



**INSTITUTO**



# Separata Temática N° 15

Año 2 - 2011

## Planificación Fiscal

*Por Mirta García*

Buenos Aires, Argentina

# Separatas Temáticas del Instituto AFIP

Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros  
y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP)

## Presidente del Instituto AFIP

Ricardo Echegaray

## Director Ejecutivo

Mario J. Bibiloni

## Consejo Editorial

Alejandro M. Estévez (Editor  
Responsable)

Susana C. Esper

Francisco A. Pagliuca

Hipólito Yrigoyen 370, (CP1086),  
Capital Federal, República  
Argentina. // Publicación de la  
AFIP, confeccionada por el  
Instituto AFIP. // Corresponde  
exclusivamente a los autores la  
responsabilidad por los conceptos  
expuestos en los artículos  
firmados, de lo cual debe inferirse  
que la AFIP puede compartir las  
opiniones vertidas o no. // Se  
autoriza la reproducción de los  
textos incluidos en la revista, con  
la necesaria mención de la fuente.

## Instituto AFIP

Bernardo de Irigoyen 474  
(CP1072), Ciudad Autónoma de  
Buenos Aires.

Correo electrónico:

[instituto@afip.gov.ar](mailto:instituto@afip.gov.ar)

Página web:

<http://www.afip.gov.ar/instituto>

## Tabla de contenidos

<b>Planificación Fiscal</b> <i>Por Mirta García</i> .....	
Introducción .....	3
Concepto.....	3
Planificación fiscal realizada desde el Estado.....	4
Planificación fiscal realizada por los contribuyentes .....	5
Análisis de entrevistas periodísticas .....	6
Planificación fiscal, elusión y evasión .....	8
Planificación fiscal nociva.....	9
Planificación fiscal agresiva .....	10
Régimen de relación cooperativa .....	12
1. Régimen de relación cooperativa: Su instrumentación .....	14
2. Medidas a adoptar por parte de las Administraciones Tributarias .....	17
Consideraciones finales .....	21
Referencias Bibliográficas .....	22

# Planificación Fiscal

Por Mirta García

## Introducción

---

El presente trabajo tiene como objetivo analizar el concepto de planificación fiscal desde el punto de vista exclusivamente interno, así como explorar, en el marco del modelo de relación cooperativa recomendado por la OCDE, acerca de medidas a adoptar por parte de las Administraciones Tributarias a la hora de fijar limitaciones a las planificaciones fiscales agresivas, a la elusión y a la evasión. En ese sentido se analizarán los aspectos vinculados a su implementación, la posibilidad de uso de esta herramienta en nuestro país y la opinión de destacados tributaristas referidas a esta herramienta así como los factores que puedan afectar su implementación.

A partir de los conceptos desarrollados por distintos autores se expondrán las similitudes y diferencias existentes entre la planificación fiscal, la elusión y la evasión. Por otra parte consideramos oportuno citar la operatoria llevada a cabo por algunos grupos económicos locales que derivan parte de sus beneficios a otras empresas del grupo con el único objetivo de evitar el pago del impuesto correspondiente.

En el marco de las recomendaciones impartidas por la OCDE respecto a la planificación fiscal agresiva, y en especial las referidas al modelo de relación cooperativa, el objetivo es investigar si su instrumentación es viable en nuestro país y en ese caso cuales deberían ser las medidas a adoptar por parte de la Administración Fiscal a la hora de fijar limitaciones a las planificaciones fiscales agresivas, a la evasión y a la elusión fiscal. Para ello se propone el análisis de la doctrina recabada sobre el tema, los informes emitidos por la OCDE, y la realización de entrevistas a operadores del sistema tributario (funcionarios públicos, profesionales independientes, docentes universitarios).

El esquema utilizado para el desarrollo de esta investigación ha consistido en la utilización de la técnica de entrevistas, en la exposición de los resultados y su evaluación siguiendo el método cualitativo.

Posteriormente se analizarán las opiniones recabadas en las entrevistas y, se expondrán las conclusiones resultantes de dicho análisis tratando de reflejar las opiniones más significativas. Finalmente se presentarán las consideraciones finales

## Concepto

---

La Planificación fiscal es una herramienta valiosa que le permite a los contribuyentes, a través del asesoramiento de profesionales especializados, proyectar su inversión en tiempo y espacio de modo tal de minimizar la carga fiscal dentro del marco legal. Su objetivo consiste en la elección de la mejor de las alternativas posibles a efectos de reducir la carga tributaria al mínimo legal. La tarea es desarrollada por profesionales expertos en impuestos, aunque no necesariamente relacionados con las ciencias económicas sino también con el derecho -que últimamente han ganado mercado en la materia tributaria-, que pueden ser convocados para mejorar los rendimientos de emprendimientos en marcha o en momentos claves para las empresas como pueden ser, por ejemplo, en las evaluaciones de nuevos proyectos de inversión o ante cambios o modificaciones legislativas o jurisprudenciales que puedan afectar los beneficios de las empresas.

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

Como explica Fernando Irazoqui (2005) al momento de estructurar la Planificación Fiscal en un determinado emprendimiento, pensamos en la mejor forma de encuadrar el mismo, tratando de disminuir su costo fiscal, diferirlo, o directamente eliminarlo. En definitiva lo que estamos buscando es el mayor rendimiento final de una actividad económica o de un patrimonio dentro de un sistema tributario –o varios-, si nos estamos refiriendo a la Planificación Fiscal de Orden Internacional.

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

## Planificación fiscal realizada desde el Estado

---

Entre las normas específicas de política económica destinadas al fomentar el desarrollo de determinadas zonas, actividades o factores productivos, podemos citar:

- a) Leyes 22.021, 22702, 22973. Regímenes de Promoción Regionales. Contempla entre otros beneficios la exención en el impuesto a las ganancias de los beneficios provenientes de explotaciones agrícola-ganaderas o industriales para las empresas promovidas, la liberación del débito fiscal de IVA para los proveedores de empresas promovidas y el diferimiento del pago de los impuestos a las ganancias, IVA, patrimonio neto y capitales para los inversionistas por el 75% de los aportes de capital invertidos en la promovida.
- b) Ley 19640: Régimen Especial Fiscal y Aduanero en Tierra del Fuego: la ley exime del pago de todo impuesto nacional que pudiere corresponder por hechos, actividades u operaciones que se realicen dentro del territorio de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur y por los bienes existentes en esa provincia. Contempla también, entre otros, beneficios aduaneros para los bienes que circulen entre la isla y el territorio continental o el exterior del país.
- c) Ley 24331 – Régimen de Zona Franca: Mediante esta ley se faculta al Poder Ejecutivo a crear zonas francas, definidas por el Código Aduanero como un ámbito dentro del cual la mercadería no está sometida al control habitual del servicio aduanero, y su introducción y extracción no están gravadas con el pago de tributos, salvo las tasas retributivas de servicios que pudieran establecerse, ni alcanzadas por prohibiciones de carácter económico.
- d) Ley 24196: Régimen de Inversiones para la Actividad Minera: Comprende, entre otros beneficios, la aplicación de un régimen de estabilidad fiscal por el término de 30 años, a partir de la presentación del estudio de factibilidad para los emprendimientos nuevos y los que amplíen su capacidad productiva, beneficios en el impuesto a las ganancias, en el IVA, en Impuestos Patrimoniales, en Impuesto de Sellos, en derechos de importación, etc.
- e) Ley 25.922: Ley de Promoción de la Industria del Software: Contempla el beneficio de estabilidad fiscal por 10 años contados desde la entrada en vigencia de la ley (9/2004), la utilización de un bono fiscal equivalente al 70 % de las contribuciones patronales

- pagadas para el pago de impuestos nacionales –excepto impuesto a las ganancias, desgravación del 60% en dicho impuesto y beneficios en las importaciones.
- f) Ley 25080: Ley de Inversiones para Bosques Cultivados: Los emprendimientos comprendidos en el régimen gozarán de un régimen de estabilidad fiscal de treinta (30) años contados a partir de la fecha de aprobación del proyecto. Contempla la devolución del IVA correspondiente a la compra o importación definitiva de bienes o locaciones o prestaciones de servicio destinados a la inversión forestal, regímenes especiales de amortización en el impuesto a las ganancias así como también apoyo económico no reintegrable de los costos de implantación en función de las hectáreas afectadas.
  - g) Ley 26360. Promoción de Inversiones en Bienes de Capital y Obras de Infraestructura: instituye un régimen de carácter transitorio vigente hasta el 30/09/2010 aplicable a bienes muebles amortizables cuyo destino sea la actividad industrial y obras de infraestructura. Contempla la devolución anticipada de IVA o la amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias de los bienes u obras de infraestructura contemplados en el proyecto de inversión.
  - h) Ley 24402. Régimen de Financiamiento para el pago del IVA: Está destinado a los adquirentes o importadores de bienes de capital nuevo que se afecten a procesos productivos y a las inversiones realizadas en obras de infraestructura física para la actividad minera para la producción de bienes en ambos casos destinados a la exportación. El beneficio se implementa a través de créditos otorgados por entidades financieras regidas por la Ley 21526 haciéndose cargo el Estado Nacional de hasta un 12% de la tasa efectiva anual de los intereses.
  - i) Ley 22317. Régimen de crédito fiscal para los establecimientos industriales que tengan organizados cursos de asistencia técnica. El beneficio consiste en el otorgamiento de la emisión de certificados a nombre de la empresa por un importe máximo del 8 por mil de los sueldos y remuneraciones pagadas los cuales se pueden utilizar para cancelar todos los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentren a cargo de la DGI.
  - j) Ley 24467. Ley de Regulación de Pequeñas y Medianas Empresas. Contempla entre otros beneficios un régimen de bonificaciones de las tasas de interés tendientes a disminuir el costo del crédito. En su Título II contempla la creación de Sociedades de Garantía Recíproca cuyo objetivo es el otorgamiento de garantías a sus socios con el objeto de facilitarles el acceso al crédito. Contempla beneficios impositivos para los socios protectores y los socios partícipes.

