1986, se alegó que el abogado había actuado de manera fraudulenta y el cliente era inocente, así que se preservó el privilegio de sus comunicaciones.
- (c) Sin embargo, cuando ambos, tanto el abogado como el cliente, son inocentes, y están siendo usados como "herramienta" por un defraudador, (como ocurrió en R v Central Criminal Court, ex p Francis & Francis [1989] AC 346, 394 (HL)), se puede aplicar la excepción y se puede perder el privilegio.

La excepción únicamente se aplicará a documentos que forman parte de, o asesoran en fomento de, el propósito fraudulento/criminal (Derby & Co Ltd. v Weldon (No 7) [1990] 1 WLR 1156). Esto incluye comunicaciones preparatorias al fraude, y también las comunicaciones subsiguientes si son para el propósito de intentar de ocultar las ganancias (R v Central Criminal Court, ex p Francis & Francis [1989] AC 346, 394 (HL)).

Para activar una excepción de crimen/fraude, se requiere de un propósito real fraudulento/criminal (*Crescent Farm (Sidcup) Sports Ltd. v Sterling Offices Ltd.* [1972] Ch 553), o deshonestidad (en lugar de la "falta de mantener buenos estándares éticos" (*Gamlen Chemical Company (UK) v Rochem Ltd.* (No 2) [1980] 124 SJ 276 (CA)). *Barclays Bank plc v Eustice* [1995] 1 WLR 1238 (CA) amplió aún más este requisito, hallando que la excepción se aplicaba en el caso de conducta reprehensible (lo suficientemente inicuo para que la política pública así lo demande" de divulgación de los documentos en cuestión. Algunos comentaristas han cuestionado este fallo, pero ha sido cumplido (e.g. *The David Agmashenebeli* [2002] EWHC 104 (Admty)). El "principio de iniquidad" de *Barclays Bank* también fue aplicado al incumplimiento del deber de fidelidad por parte de un director en *BGGP Managing Partner Limited & Others v Babcock and Brown Global Partners* [2010] EWHC 2176 (Ch).

En *Gamlen*, según lo descrito al inicio de este artículo, Goff LJ enfatizó que "el privilegio profesional legal es algo muy necesario no puede ser eliminado ligeramente". Con este fin, el estándar de prueba necesario para eliminar el privilegio es relativamente alto. Aunque un solicitante que busca eliminar el privilegio no tiene que satisfacer al tribunal en cuanto al balance de probabilidades de que la alegación de fraude tendría éxito (*Derby & Co v Weldon* (No 7)), la evidencia prima facie que respalda la alegación (*O'Rourke v Darbishire* [1920] AC 581 (HL)) o un "sólido caso prima facie" si es requerido (*Barclays Bank v Eustice*).

Kuwait Airways Corporation v Iraqi Airways Corporation [2005] EWCA Civ 256 hace distinción entre los dos estándares mencionados líneas arriba, sugiriendo que cuando la prueba de fraude es "autónoma e independiente", es suficiente un caso prima facie, pero cuando la alegación de fraude fue disputada o formó parte del asunto en un juicio, un muy sólido caso de prima facie sería requerido para eliminar el privilegio.

Las investigaciones de la U.E.

En el Reino Unido, las comunicaciones con un abogado interno (provisto que son para el propósito relevante y principal (en lugar de formar parte del cumplimiento general, gestión de riesgos o trabajo gerencial)) están cubiertas por las mismas reglas de privilegio que las comunicaciones con un asesor legal externo.

Este no es el caso en la mayoría de los países de la U.E., y el European Court of Justice falló en *Akzo Nobel Chemicals Ltd. y Akcros Chemicals v la Comisión Europea* (C-550/70 P) [2010] 5 CMLR 19, que las comunicaciones con un abogado interno no gozarían del privilegio para los propósitos de las investigaciones de la Comisión Europea. Aunque los tribunales nacionales aun aplicarán las reglas nacionales para investigaciones por autoridades nacionales, únicamente las comunicaciones con abogados externos para los propósitos de, y en beneficio del, derecho del cliente a la defensa gozan del privilegio en las investigaciones llevadas a cabo por las autoridades europeas.