## **Planificación fiscal realizada por los contribuyentes**

---

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

Al respecto, Fernando Irazoqui (2005) cita distintos criterios de imputación de ingresos y gastos para el tratamiento fiscal de las operaciones, como el devengado, percibido, devengado exigible, etc.; distintas alternativas de amortización de los bienes afectados a la actividad, distintas políticas de retribuciones a los socios o titulares de las empresas, la posibilidad de traslación de quebrantos, la existencia de distintos regímenes de promoción industrial, la posibilidad de la creación de provisiones, provisiones, la posibilidad de formalizar distintos procesos de reorganización empresarial, pudiendo de esta manera aprovechar beneficios fiscales evitando que los mismos sean depreciados por distintas razones.

Merecen citarse también como herramientas de planificación fiscal:

- la opción de venta y reemplazo prevista el art. 67 de la Ley del Impuesto a las Ganancias que permite imputar la utilidad por la venta de un bien al costo del nuevo bien y, en

consecuencia diferir el pago del impuesto a través de una menor deducción impositiva en concepto de amortizaciones.

- la elección de la forma jurídica más conveniente atendiendo a que el tratamiento impositivo será distinto según se trate de personas físicas, sociedades, UTE, fideicomisos,
- el canje de granos por otros bienes o servicios para el sector agropecuario
- la fijación del mes de cierre del ejercicio,
- los métodos destinados a evitar la generación de saldos a favor
- distribución de utilidades e impuesto de igualación, etc.

## Análisis de entrevistas periódicas

---

Resulta interesante conocer la opinión de destacados tributaristas que se han referido al tema en oportunidad de haber sido entrevistados por el Dr. Armando Lorenzo para su sección El Reportaje Tributario que publica periódicamente ERREPAR:

-Dr. Diego ETCHEPARE: Tributarista, Docente y CEO de la Organización Price Waterhouse Coopers en la Argentina: Este tributarista considera que es posible realizar una buena tarea de planificación fiscal porque las leyes tributarias no pueden contemplar cada situación lo que lleva a que cada situación haya que interpretarla, y que sea legítimo que el contribuyente trate de interpretarlas de la forma que disminuya la carga fiscal. Opina que en ocasiones se confunde la planificación fiscal con la evasión y la elusión lo que lleva a que los administradores de impuestos a veces actúen en forma desmedida y no razonable, y que también a veces los jueces interpreten estas situaciones de una forma, a su juicio, tendenciosa. Agrega que interpretar una ley de una forma distinta de la interpretación del Fisco de ninguna forma es algo que debería ser penado, sino que simplemente será una discusión que terminará en el estrado judicial.

Dr. Jorge Gebhardt. Socio y Director del Departamento de Impuestos del Estudio Internacional ERNST & YOUNG, especialista en Tributación y Profesor Universitario. Este profesional opina que hay que distinguir entre el planeamiento impositivo que busca directamente un beneficio fiscal y las economías de opción que otorgan las distintas leyes tributarias. Agrega que nadie puede obligar a hacer los negocios de la forma más onerosa posible, pero es obvio que debe respetarse el principio de la legalidad.

Dr. Juan Carlos Peña: Tributarista y Profesor Universitario. En opinión de este tributarista es posible hacer un buen trabajo de planeamiento fiscal con el propósito de establecer incidencias, minimizar impactos y buscar estructuras apropiadas, pero es inevitable advertir que las conclusiones están sujetas a los cambios legislativos y de interpretación, y que ambos se producen en nuestro país con una desconsideración total por las situaciones creadas al amparo de las circunstancias que se modifican. Cita como ejemplo la Ley de Inversiones Mineras.

Dr. Carlos Haehnel: Tributarista, Docente Universitario y CEO de Deloitte & Co SRL En opinión de este académico el planeamiento impositivo se puede hacer siempre, porque en el buen sentido de la palabra el planeamiento impositivo no es el planeamiento evasivo. Considera que el planeamiento impositivo es, en primer lugar, tomar conciencia de la actividad que uno está desarrollando, de la forma en que la está desarrollando y, por supuesto, poner la norma legal a la par de esa actividad. Uno puede hacer los negocios de muchas formas lícitas. Hay que hacerlos de la forma lícita en la que la participación del Fisco impacte de la menor manera posible. Agrega que la elusión es muy diferente de la evasión. Elusión no es otra cosa que minimizar el impacto de las normas fiscales Interpreta que el contribuyente tiene que cumplir y el recaudador tiene que recaudar, pero tiene que ser un recaudador responsable, tiene que actuar cuando venga la imputación penal como responsable de tener los argumentos, que es una cosa muy grave, porque la imputación penal termina con la libertad ambulatoria.

Lic. Horacio Castagnola. Licenciado en Administración UBA. Ex Director General de la Dirección General Impositiva de la AFIP. Este profesional define a la planificación fiscal como una necesidad que tienen las compañías para vivir en un mundo de alta competitividad y globalizado, de tal manera que administrar racionalmente la asignación de sus recursos tributarios en función de la armonización de como operan con respecto a las leyes vigentes en cada país. Considera que es un acto genuino por parte de las entidades que operan en distintos países, pero cuando se juega al borde de la interpretación, en el margen de la ley, cuando se la fuerza demasiado, se está en otro terreno. Opina que una cosa es la planificación dentro de un concepto racional y respetuoso de la ley, y otra es aquella que busca instrumentos -como paraísos fiscales o el uso de instrumentos financieros sofisticados- que ocultan maniobras que están tergiversando la base imponible. Agrega que la experiencia internacional, al menos, dice que los fiscos tienen que aprender a mirar a este mundo globalizado y lograr una conectividad entre ellos, para poder también disuadir o reducir las posibilidades del uso arbitrario de las distintas oportunidades de incumplimiento y no planificación que puedan encontrarse en el mercado mundial.

Dr. Andrés Saladino: Presidente del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Tributarista y Profesor Universitario. Este profesional considera que tal como están planteadas las cosas, los riesgos que se están corriendo no permiten hacer un planeamiento impositivo. Opina que esta situación trasciende los bajos montos objetivos de punibilidad actualmente vigentes, ya que la cuestión de fondo pasa porque toda diferencia impositiva, casi sin importar su origen, es denunciada como tal por el Fisco.

**Conclusión:** Observamos que la mayoría de los entrevistados consideran que es posible realizar una buena tarea de planificación fiscal, por supuesto dentro del principio de la legalidad. No obstante es interesante destacar algunas de las observaciones que a criterio de los entrevistados afectarían esa planificación:

- Se confunde la planificación fiscal con la evasión y la elusión, lo que lleva a que se cometan excesos de ambas partes.
- Es legítimo que el contribuyente trate de interpretar las leyes de forma que disminuya la carga fiscal lo que no debería ser penado, sino llevado a la justicia.

En nuestro país se producen muchos cambios legislativos y de interpretación. Muchos proyectos que han contado con la participación de profesionales una vez implementados se encontraron con cambios sustanciales en su trato fiscal. Ej. La ley de inversiones mineras.

- Una cosa es la planificación que es legítima y otra es el uso de instrumentos que ocultan maniobras que tergiversan la base imponible. Los fiscos deben mirar el mundo globalizado y lograr una conectividad entre ellos.

**Conclusión Parcial:** Como vemos la planificación fiscal es una herramienta legítima que le permite a los contribuyentes obtener ahorros fiscales a partir del asesoramiento de expertos. Estos "ahorros" pueden obtenerse mediante la aplicación de leyes específicas para una determinada zona o actividad o a través de la aplicación de criterios contables, financieros, legales o de otra índole siempre tendientes a la minimización del costo impositivo.

Debemos decir también que la realización de un trabajo de planificación fiscal puede verse afectado por distintos factores, entre los que podemos citar, los frecuentes cambios legislativos y de interpretación que afectan proyectos en marcha, y la utilización de instrumentos que tergiversan la base imponible, entre otros.

También hay que decir que a veces se fuerza tanto la interpretación de la ley que la planificación fiscal se convierte en elusión o al menos se entra en una zona gris en la que resulta difícil distinguir el ahorro lícito del ahorro ilícito.

En mi opinión el principal problema radica en la falta de definición de lo que es una Planificación Fiscal Nociva. En ese sentido creemos que desde las Administraciones Tributarias pueden adoptarse entre otras, algunas de las siguientes medidas tendientes a disminuir o eliminar los efectos nocivos de la planificación:

- Lograr el consenso de pautas tendientes a definir la Planificación Fiscal, desde el punto de vista de Agencia Única,
- Establecer los límites de la legalidad
- Realizar acciones de difusión dirigidas a los administrados y a los asesores.
- Realizar acciones de capacitación tendientes a formar equipos de trabajo especializados dentro de la Administración.

## Planificación fiscal, elusión y evasión

---

Tanto la Planificación fiscal, como la evasión y la elusión persiguen el mismo resultado: la minimización de la carga tributaria, pero mientras que la planificación fiscal es admitida, la evasión y la elusión deben ser reprochadas. En la elusión fiscal, sólo hay una apariencia de legalidad, en tanto el contribuyente utiliza formas jurídicas previstas por la legislación, pero no para los fines que tuvo en cuenta el legislador al crearlas, sino para reducir sus impuestos. Ello difiere de la planificación fiscal donde el contribuyente aprovecha un territorio fiscalmente liberado por voluntad expresa del legislador, que se revela objetivamente en el texto de la ley. (Casado Ollero, 2000)

Resulta difícil distinguir la elusión de la planificación tributaria (*tax planning*), aunque las implicancias más comunes sugieren algunas diferencias entre prácticas tolerables y no tolerables desde una perspectiva moral, legal, ética y/o política. Tanto la doctrina como algunas disposiciones legales consideran relevantes algunos factores que permiten distinguir entre estos dos conceptos, tales como el motivo, la intención, el propósito, los efectos comerciales, etc., aunque no se ponen de acuerdo en el significado otorgado a cada uno de esos factores. La elusión fiscal persigue un objetivo similar al de la evasión: sustraerse de la obligación tributaria. No obstante la conducta elusiva que asume el sujeto -a diferencia de quien evade-se desarrolla en principio dentro de un sector de licitud, rodea el hecho imponible impidiendo que el mismo se perfeccione. (Leticia Barrera, 2002)

En el mismo orden de ideas y a efectos de distinguir en un caso concreto si lo que ha realizado el contribuyente es un ahorro lícito o ilícito la doctrina y la jurisprudencia nacional y extranjera han delineado diversos criterios a efectos de guiar dicha determinación. Cabe citar aquí el análisis .realizado sobre el fallo “Gregory vs. Helvering” de la Corte de Estados Unidos a través del cual se sentaron dos principios esenciales del régimen tributario:

- “Test de la finalidad comercial”: Es lo que distingue el ahorro tributario lícito del ilícito, por ello toda operación que persiga una finalidad comercial sería considerada lícita aún cuando implique una disminución de la carga impositiva. Siguiendo ese criterio aún cuando se utilice un medio lícito, como es la constitución de una sociedad, si el contribuyente no puede demostrar la existencia de un fin comercial y si el único propósito fue lograr una disminución de impuestos, esa transacción debe ser considerada ilícita
- Principio de la “sustancia sobre la forma: según este criterio es lícito el ahorro tributario realizado a través de formas jurídicas que reflejen la realidad económica de la operación y sería ilícito el ahorro obtenido a través de formas jurídicas que no coincidan con la sustancia económica de la operación. Este criterio, agregan las autoras está expresamente reconocido por nuestra Ley de Procedimientos Fiscal. Según este principio, si bien los contribuyentes pueden elegir entre diversas formas jurídicas, el Fisco puede prescindir de dicha elección, cuando la forma jurídica no refleje la sustancia económica subyacente. (Alejandra M. Gils Carbó, M. Guadalupe Vasquez 2009)

Cabe citar asimismo el fallo de la Corte Suprema de Justicia en la causa Red Hotelera Iberoamericana S.A. c/Dirección General Impositiva del 26/08/2003 a través de la cual el Alto Tribunal expresó que “...debe ponerse de relieve que de acuerdo con lo prescripto por la Ley 11683 (arts. 1º y 2º en el texto ordenado en 1998), en materia de interpretación de las leyes



impositivas debe atenderse al fin de ellas y a su significación económica, lo que impide otorgar relevancia a la mera existencia de un instrumento si se demuestra que éste no refleja la realidad económica.”

Resulta interesante citar, por último, la opinión de Héctor Villegas (2003) quién define la evasión fiscal como toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de una país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlos y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales. Considera que la obtención de ventajas mediante la adopción de ciertas formas jurídicas es perfectamente posible y además lícita, siempre que se limite a configurar un caso de economía de opción, por ejemplo, si al observar que una sociedad anónima implica ventajas fiscales con relación a una sociedad colectiva se resuelve adoptar esa forma jurídica. En cambio si se recurre a formas manifiestamente inadecuadas y anormales con relación al acto o negocio jurídico que se pretende llevar a cabo, si esa decisión obedece al deliberado propósito de no pagar el tributo que grava el acto o negocio jurídico realmente perseguido y no tiene otra explicación racional que el propósito de evadir el gravamen, es evidente que existe una conducta ilícita aún cuando esa forma jurídica en sí misma no sea prohibida por el derecho privado. Cita como ejemplo el hecho de dar forma jurídica de honorarios por retribución de servicios a lo que en realidad son dividendos de los socios de una sociedad anónima y ante la evidencia de que los honorarios estén gravados menos onerosamente que los dividendos.

## Planificación fiscal nociva

---

Esta expresión es utilizada generalmente para referirse a la planificación fiscal entre empresas relacionadas y residentes en distintos países entre los cuales debería haber un paraíso fiscal, sin embargo ha sido utilizada también para referirse a una forma de evadir localmente que tiene similitudes con el *tax planning* tradicional. El problema se agrava cuando la planificación fiscal nociva se instala dentro del sistema tributario local dado que la proliferación de la conformación de grupos económicos locales obliga a las Administraciones Tributarias a analizar tales relaciones comerciales a efectos de diferenciar claramente aquellas legítimas de otras que se conforman con el único objetivo de evitar el pago de los impuestos correspondientes (Marcelo Costa 2007). Así distingue entre:

- grupos económicos locales que derivan parte de los beneficios a una o más empresas legítimas, existentes en el mencionado grupo, las cuales acumulan quebrantos impositivos, saldos a favor o poseen ventajas tributarias específicas. Este supuesto es considerado un verdadero *tax planning* local y la Administración debe intentar reconocer dentro del grupo económico la existencia de estas empresas con los citados beneficios, para verificar la autenticidad de las operaciones comerciales realizadas entre ellas y además, que el monto de las operaciones intragrupo responda a los valores de mercado. Las maniobras pueden consistir en: 1) la compra por parte de grupos locales de empresas legítimas con grandes quebrantos acumulados en el impuesto a las ganancias o saldos a favor en IVA simulando la prestación de servicios a otras empresas del grupo que se computan créditos fiscales en el IVA y computan esas facturas como gastos en el impuesto a las ganancias disminuyendo así la carga tributaria en ambos impuestos. 2) la compra de empresas que sean beneficiarias de promociones fiscales sectoriales, 3) la compra de entidades exentas (fundaciones, asociaciones, mutuales, etc). En todos estos casos es el fisco quien debe probar que las operaciones son ficticias, debiendo demostrar, por ejemplo, la real incapacidad de esas empresas de prestar esos servicios, o la irrazonabilidad del valor de los servicios prestados.
- grupos económicos que derivan parte de los beneficios a una o más empresas inexistentes, a las que se les imputan operaciones irreales. En este caso la maniobra puede consistir en la formación de una nueva empresa o la utilización de una previamente existente al sólo efecto de ser proveedora de créditos fiscales en el impuesto al valor agregado o de gastos en el impuesto a las ganancias. Al ser estas empresas creadas sólo

a ese efecto nunca ingresarán los impuestos correspondientes y desaparecerá al poco tiempo para evitar ser detectada por el fisco, mientras que las empresas del grupo se computarán el crédito fiscal y deducirán el gasto en su contabilidad y consecuentemente lo deducirán impositivamente.

## Planificación fiscal agresiva

---

Ubaldo Gonzales de Frutos (2006) describe este fenómeno, conocido en Estados Unidos como *tax shelters*, y los avances realizados en el control de esta compleja modalidad de fraude fiscal, sobre todo por el *Internal Revenue Service* -Servicio de Impuestos Internos (IRS) de Estados Unidos. - Define los *tax shelters*, como una asesoría fiscal comercializada, que es a la vez abusiva y agresiva. Abusiva en cuanto que el asesor transgrede el espíritu y finalidad de la norma tributaria al diseñar la solución que ofrece al cliente y agresiva en cuanto que esas soluciones no se reservan para un solo cliente sino que se estandarizan, incorporándose a un esquema de inversión que se comercializa como un producto fiscal. En esta operatoria intervienen un promotor, que es quien estudia las normas aprovechando los defectos de la legislación y un inversor que es quien paga los honorarios por adquirir los conocimientos jurídicos para instrumentar la operación. La estrategia utilizada por el Servicio de Impuestos Internos de Estados Unidos consistió en la detección precoz de los esquemas de elusión, la difusión pública de la posición oficial respecto a los mismos y el desarrollo de métodos de regularización alternativos.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha tratado este tema en tres reuniones del foro de Administraciones Tributarias. Si bien el análisis en general está orientado a la planificación fiscal agresiva en el ámbito internacional entendemos que muchas de sus recomendaciones podrían adaptarse a un espectro más amplio que abarque la prevención de la evasión, la elusión así como la inducción al logro del cumplimiento voluntario en el ámbito interno.