Excepciones estatutarias

El principio general en cuanto a excepciones estatutarias al privilegio es que el tribunal no implicará una excepción, ya que existe una "fuerte presunción en contra de que el Parlamento tenga la intención de que un estatuto opere para afectar un derecho sustantivo existente" (Thanki, *La Ley del Privilegio*, 4.79). Este privilegio fue declarado en *R v Secretary of State for the Home Department, ex p Simms* [2000] 2 AC 115 (HL), y reforzado por Lord Hoffmann en *R (Morgan Grenfell)*. Para desplazar la presunción, Thanki sugiere que se requiere de respaldo explícito (en forma de "lenguaje claro o implicación necesaria").

Thanki usa el caso de *McE v Prison Service of Northern Ireland* [2009] 1 AC 908 (HL) para ilustrar la implicación necesaria. El House of Lords consideró, al redactar la parte II de los Reglamentos

... las comunicaciones con abogados internos no gozarían de privilegio para los propósitos de las investigaciones de la Comisión Europea...

Cualquier excepción estatutaria (u otra) al privilegio queda sujeta a la objeción en base a ECHR...

del Investigatory Powers Act 2000 (RIPA), que es muy poco probable que el Parlamento no haya estado consiente de las implicaciones de los poderes de las acciones encubiertas en el privilegio legal profesional. En este caso, ya que el Parlamento no excluyó las comunicaciones privilegiadas de manera específica de aquello que podrían haber quedado sujetos a las acciones encubiertas, el House of Lords tuvo la voluntad de aceptar que los poderes fueron una excepción estatutaria implicada al privilegio.

Sin embargo, el código de prácticas para las acciones encubiertas del Home Office (<http://www.homeof-fice.gov.uk/publications/counter-terrorism/ripa-forms/code-of-practice-covert>) indica que se necesitaría una autorización especial para las acciones encubiertas que probablemente descubran comunicaciones privilegiadas. Además, el párrafo 4.23 del código dice, "Cuando las autoridades públicas de manera deliberada adquieren conocimiento sobre temas de privilegio legal, pueden usar dicho conocimiento para contrarrestar la amenaza que les impulsó a adquirirlo, pero no sería admisible en un juicio. Las autoridades públicas se deben asegurar que mantener su conocimiento de temas sujetos al privilegio legal, lo hayan adquirido de manera deliberada o no, separado de las investigaciones del orden público o la prosecución penal". Por tanto, aunque una autoridad pública puede usar RIPA para interceptar las comunicaciones privilegiadas en algunas circunstancias (muy limitadas), es extremadamente improbable que sean admisibles en un juicio. No se pidió que el tribunal falle sobre la cuestión de admisibilidad en *Re McE* pero Hope LJ consideró si las comunicaciones privilegiadas podrían ser admisibles, y declaró que "las reglas básicas de ecuanimidad indican al contrario".

Cualquier excepción estatutaria (u otra) al privilegio es sujeta a la objeción en base al ECHR, bajo el Artículo 6 (el derecho a un juicio justo) en el caso de privilegio de inmunidad ante el litigio, o el Artículo 8 (el derecho al respeto de la privacidad y la vida familiar) en el caso del privilegio de asesoramiento legal. El Artículo 6 es un derecho absoluto, de manera que al activarlo, no existe justificación por ninguna excepción. El Artículo 8, sin embargo, podría ser derogado bajo alguna circunstancia (cuando sea necesario en una sociedad democrática bajo ciertas justificaciones de interés público).

Impuestos

- (a) En *R (Morgan Grenfell)*, el House of Lords decidió que, en la ausencia de un texto claro que establezca una excepción al LPP, el poder bajo s20(1) del Taxes Management Act (Ley de Gestión de Impuestos) 1970 de emitir una notificación para producir información y documento relacionados con los pasivos fiscales no se aplicaba a documentos cubiertos por el LPP.
- (b) Esto ha sido codificado expresamente en el Schedule 36 del Finance Act (Ley de Finanzas) 2008, el cual indica en el párrafo 23 que las notificaciones por información bajo los párrafos 1 & 2 no se aplican a documentos protegidos por el LPP. El párrafo 28 contiene una estipulación similar para el poder para inspeccionar instalaciones comerciales. Sin embargo, en el caso de una disputa en cuanto a si son privilegiados o no, los documentos aun así deben ser producidos, pero mantenidos en un contenedor opaco y sellado para que un tribunal decida sobre su status.
- (c) Se debe notar que el LPP únicamente protegerá al cliente, y no se aplicará al asesor legal en su capacidad como contribuyente (*R v Inland Revenue Commissioners ex p Taylor (No 2)* [1990] STC 379, y *R v Inland Revenue Commissioners ex p Lorimer* [2000] BTC 257).

El lavado de dinero y las actividades terroristas

- (a) Tanto el Proceeds of Crime Act (Ley sobre las Ganancias Ilícitas) 2002 (POCA) y el Terrorism Act (Ley sobre el Terrorismo) 2000 (TACT) según han sido enmendadas por el Anti-Terrorism, Crime and Security Act (Ley Anti-Terrorismo, Crimen y Seguridad) 2001,

contienen ofensas llamadas "failure to report" (el no haber reportado algo) (s330 POCA y s21A TACT). Estos convierten el no reportar sospechas de lavado de dinero o actividades terroristas en ofensas, las cuales, en el caso del lavado de dinero, incluyen la evasión de impuestos.

- (b) Sin embargo, ambas leyes proveen una defensa para los asesores legales si actúan dentro de las limitaciones del LPP. El s330(6)(b) del POCA indica que una ofensa no ha sido cometida si una persona "es un asesor legal profesional y la información o el asunto le fue entregado bajo circunstancias privilegiadas." Estos fueron detallados aún más en s330(10), pero efectivamente reflejan los requisitos para el LPP. Notablemente, el Proceeds of Crime Act 2002 y los Money Laundering Regulations (Reglamentos sobre el Lavado de Dinero) 2006, extienden la defensa de privilegio bajo la sección 330 POCA a otros asesores profesionales (contadores, auditores o asesores de impuestos) sin embargo, estos deben haber obtenido la información bajo circunstancias privilegiadas. Esto se aplica únicamente cuando las mismas comunicaciones con un abogado hubiesen sido privilegiadas.
- (c) s21A(5)(b) del TACT contiene una defensa de privilegio similar para el s21A, el no reportar conocimiento o sospecha de que una persona ha cometido una ofensa terrorista, la cual también se extiende a otros asesores profesionales relevantes por medio de una enmienda al Terrorism Act 2000 y los Reglamentos del Proceeds of Crime Act 2002 (Enmienda) 2007 (S.I. 2007/3398).
- (d) Es importante notar que la excepción para crímenes/fraudes aún se aplicara en esta situación, de manera que las comunicaciones que preparan o fomentan el lavado de dinero o las actividades terroristas no serán cubiertas por el LPP. Las secciones relevantes del TACT o el POCA, por tanto, se aplican para permitir que el asesor legal divulgue algo sin incumplir con su deber de mantener la confidencialidad de su cliente.
- (e) Adicionalmente, se debe notar que el LPP mismo no es una defensa para cometer alguna de las principales ofensas bajo s327-329 del POCA y se ha sugerido que en muchos casos se podría considerar más seguro divulgar algo en confianza que correr el riesgo de no divulgar algo necesario. Sin embargo, las directrices de la Law Society (Sociedad de Leyes) sugieren que podrá quedar cubierta por la defensa de "justificación razonable" por no divulgar algo de manera autorizada:

"Usted tendrá una defensa contra una ofensa de lavado de dinero principal si divulga algo de manera autorizada. Sin embargo, se le previene divulgar algo si su conocimiento o sospecha se basa en información privilegiada y si el privilegio legal profesional no es excluida por una excepción por crimen/fraude. Es la opinión de la Law Society que Usted tienen una justificación razonable por no divulgar algo de manera autorizada y no cometerá una ofensa de lavado de dinero."