En la Tercera reunión del foro OCDE sobre Administración Tributaria celebrada en Seúl en el año 2006 las deliberaciones tuvieron por objeto, entre otros, el papel de los asesores fiscales y otras instituciones en relación al incumplimiento y el crecimiento de mecanismos inaceptables de mitigación de la obligación tributaria. Las deliberaciones han confirmado que el incumplimiento en el contexto internacional es un problema importante y creciente y que puede presentarse de muchas formas desde el fraude fiscal puro y simple hasta la planificación fiscal agresiva. Enfrentarse a este problema multifacético exige respuestas de las Administraciones Tributarias tanto en el ámbito nacional como internacional. En el ámbito doméstico, pueden citarse, entre otras, las siguientes conclusiones:

- El uso de técnicas reforzadas y universales de gestión de riesgos a nivel de organización en el plano operativo y compartir nuestra evaluación de riesgo con el contribuyente.
- Mayor consolidación del proceso de garantía de cumplimiento, adoptando todas las medidas civiles y penales pertinentes en casos de incumplimiento y la dedicación de mayores recursos para la cooperación internacional.
- Abordar la cuestión de los asesores fiscales y jurídicos y el de otras instituciones que fomentan el uso de refugios fiscales para evitar el cumplimiento de las reglas tributarias.
- Fomentar un mayor interés y responsabilidad en las estrategias de planificación fiscal por parte de la dirección de las grandes empresas.
- Hacer partícipe a toda la administración en la resolución de problemas con las entidades responsables de hacer respetar las normativas en el entorno de hoy, más abierto y globalizado.

Se reconoce en el informe que la actitud de los contribuyentes ante su obligación de pagar impuestos responde a otros factores como su percepción de la calidad de los bienes y servicios públicos y el grado de confianza que tienen los ciudadanos en el Gobierno.

El análisis, en principio orientado al papel de los intermediarios fiscales en la planificación fiscal agresiva, incluyó posteriormente a la relación tripartita entre las Administraciones Tributarias, los contribuyentes y los intermediarios fiscales.

En la Cuarta Reunión del Foro OCDE de Administración Tributaria realizada en Ciudad del Cabo en el año 2008: se trataron entre otros temas:

- Las tendencias globales en el mundo de la empresa y las repercusiones para las administraciones tributarias.
- Las conclusiones y recomendaciones de un Análisis del Papel de los Intermediarios Fiscales que se inició en Seúl.

Para Eduardo Meloni (2008) tal vez la mayor novedad del estudio es el reconocimiento oficial de esa relación tripartita –fisco-contribuyente-intermediario fiscal, donde cualquier política futura destinada a preservar y mejorar la recaudación debería tomar en cuenta la existencia e impacto de éstos últimos para ser exitosa. Agrega que, como en cualquier mercado, el mercado de los servicios profesionales de asesoramiento tiene una demanda compuesta por los contribuyentes y una oferta compuesta por los “intermediarios fiscales” El estudio recomienda en primer término reducir la demanda de estructuras fiscales agresivas, entendiendo que sin perjuicio que la presión de la oferta pueda generar, de todas maneras son los contribuyentes quienes tienen la decisión final sobre su conducta tributaria. Por lo tanto el foco de la acción de prevención y control tienen que mantenerse en los contribuyentes, a través de políticas de gestión de riesgo. En relación a los asesores revisa las distintas políticas vigentes en estados miembros de la OCDE para controlar y desalentar la promoción de “productos” que erosionen las bases imponibles.

Se detallan a continuación las recomendaciones emanadas del informe que a nuestro criterio pueden ser aplicadas en el ámbito interno aclarándose que están dedicadas a los grandes contribuyentes y a los profesionales que los asesoran en materia tributaria.

- **Intermediarios fiscales:** Incluye a los asesores fiscales (contadores y abogados) y a las entidades financieras. Centran el análisis en los contadores y abogados dejando para análisis posteriores a las entidades financieras. Juegan un papel central en nuestros distintos sistemas tributarios al ayudar al contribuyente a entender y cumplir con sus obligaciones fiscales en un mundo cada vez mas complejo. Sin embargo, algunos de ellos son artífices del diseño y promoción de la planificación fiscal agresiva.
- **Contribuyentes:** Son los que demandan las estrategias de planeamiento fiscal. Según el informe los intermediarios fiscales pueden ofrecer a sus clientes opciones de planificación fiscal agresiva, pero es el contribuyente quien establece su propia estrategia de gestión del riesgo tributario y quien determina el grado de riesgo tributario al que se quiere exponer. Es el contribuyente quien decide si adopta una opción de planificación específica.
- **Administraciones tributarias:** Su objetivo es la reducción de la planificación fiscal agresiva ya sea a través de la disminución de la demanda, de la oferta o de ambas. Pueden responder de distintas maneras a la participación de los intermediarios fiscales en la planificación fiscal agresiva, por ejemplo la divulgación temprana de los modelos fiscales agresivos, y deben revisar sus estrategias de modo continuo.
- **Relaciones cooperativas:** La OCDE propone a las administraciones tributarias sopesar las ventajas de poner en práctica el modelo de relación cooperativa frente a las actuaciones tradicionales de aplicación de la normativa fiscal nacional. Esta relación favorecería a todos los participantes.
- **Gestión de Riesgo:** Según el informe constituye un instrumento esencial que les permite responder rápidamente a cambios en la coyuntura y así poder asegurar que las estrategias de gestión del riesgo tributario se dirijan a los ámbitos de mayor prioridad y, en general, a garantizar el uso óptimo de los recursos de la administración tributaria. Es decir que deben identificarse claramente cuales son los mejores indicadores que permitan evaluar el verdadero riesgo fiscal como así también una capacitación adecuada a efectos de ser eficientes en el uso de los recursos. Para ello deberán lograr la colaboración de las

empresas a efectos de contar con mayor información que permita por un lado la clasificación en función de un mayor o menor riesgo y por otro información previa a la generación de los hechos imponible, como por ejemplo cuando puedan existir diferencias de interpretación entre el fisco y los contribuyentes respecto a una operación.

En la Quinta Reunión del Foro OCDE de Administración Tributaria realizada el 28 y 29 de mayo de 2009 en París el debate se realizó entre los directores y directores adjuntos de 34 países con altos directivos de importantes empresas con el fin de reforzar las respuestas de los organismos tributarios y desarrollar nuevas iniciativas conjuntas. Como resultado de ese debate surgieron las siguientes premisas:

- Trabajar juntos para mejorar la administración fiscal, los servicios a los contribuyentes y el cumplimiento de la legislación fiscal, tanto en el ámbito nacional como internacional. El trabajo tiene dos objetivos: animar y ayudar a los contribuyentes que desean pagar la cantidad adecuada de impuestos, en el momento correcto y en el país correcto y ser estrictos con quienes no cumplen con sus obligaciones fiscales. El análisis se ha centrado en los individuos de alto poder adquisitivo (HNWI) que tienen un gran patrimonio e ingresos elevados, y en sus asesores. Estos contribuyentes tienen gran importancia para las administraciones fiscales por: la complejidad de sus asuntos, el gran número de entidades que pueden controlar, la cantidad de ingresos fiscales en juego, la oportunidad para acceder a planificaciones fiscales agresivas y el impacto sobre la integridad general del sistema fiscal. El estudio demuestra que algunos de estos contribuyentes y sus asesores plantean un riesgo importante a los organismos tributarios y que para gestionar mejor dichos riesgos deberían, por ejemplo, crear unidades exclusivas para la atención de este tipo de contribuyentes formadas por funcionarios con experiencia, establecer un marco para el diálogo entre los altos funcionarios tributarios, los individuos de alto poder adquisitivo y sus asesores, reuniones con áreas especializadas de otros países y la creación de un marco legislativo adecuado orientado a los riesgos específicos de la planificación fiscal agresiva.
- Promocionar una sólida gobernanza corporativa en el ámbito fiscal. Según Wikipedia, La Gobernanza Corporativa es el conjunto de procesos, costumbres, políticas, leyes e instituciones que afectan a como se dirige, administra o controla una empresa (corporación). También incluye las relaciones entre los muchos agentes implicados en ellas (desde la propiedad a la dirección, los controladores externos, acreedores, inversores, clientes, suministradores, empleados y el entorno y la sociedad entera),.
- La idea es prestar atención a las empresas y a los organismos responsables del desarrollo de códigos de gobernanza corporativa a efectos de garantizar que el cumplimiento de la legislación fiscal se incluya como un aspecto de la buena gobernanza. Un elemento esencial para lograr dicho objetivo es la gestión eficaz de los riesgos fiscales, que debería ser considerado por las empresas como un elemento clave para la toma de decisiones. Por ello se insta a todas las empresas a que vuelvan a examinar sus prácticas de gobernanza corporativa y a que se aseguren de que sus comités corporativos y sus altos ejecutivos están plenamente comprometidos y son responsables de las decisiones relativas a acuerdos o transacciones con importantes implicancias fiscales.
- Continuo apoyo a las administraciones fiscales de las economías en desarrollo: Uno de los objetivos fundamentales de la OCDE es brindar ayuda, a los países en vía de desarrollo que lo soliciten, para la creación de capacidad en sus administraciones fiscales-

## **Régimen de relación cooperativa**

---

Como hemos visto el tema de la planificación fiscal agresiva es un tema preocupante para muchos estados, por lo que ha sido objeto de tratamiento del Foro OCDE de Administración Tributaria durante los años 2006, 2008 y 2009 así como de la 44ª Asamblea General del CIAT realizada en Uruguay en Abril de 2010 en la que la Agencia Estatal de Administración Tributaria

de España abordó el tema “Las AATT y la Responsabilidad Social del Contribuyente: Estrategias para el combate al Planeamiento Tributario Nocivo- Foro de Grandes Empresas”.

En la 4º reunión celebrada en Ciudad del Cabo en el año 2008 se analizó la relación tripartita entre las Administraciones Tributarias, los contribuyentes y los intermediarios fiscales, y la manera de hacer prosperar una relación entre la administración y el contribuyente basada tanto en la comunicación temprana de posibles cuestiones de índole fiscal como en la transparencia. Entre sus conclusiones se incluyó la gestión del riesgo fiscal considerando que para que sea eficaz y pueda ser dirigida a los ámbitos de mayor prioridad se debe contar con información actualizada, pertinente y fiable y es el contribuyente quien la debe brindar. Asimismo el informe destaca que la actuación de las administraciones tributarias en sus relaciones con el contribuyente y los intermediarios deben cumplir las siguientes características:

- Comprensión fundada en el conocimiento del mundo de la empresa
- Imparcialidad
- Proporcionalidad
- Transparencia
- Agilidad.

Destaca el informe que en sus relaciones con los intermediarios fiscales y los contribuyentes las Administraciones Tributarias deben sopesar las ventajas de poner en práctica el modelo de relación cooperativa frente a las actuaciones tradicionales de aplicación de la normativa fiscal.

A su vez el equipo de análisis recomienda que:

- Las administraciones tributarias examinen la posibilidad de mejorar el nivel de transparencia dentro de su estrategia global hacia la gestión de riesgo, incluyendo los tipos de comportamiento o de transacciones definidas como riesgosas y su modalidad de respuesta.
- Las administraciones fiscales no deben publicar detalles puntuales que definan los métodos de selección de contribuyentes o de sectores para su investigación, incluyendo los algoritmos que se utilizan en los sistemas automatizados de definición de riesgo, puesto que ello podría animar a ciertos contribuyentes a actuar de forma indebida.
- cada país debe decidir si debe actuar de manera abierta y –en su caso- la modalidad a poner en práctica al evaluar el nivel de riesgo que se asigna a cada contribuyente
- los países deben revisar su estrategia ante las consultas.

El equipo de análisis también recomienda que las administraciones tributarias definan un entorno fiscal orientado hacia la confianza y la cooperación que permita establecer una relación cooperativa con los grandes contribuyentes cooperativos.

En la 44º Asamblea del CIAT la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España expuso acerca de la posición de las administraciones tributarias: la gestión de riesgos y la relación cooperativa. De dicha exposición pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- La gestión de riesgos es una herramienta esencial para la Administración al permitir la asignación de los recursos en forma eficiente.
- La gestión de riesgo puede ser beneficiosa para el contribuyente al minimizar los costos de cumplimiento y generar mayor certidumbre sobre su situación.
- En el marco de la gestión de riesgos el establecimiento de una relación cooperativa, basada en la confianza mutua, entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, puede desarrollar todo su potencial, al permitir, por un lado, que las administraciones puedan identificar contribuyentes de perfil de bajo de riesgo y por otro, que las empresas colaboren en la identificación de los riesgos que afectan a la actividad tributaria.

Como vemos la instrumentación de la llamada “relación cooperativa” puede resultar beneficiosa para todas las partes: para el asesor -porque le permitiría por ejemplo, contar con

mejor información para poder asesorar mejor a sus clientes; para el contribuyente porque un comportamiento transparente puede significar una más pronta resolución de sus problemas fiscales junto con inspecciones menos amplias y menores gastos de cumplimiento y para la Administración Tributaria porque le permitiría contar con mayor y mejor información lo que le permitiría a su vez mejorar el cálculo del nivel de riesgo de los contribuyentes logrando de ese modo dirigir los esfuerzos a las áreas de mayor prioridad.

Reiteramos que, en nuestra opinión, muchas de las recomendaciones impartidas para combatir la planificación fiscal agresiva en el contexto internacional pueden ser aplicadas en la prevención de hechos de evasión o para impedir maniobras elusivas en el ámbito interno o incluso para incentivar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes. Por otra parte considerando las recomendaciones de la OCDE en relación a que la instrumentación de un régimen de "relación cooperativa" puede resultar beneficiosa para todas las partes intervinientes resulta interesante recabar las opiniones de distintos operadores del sistema tributario a efectos de responder las siguientes cuestiones:

1. ¿Cree Ud. que es posible la instrumentación de un régimen de relaciones cooperativas en nuestro país orientado a la reducción de la planificación fiscal agresiva, de la evasión y de la elusión?
2. En ese marco ¿podría mencionar alguna medida a adoptar por parte de las administraciones fiscales tendientes a lograr dicho objetivo?
  - Dentro del organismo o en colaboración con otros organismos
  - En relación a los intermediarios fiscales (contadores o abogados)
  - En relación a los contribuyentes

El esquema utilizado para el desarrollo de esta investigación ha consistido en la utilización de la técnica de entrevistas semi-estructuradas, en algunos casos cara a cara y en otros por escrito. Y en la exposición de los resultados y su evaluación siguiendo el método cualitativo, y, por último en la interpretación y en la exposición de nuevas líneas de investigación.

## 1. Régimen de relación cooperativa: Su instrumentación

A efectos de recabar la opinión de nuestros entrevistados sobre este tema se les efectuó la siguiente pregunta:

¿Cree Ud que es posible la instrumentación de un régimen de relaciones cooperativas en nuestro país orientado a la reducción de la planificación fiscal agresiva, de la evasión y de la elusión?

Respuesta Informante N° 1

"Sí, pero de dudosa efectividad. Nuestro país se ha caracterizado por cambios permanentes en las "reglas de juego" respecto a políticas estratégicas. Es por ello que la falta de confianza hacia las autoridades políticas hace muy difícil aprovechar las bondades que puede brindar una buena 'relación cooperativa', dado que el ciudadano-contribuyente a la hora de cumplir con sus obligaciones tributarias tiene muy presente la actitud de sus gobernantes, es decir el contexto político se relaciona de manera directa con la gestión de tributos y en consecuencia existen dificultades en la Administración Tributaria. En los últimos años se han diseñado herramientas con espíritu cooperativo entre la AFIP y los contribuyentes a través de implementación, servicios *web* ( los denominados Mi simplificación, Su declaración, etc.), asesores en línea, centros de servicio, consultas vinculantes, etc.; y entre la Administración y Asesores como foros tributarios con participación de cuerpos colegiados de profesionales, la implementación de claves fiscales con posibilidad que los contribuyentes 'buceen' en nuestras bases y otorguen poder de representación a profesionales, etc. La AFIP ha adoptado en el último decenio gran parte de las recomendaciones efectuadas por organismos internacionales logrando un gran avance en materia de servicios al Contribuyente y Asesor básicamente con implementación de tecnología y con cambios importantes en el diseño de Plan de Gestión y en su Estructura funcional. Es así que ha contribuido a la generación de riesgo a través del desarrollo de matrices de riesgo, sistemas de

perfil de riesgo (SIPER), sistemas de control en línea (Cuenta Corriente), posibilidad de consultas respecto de fiscalizaciones demoradas, etc., cuestiones de mucha importancia en materia de transparencia fiscal. Este cúmulo de herramientas contribuyen a una mayor "Relación cooperativa" sin embargo, el escenario fiscal está definido por políticas cambiantes (Moratoria Ley 26.476, eliminación de AFJP, implementación de derechos de exportación a sectores promocionados, etc.) y por ende a la hora de efectivizar la obligación tributaria el contribuyente-asesor resta importancia a los servicios brindados por el Fisco y tributa y asesora en función a la confianza o desconfianza que le merece el gobernante de turno."

Para este informante la instrumentación del régimen de relaciones cooperativas es viable, no obstante duda de su efectividad. En su opinión el contexto político es determinante a la hora de cumplir con las obligaciones tributarias. Considera que si bien se han desarrollado numerosas herramientas con espíritu cooperativo los cambios permanentes en las políticas estratégicas afectan en forma directa a la gestión de los tributos y por ende afectarían esta relación.