Por último, las circunstancias bajo cuales el asesor legal en Inglaterra & Gales podría ser obligado a divulgar documentos privilegiados al otro lado en un litigio, o a una autoridad pública, son muy pocas. Los tribunales desean mantener la protección del LPP, el cual se basa en importantes principios de política pública. Sin embargo, existen excepciones específicas a esta posición, provistos tanto en los estatutos o cuando las comunicaciones se ven incluidas en una excepción por crimen/fraude. Los tribunales también parecen restringir el privilegio a los abogados. Sin embargo, en el futuro podría haber un debate interesante acerca de la inclusión o no de los contadores o abogados que asesoran sobre temas impositivos cuando estos no han cumplido con el POCA si luego se halla que su cliente ha cometido una evasión ilegal de impuestos.

Edwards Wildman Palmer UK LLP, 15 March 2013

El lavado de dinero y las actividades terroristas



La obligación del abogado de proteger la información confidencial del cliente bajo la ley de los EE.UU.

Por J. Christopher Jensen

J. Christopher Jensen es socio y abogado de la acusación en Cowan, Liebowitz & Latman, P.C. y contribuyó a este artículo como Abogado Voluntario para el International Senior Lawyers Project.

A. El Marco Legal para la protección de información confidencial del cliente

En los Estados Unidos, el deber del abogado de proteger la confidencialidad de la información de su cliente se basa principalmente en las reglas que rigen sobre la conducta ética de los abogados. La Regla 6.1(a) del American Bar Association Model Rules of Professional Conduct (Reglas Modelo para la Conducta Profesional del Colegio de Abogados de Estados Unidos), adoptada con algunas modificaciones en la mayoría de las jurisdicciones de los Estados Unidos, estipula que:

- (a) El abogado no deberá divulgar información relacionada con la representación de un cliente salvo que el cliente haya dado su consentimiento informado, la divulgación es implícitamente autorizada para llevar a cabo la representación, o la divulgación es permitida por el párrafo (b).
- (b): El abogado podrá divulgar información relacionada con la representación del cliente en medida que el abogado considere necesario:
 - (1) para prevenir una muerte razonablemente cierta o daños físicos sustanciales;
 - (2) para prevenir que el cliente cometa un crimen o fraude que con razonable certidumbre resultará en daños sustanciales a los intereses financieros o a la propiedad de otros y si el cliente ha usado o está usando los servicios del abogado para fomentar dicho crimen o fraude;
 - (3) para prevenir, mitigar o rectificar daños sustanciales a los intereses financieros o la propiedad de otros que con razonable certidumbre resultará o ha resultado de la comisión de un crimen o fraude por parte de su cliente, y si el cliente ha usado los servicios del abogado para fomentar dicho crimen o fraude;
 - (4) para obtener asesoría legal sobre el cumplimiento del abogado con estas Reglas;
 - (5) para sentar un reclamo o presentar una defensa a nombre del abogado en una controversia entre el abogado y el cliente, para establecer la defensa contra un cargo penal o reclamo civil contra el abogado basado en alguna conducta en cual el cliente se vio involucrado, o para responder a alegaciones en cualquier proceso judicial con relación a la representación del cliente por parte del abogado;
 - (6) para cumplir con otra ley o mandato judicial; o

...en base a las reglas que rigen sobre la conducta ética de los abogados.

- (7) Para detectar o resolver conflictos de interés que surjan cuando el abogado cambie de empleo o que resulten de cambios en la composición o propiedad de la firma, pero únicamente si dicha información revelada no comprometería el privilegio abogado-cliente o perjudique de otra manera al cliente.

Las excepciones a esta obligación ética de no divulgar la información confidencial del cliente se hallan descritas en la Regla 1.6.

La Sección 6.1(c) obliga al abogado a hacer esfuerzos razonables para prevenir la divulgación involuntaria o no autorizada de, o el acceso no autorizado a, la información relacionada con la representación del cliente.

Estas reglas éticas imponen tanto un deber negativo de no utilizar ni divulgar la información confidencial del cliente y un deber afirmativo de proteger la información confidencial del cliente a beneficio de cliente.

En adición a estas reglas éticas, la divulgación de comunicaciones confidenciales entre abogado y cliente y del producto de trabajo del abogado goza del privilegio de inmunidad ante el litigio en todas las jurisdicciones de los Estados Unidos.