#### Respuesta Informante N° 2

"Sí es posible avanzar hacia la instrumentación de un régimen de relaciones cooperativas, orientado a la reducción de la evasión, la planificación fiscal agresiva y la elusión. "

Este informante considera que la instrumentación de este régimen es posible.

#### Respuesta Informante N° 3

"En la medida que existan reglas claras, procedimiento escritos y previamente aceptados por las partes y se orienten principalmente para prevenir futuros casos de controversia, es una herramienta que merece ser explorada."

En opinión de este informante la instrumentación del régimen requiere de reglas claras, procedimientos escritos y consensuados por las partes y debería orientarse a la prevención de futuros conflictos.

#### Respuesta Informante 4:

"Más allá de la posibilidad de su inmediata instrumentación resulta imprescindible que se introduzcan en el plano de las relaciones tributarias, puesto que en un contexto de mundo globalizado donde se ha producido una variación de todos los tipos de relaciones resulta imprescindible hacer frente a nuevas cuestiones con soluciones novedosas. Los organismos internacionales a través de sus recomendaciones demuestran interés de que se ponga en práctica un régimen de relaciones cooperativas, planteando como premisa básica un ámbito de confianza y transparencia. Entiendo que en este punto radica el desafío para el caso argentino, no sólo para el establecimiento de relaciones cooperativas en materia tributaria, sino para la construcción de todo el entramado social en sus distintas manifestaciones. Es hablar de acuerdos, por ende de compromiso y seriedad valores que deben fluir entre todos participantes. La Administración tributaria en la última década ha desarrollado distintas alternativas para mantener una relación cercana con el contribuyente, ha privilegiado las áreas de servicio desarrollando herramientas que faciliten los trámites en sí, ya sea la presentación de declaraciones juradas así como de distintas solicitudes o certificados. Se ha privilegiado la construcción de una relación "amigable" es decir se ha iniciado un camino de cooperación. Pero más allá de todos los intentos lo que espera un ciudadano que se siente contribuyente es que todos los obligados cumplan con sus obligaciones tributarias, que esos recursos sean asignados equitativa y responsablemente a fin de satisfacer las necesidades sociales. Entiendo que al contribuyente le interesa mucho percibir que el Estado está promoviendo el cumplimiento voluntario y que el impuesto que está pagando es el adecuado no que le está cobrando el máximo posible para cubrir necesidades presupuestarias. "

Este informante opina que ante variaciones en las relaciones tributarias derivadas de un mundo globalizado es necesario pensar en soluciones novedosas. Agrega que en la última década se ha iniciado un camino de cooperación a través del desarrollo de herramientas que han facilitado los trámites a los contribuyentes, no obstante entiende que lo que espera el contribuyente es que el impuesto que está pagando es el adecuado y no que se le está cobrando el máximo posible para cubrir necesidades presupuestarias.

#### Respuesta Informante 5

"Únicamente en teoría. Si abandonamos ese plano, terminantemente no, porque nos encontramos en un período de falta de autoridad moral y corrupción generalizada. En ese

contexto, la desconfianza es máxima y la colaboración de las empresas inexistentes. Ejemplos hay todos los días: el Estado da por un lado un subsidio al productor de trigo y por otro, a ese mismo productor que cobró el subsidio, se lo manda fiscalizar. Puede existir colaboración y transparencia en un esquema como el presente, donde las empresas ven a la AT como una herramienta utilizada con fines políticos, sin interés en optimizar la administración del sistema tributario?”

En opinión de este informante no es posible la instrumentación de este tipo de relaciones debido a la falta de confianza por parte de las empresas que ven a la Administración como una herramienta utilizada con fines políticos desinteresada en la optimización de la administración del sistema tributario.

#### Respuesta Informante 6

“Existen líneas de investigación sobre el cumplimiento voluntario que es muy interesante desarrollar. Existe desde el punto de vista de la teoría económica un enfoque teórico que plantea la evasión como un juego, como una lotería. Apuesto a evadir porque gano y corro un riesgo... Gary Becker, Premio Nobel de Economía, aplica este razonamiento de costo-beneficio a la vida práctica, por ejemplo, al matrimonio, los hijos. Ese es el planteo general, desde el punto de vista del planteo particular hay que ver cual es la relación de cada individuo con el riesgo. Existe otra teoría, la teoría del juego, que plantea un juego de tres en el que incluye al inspector y su posible corrupción. Pero la conducta evasora no se puede explicar solamente en términos de costo-beneficio, porque sino la gente evadiría más, la probabilidad de ser detectado relacionado con su costo es baja.. Existe en las personas una parte que tiende al cumplimiento voluntario y que tiene relación, con la contrapartida que reciba por parte del gobierno, que comprende no sólo al gobierno y a las administraciones tributarias sino también a la visión sobre como les va a los otros contribuyentes según paguen o no impuestos. . La técnica plantea la repetición de los juegos, los sucesivos juegos van formando pautas de comportamiento eso es lo que se llama cultura tributaria. Existe otra teoría experimental que reproduce situaciones económicas. Plantea el juego de la evasión con estudiantes latinos y norteamericanos, observan su comportamiento y comprueban que los latinos evaden más que los norteamericanos. Eso depende de la cultura. Otra corriente de análisis sobre este tema se vincula con las características de la legislación y la proliferación de tratamientos diferenciales. A mayor cantidad de tratamientos diferenciales mayor oportunidad de *tax planning*. Los interesados en el *tax planning* pueden ser los contribuyentes, los asesores y también los políticos que al hacer acuerdos con grupos de interés contribuyen a la proliferación de tratamientos diferenciales. Es la teoría llamada del triángulo de hierro por la que buscan beneficiarse entre ellos pero perjudicando al interés general. La teoría del costo –beneficio ha desarrollado la idea que los comportamientos varían de acuerdo a la cantidad de veces que se juegue, una sola vez o repetidas veces. Si los juegos se repiten y el comportamiento bueno resulta premiado mejora el comportamiento y si se repite muchas veces mejora por reciprocidad. Puede surgir como aprendizaje de distintas situaciones de premios y castigos. En algún momento surge la cooperación. Las sociedades que funcionan bien organizan instituciones donde el comportamiento cooperativo logra ser premiado en cambio las sociedades predatorias logran la reacción del contrario. España, por ejemplo, cambió notablemente cuando se incorporó al Mercado Común Europeo, tuvo que adaptarse a las costumbres e instituciones, entendiendo a las instituciones como normas, como formas de conducta, como pautas de comportamiento. Tuvo que adaptarse también a nuevas reglas hasta en materia impositiva y competir con países como Alemania. En materia impositiva la aceptación social es muy importante.”

Este informante esboza distintas teorías económicas que intentan explicar la evasión. Manifiesta que existe en las personas una parte que tiende al cumplimiento voluntario y que depende no sólo de la contrapartida que reciba del gobierno sino también de la visión que tengan respecto de las consecuencias que sufren el resto de las personas según su comportamiento fiscal. Menciona entre los factores que favorecen al *tax planning* la proliferación de tratamientos diferenciales. Cita entre las partes intervinientes en el *tax planning* a los contribuyentes, asesores y también a sectores políticos que al hacer acuerdos con grupos de interés favorecen la proliferación de tratamientos diferenciales- Relaciona la evasión con la cultura tributaria. Concluye que las sociedades que funcionan bien organizan instituciones donde el comportamiento cooperativo logra ser premiado.

**Conclusiones Parciales:** La mayoría de los entrevistados han considerado que este régimen es de difícil instrumentación, entre otros factores han citado cambios permanentes en las políticas estratégicas, percepción por parte de las empresas de corrupción, falta de cultura



tributaria, proliferación de tratamientos diferenciales, falta de confianza por parte de las empresas, etc. Han considerado también la necesidad de que los contribuyentes perciban una asignación justa y equitativa de los recursos y la existencia de reglas claras y procedimientos escritos y aceptados por las partes.

## 2. Medidas a adoptar por parte de las Administraciones Tributarias

Atendiendo a la posibilidad de instrumentar un régimen de relaciones cooperativas se consultó a los entrevistados respecto a medidas tendientes al logro de la disminución de la planificación fiscal agresiva, la elusión y la evasión, ya sea dentro del Organismo, en colaboración con otros Organismos, en relación a los contribuyentes o asesores.

Respuesta Informante 1

- “En relación con los contribuyentes y asesores se podría reforzar el Sistema de Perfil de Riesgo realizando una MAYOR DIFUSION del mismo e introduciéndole más variables y utilizándolo en materia de investigación con un perfil mayor al actual que está básicamente orientado a la auto consulta que hace el contribuyente a través de su clave fiscal. Se podría realizar una segmentación dentro del mismo para contribuyentes "VIP" presentando la herramienta como esencial a la hora de decidir fiscalizaciones integrales ante los directivos y asesores fiscales de las principales empresas del país. Se debería lograr un riesgo similar al que posee el sistema "Veraz" en el Sistema Financiero a los efectos de la prevención del fraude, dado que el Organismo tiene un alto costo operativo para fiscalizar y determinar tributos, existe muy baja tasa de inspección y somos "lentos" producto de nuestra propia burocracia de procedimiento y nuestro sistema tributario harto complicado
- La atención sectorizada del profesional asesor sería un aspecto positivo en Agencias y Distritos. También sería conveniente volver sobre una atención personalizada a los principales contribuyentes como hasta hace unos años existía, con personal idóneo y buena presencia previamente formados por áreas específicas en materia de capacitación. Luego se debería contratar la realización de encuestas por empresas especializadas que midan índices de satisfacción cuyos resultados retroalimenten los programas de capacitación y formación.
- A nivel local la continuidad del Foro tributario Regional resulta un ámbito adecuado en el abordaje de la problemática tributaria y previsional logrando compromiso en los funcionarios intervinientes y experiencia ante la opinión de los representantes de las entidades invitadas especialmente las que agrupan profesionales asesores.
- En relación con otros organismos: La continuidad de la política "transparencia comercial" o "sistemas de intercambio de información" con otras administraciones -en el sentido de sumar convenios con otros países y con organismos nacionales y provinciales resultan fundamentales en materia de control, así como también la asistencia técnica en especial de aquellos estados provinciales de menores recursos presupuestarios.”

Este informante entiende que se debería dar una mayor difusión al Sistema de perfil de Riesgo, realizar una segmentación para contribuyentes VIP y presentar la herramienta como esencial a la hora de decidir fiscalizaciones integrales ante los directivos y asesores de las principales empresas, equiparando el riesgo al que posee el Sistema Veraz. Esta opinión es coincidente con la emanada del Informe de la 3ª reunión del Foro OCDE desarrollada en Seúl que aconsejaba el uso de técnicas reforzadas y universales de gestión a nivel de organización y en el plano operativo y compartir nuestra evaluación de riesgo con el contribuyente. Destaca, entre otras medidas, la conveniencia de atención personalizada a asesores y grandes contribuyentes, realización de encuestas, continuidad de foros tributarios locales, continuidad de los sistemas de intercambios de información, etc.

Respuesta Informante 2:

“Las medidas a adoptar serían dentro del organismo y en colaboración con otros organismos, y en relación a los intermediarios fiscales. No así en relación directa con los contribuyentes, porque se considera un tema muy sofisticado; no obstante el contribuyente sería el más beneficiado. Las medidas deben apuntar a disminuir la litigiosidad, para ello deben determinarse las cuestiones litigiosas: una de las formas podría ser que la AFIP y los Consejos Profesionales en Ciencias económicas en forma conjunta las nominen. Luego resolverlas mediante la eliminación de la litigiosidad interviniendo el Poder Legislativo con la modificación de la norma pertinente, lo que con un *feed-back* muy aceitado y al instante mejoraría la situación. Para ello debe haber una comisión legislativa encargada del asunto, este procedimiento lo aplicaría para las leyes más importantes IVA, GANANCIAS, BS. PERS., GANANCIA MINIMA PRESUNTA. Las situaciones que la AFIP resuelva mediante dictámenes a favor del contribuyente o consultas vinculantes a favor del contribuyente, no requeriría modificaciones legales; los que resultaren contrarios al contribuyente requerirían modificaciones legales. Debieran permitirse las consultas vinculantes a los profesionales para casos concretos y porque no a las Asociaciones de Profesionales en Ciencias Económicas (sin la necesaria intervención del contribuyente). Debe agilizarse la consulta vinculante y disminuir el plazo de resolución a 45 días. Esto sería el comienzo que transparentaría el sistema, y debiera acercar posiciones entre la fiscalista de la AFIP y la de los profesionales. Permitiría cotejar formas distintas de pensamiento, que conlleva al crecimiento profesional de ambos lados, con el fin último de proteger el erario fiscal. La forma de darle viabilidad es solamente mediante una política que priorice este objetivo.- “

Este informante considera que las medidas a adoptar tendientes a la instrumentación de esta relación cooperativa no debería incluir al contribuyente, quién, no obstante sería el mas beneficiado. Las medidas deberían tender a disminuir la litigiosidad. A ese efecto debería crearse una comisión legislativa dedicada a la eliminación de las cuestiones litigiosas mediante la modificación de las normas pertinentes, las que deberían ser definidas en conjunto por la AFIP y los Consejos Profesionales. A efectos de transparentar el sistema debería permitirse la presentación de consultas vinculantes por parte de los asesores y Asociaciones de Profesionales.

#### Respuesta Informante N° 3:

“Como concepto general me parece que para temas tan conflictivos y en donde las Administraciones Tributarias están aún bastante lejos de poder combatir eficazmente este tipo de maniobras de evasión sería un paso importante, pero bajo determinados supuestos: 1.- Que exista una recomendación expresa de organismos internacionales como la OCDE, CIAT, etc que den un marco general y parámetros sobre los cuales todas las Administraciones Tributarias miembro de esas organizaciones lo apliquen de manera homogénea (en la Reunión realizada en Sudáfrica en enero de 2008 se trató el tema). 2.-Que asimismo cada país tenga una legislación que avale este procedimiento y determine en forma clara y precisa los derechos y obligaciones de la partes. En general mi experiencia en reuniones para tratar de manera amigable conflictos se pretende mucho de la Administraciones Tributarias y ponen las empresas y los asesores poco compromiso. Pareciera que mas que reuniones para acercar posiciones y evitar que el conflicto crezca, la Administración Tributaria debe aceptar la propuesta de las otras partes (que toman una posición común en contra del criterio del fisco) y éstas no están dispuestas a ceder nada. 3.- Las reuniones en este contexto no deberían tratarse temas puntuales o particulares sino prever futuros frentes de conflicto. En mi opinión, esta herramienta sería aplicable más fácilmente como prevención de futuras posiciones encontradas y no para resolver conflictos ya establecidos. 4.- Las empresas o mejor aún las cámaras empresariales de segundo o tercer grado y los colegios que agrupan a los profesionales deberían expresamente adherir previamente y en forma expresa a la norma que establece las normas de juego para este tipo de mecanismo. 5.- Las reuniones entre las máximas autoridades de empresas y las Administraciones Tributarias pueden llegar a ayudar a minimizar conflictos ya que en muchos casos el mismo se genera por la propia gestión intermediaria (gerentes de impuestos o finanzas de las empresas o los mismos profesionales o asesores en temas tributarios) que no aceptan los criterios del fisco para “justificar” su existencia y consecuentemente defienden cuestiones que desde un principio deberían allanarse, sin embargo el marco de conflictividad les conviene a ellos aunque los mayores riesgos lo asume (muchas veces sin saberlo) la empresa.”

Para este informante debería existir una recomendación expresa de organismos internacionales así como una legislación que determine en forma expresa los derechos y obligaciones de las partes. A su vez las empresas, las cámaras empresariales de segundo o tercer grado y los colegios profesionales deberían adherir expresamente a esa norma. También considera de utilidad la realización de reuniones entre las máximas autoridades de las

empresas y las administraciones tributarias ya que en algunos casos los conflictos se generan por la gestión de los intermediarios. En su opinión la herramienta debería ser aplicada en la prevención de futuros conflictos y no en la resolución de conflictos ya establecidos.