El privilegio abogado-cliente protege contra la divulgación a cualquier comunicación entre personas bajo el privilegio de confidencialidad para los propósitos de obtener o proveer asistencia legal para el cliente. Restatement 3rd (3ra Reafirmación), de la Law Governing Lawyers (Ley que Rige sobre Abogados) §68. Este privilegio evolucionó de la ley común inglesa en la cual los tribunales ingleses eran reacios a obligar a los abogados a incumplir con el código de un gentleman al obligarlos a divulgar lo que sus clientes les habían comunicado en confianza.

El privilegio americano moderno pertenece al cliente, no al abogado, y el cliente tiene la principal autoridad para determinar si se renuncia dicho privilegio o no. El razonamiento por el privilegio es que la confidencialidad es necesaria para asegurar la honesta y abierta discusión entre el abogado y su cliente, algo que el abogado requiere para proveer asistencia legal adecuada.

Cuando el cliente es una corporación u otra organización legalmente reconocida, el privilegio abogado-cliente se extiende a las comunicaciones confidenciales entre el abogado y los agentes de la organización quienes tienen una necesidad razonable de tomar conocimiento de la comunicación para actuar a nombre de la organización. Algunos tribunales en los Estados Unidos han aplicado una prueba en "grupos de control" para determinar quiénes están cubiertos por este privilegio. Con esta prueba, el privilegio es limitado a las comunicaciones de personas en la organización que están autorizadas para controlar las políticas organizacionales y tomar acciones de acuerdo con la asesoría del abogado.

La ley de los EE.UU. que rige sobre el privilegio abogado-cliente y la renuncia de dicho privilegio es complejo y excede el alcance de esta discusión. En algunas circunstancias, el privilegio abogado-cliente puede implicar los derechos garantizados por la constitución a los ciudadanos de los EE.UU. Esto ocurre principalmente en el contexto de la defensa penal cuando la confidencialidad de las comunicaciones entre el abogado y el cliente pueden ser protegidos por el privilegio constitucional contra la autoincriminación bajo el Fifth Amendment (Quinta Enmienda) y el derecho a la asistencia legal bajo la Sixth Amendment (Sexta Enmienda) de la Constitución.

Las excepciones a esta obligación ética de no divulgar la información confidencial del cliente se hallan descritas en la Regla 1.6.

El privilegio abogado-cliente únicamente protege las comunicaciones confidenciales entre el abogado y su cliente para el propósito de obtener o proveer asesoría legal. El privilegio abogado-cliente no se aplica a toda la información confidencial del cliente que un abogado tenga en su posesión. Los documentos del cliente u otra información del cliente que el abogado tenga en su posesión no están sujetos a este privilegio contra la divulgación salvo que el contenido cumpla con la definición de una comunicación entre abogado y cliente.

Las leyes de evidencia y juicios civiles en los Estados Unidos también reconocen un privilegio contra la divulgación de los productos de trabajo del abogado. La intención del privilegio que cubre los productos de trabajo es proteger contra la divulgación de los pensamientos e impresiones mentales del abogado en lugar de la confidencialidad de la información del cliente mismo per se. El privilegio abogado-cliente no se aplica a toda la información confidencial del cliente que el abogado tenga en su posesión.

El Internal Revenue Code (Código de la Hacienda Pública) de los EE.UU. otorga autoridad estatutaria al Internal Revenue Service para emitir citaciones para comprobar la exactitud de cualquier declaración de impuestos...

B. Excepciones a la Confidencialidad

Bajo las excepciones en el ABA Model Rule 6.1(b), un abogado puede usar o divulgar la información confidencial cuando es obligado a hacerlo por ley luego que el abogado haya tomado los pasos apropiados y razonables para aseverar que la información es privilegiada o de otra manera protegida contra la divulgación. Si un abogado recibe una citación o una solicitud judicial por la información confidencial de un cliente, el abogado debe levantar razonables y sostenibles objeciones contra la intención de otra persona de obtener la información confidencial de su cliente si la divulgación pondría a su cliente en desventaja y si el cliente no ha dado su consentimiento. Si el tribunal determina que la información no es privilegiada y que la divulgación es requerida por ley, el deber ético del abogado de no usar o divulgar la información confidencial de su cliente queda suprimido bajo ABA Rule 1.6(b)(6) o su equivalente local. También se le permite al abogado, con algunas variaciones locales, usar o divulgar la información confidencial de un cliente cuando el abogado cree razonablemente que el uso o la divulgación es necesaria para prevenir la muerte razonablemente cierta o lesiones físicas de gravedad a una persona, o si es necesario para prevenir un crimen o fraude que amenaza con pérdidas financieras sustanciales. Véase el ABA Rule 1.6(b)(1) y (2). Algunas jurisdicciones en los Estados Unidos han adoptado una regla anterior y más restrictiva que únicamente permite la divulgación cuando el abogado cree que el acto criminal de su cliente puede resultar en la muerte inminente o lesiones físicas. Más de 40 estados han adoptado la más reciente versión del ABA Model Rule 1.6(b)(2) que permite la divulgación para prevenir daños financieros sustanciales.

Diecisiete estados también permiten la divulgación para rectificar casos de fraude financiero completados en el pasado y algunos estados incluso exigen la divulgación por el abogado en por lo menos algunos casos de fraude por parte del cliente. Esto es contrario a la regla generalmente aceptada que únicamente permite la divulgación por el abogado para prevenir la conducta fraudulenta o criminal continua o a futuro, y protege con el privilegio el conocimiento o la información del abogado en cuanto a la conducta de su cliente en el pasado.

Antes de usar o divulgar la información bajo estas excepciones el abogado debe, de ser viable, hacer esfuerzos de buena fe de persuadir a su cliente a no actuar. Si el cliente ya ha actuado, el abogado debe aconsejar que su cliente advierta a la víctima o tome alguna otra acción para prevenir, rectificar o mitigar los daños. El abogado también debe informar a su cliente sobre su capacidad como abogado de usar o divulgar la información.

C. La Autoridad del Internal Revenue Service de los EE.UU.

El Internal Revenue Code de los EE.UU. otorga autoridad estatutaria al Internal Revenue Service para que emita citaciones para comprobar la exactitud de cualquier declaración de impuestos, para emitir declaraciones de impuestos sustitutas cuando estas no han sido entregadas, o para determinar la responsabilidad de cualquier persona por cualquier impuesto de hacienda pública. La sección 7602 del Internal Revenue Code específicamente otorga al IRS la autoridad de emitir tres tipos de citaciones: (1) una citación por libros, registros y otros datos documentales, (2) una citación para el testimonio de la persona involucrada; y (3) una citación para el testimonio de terceros.

La citación de Internal Revenue no se hace cumplir por sí sola. Si el contribuyente o un tercero no responden a la citación, el IRS debe obtener una orden de un Tribunal Provincial federal de jurisdicción competente para obligar a la parte citada a responder. Para obtener dicha orden, el IRS debe probar que la investigación será conducida para un propósito legítimo, que la indagación será relevante para ese propósito, que la información que procura obtener no está aún en la posesión del IRS, y que los procedimientos administrativos requeridos por el Internal Revenue Code para la emisión de una citación han sido cumplidos. Una orden judicial que obligue al cumplimiento con la citación puede ser apelada en un tribunal de circuito de apelaciones.

Si el IRS ya ha referido el asunto al Departamento de Justicia de los Estados Unidos para una investigación, no puede emitir una citación. En ese caso, el Departamento de Justicia tiene el poder de emitir citaciones de gran jurado u otras solicitudes de información bajo su autoridad para investigar casos criminales.

El estado y las autoridades fiscales locales típicamente tienen poderes similares bajo las leyes estatales para emitir citaciones y requerir que un contribuyente produzca la información.

Bajo la regla de ética descrita líneas arriba, un abogado no puede éticamente divulgar las fuentes de los fondos que él o ella ha depositado en un fondo fiduciario de su cliente salvo que el cliente autorice la divulgación. No obstante, un abogado debe cumplir con cualquier citación del IRS o proceso legal similar, salvo que determine que se haya presentado una objeción meritoria a la citación. Si el abogado determina que la divulgación de la información no puede ser requerida debido al privilegio abogado-cliente, por ejemplo, entonces éticamente el abogado queda obligado a presentar una objeción a la citación en autos judiciales apropiados y divulgar dicha información únicamente cuando el tribunal le obligue a hacerlo.

El alcance del privilegio abogado-cliente en las investigaciones fiscales es un tema complicado y los estándares judiciales para dicha divulgación no son claros. Tras los recientes escándalos financieros en los Estados Unidos, el Internal Revenue Service ha sido más agresivo en el uso de su poder de citación para obtener información de quienes planifican el fraude fiscal. Los tribunales han respondido reduciendo cada vez más el privilegio abogado-cliente en el contexto de impuestos. Varios tribunales recientemente han hallado, por ejemplo, que el privilegio abogado-cliente no se aplica a las comunicaciones relacionadas con la preparación de la declaración de impuestos de un cliente. Algunos de estos tribunales han visto la preparación de declaraciones de impuestos como un servicio contable o comercial en lugar de asesoría legal. Otros tribunales han hallado, debido a que una declaración de impuestos completada es para el IRS, que la información usada para prepararla no puede haber sido dada en confidencia y que por tanto no goza de dicho privilegio.

... ha empezado a ser más difícil para el contribuyente resistir la divulgación de su identidad...

El IRS ha desafiado de manera exitosa el argumento presentado por quienes promueven la exención tributaria que la identidad del contribuyente participante es protegida por el privilegio abogado-cliente. Los tribunales rara vez consideran la identidad del cliente como algo privilegiado debido a que no es considerada una forma de comunicación, uno de los elementos necesarios para el privilegio abogado-cliente. Puede haber circunstancias, sin embargo, en cuales los tribunales sostienen un privilegio si la comunicación ya ha sido divulgada y la identidad del cliente sería el último eslabón en la cadena para identificar a la comunicación que de otra manera sería privilegiada.

El gobierno puede suprimir el privilegio con la excepción de crimen-fraude descrita líneas arriba si puede demostrar que el cliente participó en conductas criminales o fraudulentas al buscar la asesoría legal, que estaba planificando dicha conducta cuando se comunicó con su abogado, o que cometió un crimen o fraude luego de gozar del beneficio de los consejos de su abogado. Entonces el gobierno debe demostrar que la asistencia del abogado fue obtenida para fomentar la actividad criminal o fraudulenta. Los tribunales a menudo determinan si el gobierno ha presentado las pruebas necesarias mediante su propio análisis de "cámara interna" (sin la presencia de los abogados) del material entre el abogado y el cliente. La excepción crimen-fraude típicamente no es invocada por el IRS mismo para justificar la divulgación de comunicaciones que de otra manera gozarían del privilegio pero cada vez más está siendo usado por los fiscales federales y estatales en investigaciones y proyecciones criminales relacionadas con los impuestos.

El alcance del privilegio abogado-cliente en las investigaciones de temas relacionados con los impuestos continua siendo sujeto de algunas controversias y debates en los Estados Unidos. Sin embargo, sin duda recientemente ha empezado a ser más difícil para el contribuyente resistir la divulgación de su identidad u otra información confidencial que su abogado tenga en su posesión.

PWYP NORUEGA ESTÁ REVELANDO LA CORRUPCIÓN Y FUGA DE CAPITAL EN LAS INDUSTRIAS EXTRACTIVAS

TRABAJAMOS PARA QUE LA TRANSPARENCIA SEA POSIBLE

Ustedes nos pueden ayudar a detener la evasión de impuestos en estas industrias, enviándonos mensajes de texto:

Envíe su mensaje al **09316** con este texto:

PWYPNORWAY seguido por "el monto que desea donar"

Por ejemplo: `pwypnorway 500`

(Para donaciones en NOK. Los usuarios extranjeros deben enviar su mensaje al: +47 417 16 016)

 @PWYPNorway  facebook.com/PWYPNorway  PublishWhatYouPay Norway

PWYP Noruega es el capítulo noruego de una red de más de 800 organizaciones que provienen de más de 70 países. Trabajamos a favor de la transparencia en las industrias extractivas para promover sociedades sostenibles.

ISBN: 978-82-93212-42-3

Publish 
What You Pay
NORWAY