#### Respuesta Informante 4

“En la respuesta anterior hice referencia al significativo avance de la AFIP en materia de servicio al contribuyente lo que implica el manejo de un cúmulo de recursos tecnológicos, materiales y sobre todo humanos que demandan mayor y mejor y por que no, una distinta capacitación. Es una preparación que no sólo debe pasar por los conocimientos técnicos sino por el suministro de herramientas gerencia les y de gestión para el desarrollo de habilidades cooperativas. Los cambios en los contextos organizacionales impactan sobre las personas y les exigen mecanismos de adaptación es así que la administración tributaria debería desarrollar una estrategia tendiente a elaborar mecanismos de adecuación a esa nueva exigencia de la relación fisco contribuyente. Si hablamos de este tipo de vinculaciones nos estamos refiriendo a estrategias de persuasión que constituye un enfoque superador del clásico fincado en el control y la sanción. También a fin de favorecer el establecimiento de relaciones cooperativas se deberían profundizar los estudios sectoriales que posibiliten el establecimiento de perfiles de riesgo en el cumplimiento de las obligaciones tributarias así como parámetros de la actividad que posibiliten su conocimiento a fin de establecer un ágil flujo de información. No debemos olvidar las particularidades geográficas de nuestro territorio que originan la formación de distintas regiones muy disímiles entre sí que constituyen economías regionales cuyas necesidades deben ser atendidas con distintas pero no por ello menos equitativas decisiones desde el punto de vista tributario. Es sabido que se habla del asesoramiento negativo que prestan algunos profesionales a sus clientes, facilitando la evasión y la elusión es así que la administración debe contar con herramientas para debilitar esta acción. Una vía posible es la información a proporcionar en los aplicativos de las declaraciones juradas impositivas los que en aras de la simplificación han ido con el tiempo quitando grado de detalle a las manifestaciones de los responsables. El sistema tributario contempla en determinados gravámenes casos excepcionales de desgravaciones, exenciones, deducciones etc., generalmente por razones de política fiscal, una buena medida sería que al ser exteriorizadas sean acompañadas de su pertinente aclaración en carácter de declaración jurada del titular en un anexo. Como resultado se establecerían controles cruzados más rápidos e instantáneos e implicaría un compromiso por parte del declarante. Si se desea establecer relaciones de confianza y transparencia, las reglas deben ser claras y precisas, también los procedimientos de resolución de controversias entre administración y administrados debe ser ágiles y sencillos. Aquí las responsabilidades son compartidas y quizás las respuestas no estén en un solo lado de la relación, se necesitan imprescindiblemente reformas legislativas así como desterrar el gusto por conflicto y que este deje de ser “rentable”. Es así que en un marco de buscar consensos se deberían instrumentar procesos más cortos pero no por ello arbitrarios ó discrecionales, deben darse en un marco constitucional, donde este debidamente garantizado el ejercicio del derecho de defensa, es así que correspondería revisar el costo del litigio, no olvidemos que mientras la obligación esta sujeta a intereses resarcitorios o punitivos, la sanción se mantiene a su valor histórico. Tampoco debemos olvidar que en un sistema tributario como el nuestro existen temas conflictivos que muchas veces permanecen ocultos, el contribuyente o asesor no se anima a plantearlos a la Administración por temor respecto a cual será la actitud/represalia. Es así que se debe incentivar la creación de canales de comunicación en los que se asuma el compromiso de no verificar situaciones pasadas a lo que se debe agregar la publicidad de los criterios de la Administración respecto a los distintos temas de su incumbencia para que ninguno de los participantes se vea sorprendido en su buena fe. Un ejemplo de ello son la realización de los foros tributarios con los distintos sectores, los encuentros con las distintas asociaciones de profesionales así como la divulgación de gacetillas vía correo electrónico.”

En relación a las medidas a adoptar por parte de la Administración esta informante destaca como un enfoque superador la aplicación de estrategias de persuasión por encima del enfoque clásico basado en el control y la sanción. Entre las medidas a adoptar menciona el establecimiento de perfiles de riesgo que contemplen las particularidades geográficas que permitan un tratamiento más equitativo desde el punto de vista tributario, mayor información a aportar en los aplicativos de las declaraciones juradas o en casos excepcionales de exenciones, desgravaciones o deducciones que permitan la aplicación de controles cruzados más rápidos , procedimientos de resolución de controversias ágiles y sencillos que tiendan a que la litigiosidad deje de ser rentable, creación de canales de comunicación a través de los cuales se debería a alentar a los contribuyentes a exponer temas conflictivos, se publiquen los criterios de la Administración, etc.

## Respuesta Informante 5:

“Volviendo al plano teórico, pueden plantearse algunas medidas para estudiar su viabilidad:

- **Dentro del organismo**

Clasificación de los contribuyentes según el riesgo, comportamiento histórico y antecedentes de sus integrantes. Esa calificación debería tener una compensación en los hechos (reducción de tasas, franquicias impositivas, distinto tratamiento de las utilidades, etc.)

Especializar funcionarios en las actividades más significativas, para que los contribuyentes tengan un interlocutor tan conocedor del ramo como el contribuyente mismo.

Suministrar al contribuyente la información que dispone la AT, con anterioridad a la declaración de la obligación.

Unificación de la información los Fisco Nacional, Provinciales y Municipales

- **En relación a intermediarios fiscales**

Exigir la vinculación del profesional con las declaraciones juradas, con las limitaciones necesarias, a un costo compartido con la AT y con ventaja para el contribuyente en la medida de esa vinculación

- **En relación a los contribuyentes**

Adscripción de un auditor permanente en empresas de relevancia. Sistema voluntario y con ventajas impositivas a cambio de esa transparencia.. Así se llegaría a disponer de una empresa testigo por actividad/zona y en función de ello se establecerían parámetros a fin de evaluar el comportamiento de las otras participantes del mercado. Se iniciaría con empresas concesionarias de servicios públicos, Compañías multinacionales que requieran autorización para radicarse, concesionarias de explotación de riquezas naturales, etc.

En opinión de este informante, si bien se ciñe al marco teórico, en relación a las medidas para aplicar dentro del organismo cita la clasificación de los contribuyentes de acuerdo al riesgo asociada a compensaciones como reducción de tasas, franquicias, etc;; especialización de funcionarios por actividad; notificar a los contribuyentes acerca de la información con que cuenta la Administración Tributaria con carácter previo a la presentación de las declaraciones juradas, unificación de la información de los Fisco en sus tres niveles. En relación a los intermediarios propone la vinculación del profesional con las declaraciones juradas y por último en relación a los contribuyentes propone la adscripción de un auditor permanente en empresas de relevancia de carácter voluntario y con ventajas para la empresa que participe. Se dispondría así de empresas testigo por actividad/zona lo que permitiría establecer parámetros para evaluar al resto de las empresas.

**Conclusiones parciales:** Aunque en general se han planteado inconvenientes para su implementación, las medidas propuestas tendientes a la disminución de la planificación fiscal agresiva, la evasión y la elusión han sido numerosas. Han incluido desde la existencia de recomendaciones expresas por parte de organismos internacionales como la OCDE y CIAT, la necesidad de una legislación nacional que determine los derechos y obligaciones de las partes, la continuidad de las políticas de intercambios de información con otros países, procedimientos de resolución de controversias ágiles y sencillos, o la creación de comisiones legislativas dedicadas a I tratamiento de las cuestiones litigiosas, hasta la mayor difusión y aplicación del SIPER, la adscripción de un auditor permanente en empresas de relevancia fiscal, la vinculación del profesional con las declaraciones juradas, la asociación de perfiles de riesgo a compensaciones para los contribuyentes, la unificación de la información de los fiscos en los tres niveles, la posibilidad de presentación de consultas vinculantes por parte de asesores y asociaciones profesionales, la creación de canales de comunicación a través de los cuales se debería alentar a los contribuyentes a exponer temas conflictivos, la publicación de los criterios de la Administración, la especialización de funcionarios por actividad, etc.

## Consideraciones finales

---

Hemos visto que tanto la evasión como la elusión como lo que se ha dado en llamar planificación fiscal agresiva tienen como efecto el impacto directo en la recaudación de los tributos. Existen varios aspectos que pueden inducir o favorecer las prácticas de *tax planning*, evasión o elusión, entre ellas podemos mencionar la falta de sanciones adecuadas, la incertidumbre en la aplicación de las normas y la percepción de un sistema tributario inequitativo. En este sentido resulta interesante observar la opinión de los tributaristas entrevistados por el Dr. Lorenzo que si bien, en general, opinan que la realización del trabajo de planeamiento fiscal es posible, cuestionan, entre otras situaciones, los frecuentes cambios legislativos y de interpretación que se producen en nuestro país afectando directamente proyectos que, una vez implementados, se encontraron con cambios sustanciales en su trato fiscal así como el uso indebido de herramientas que tergiversan la base imponible. Creemos que en este caso sería útil definir claramente, ya sea a través de sanciones o modificaciones legislativas o de interpretación desde las Administraciones tributarias, que se entiende por Planificación Fiscal Nociva y cuales son sus límites legales. Todo esto acompañado de acciones de difusión entre los administrados y sus asesores y de capacitación entre los agentes del fisco.

En cuanto a la viabilidad de instrumentación del modelo de relación cooperativa más allá del resultado de la investigación, ya que en general los entrevistados han considerado que existen dificultades para la instrumentación de este tipo de relaciones, debemos decir que coincidimos con la opinión de algunos de los informantes al manifestar que nuevos contextos requieren soluciones novedosas y que a pesar de que no están dadas las condiciones adecuadas, es una herramienta que merece al menos ser explorada. No obstante consideramos que poner en marcha un régimen de este tipo requiere de compromiso y confianza de ambas partes, debe tratarse de una relación transparente, en la que las empresas deberán estar dispuestas a brindar información y plantear sus problemas y la administración debe estar dispuesta a usar esa información de forma responsable y a brindar respuestas rápidas a los problemas planteados. También sería necesario el dictado de recomendaciones expresas por parte de organismos internacionales como la OCDE y CIAT y de una legislación nacional que determine los derechos y obligaciones de las partes. Lo ideal sería una instrumentación gradual, comenzando por las grandes empresas, podría incluso tratarse de un régimen de carácter voluntario al que las empresas podrían adherir en función a los beneficios que obtendrían por la participación en este tipo de relaciones.

En cuanto a las medidas a adoptar por parte de las administraciones tributarias tendientes a la disminución de la planificación agresiva, la elusión y la evasión han surgido de las entrevistas, a nuestro entender, muy buenas y variadas propuestas entre las que podemos mencionar: 1) procedimientos de resolución de controversias ágiles y sencillos tendientes a disminuir los costos de la litigiosidad, los que pueden incluir reuniones entre las máximas autoridades de la empresa y las Administraciones tributarias ya que en muchos casos el conflicto se genera por la gestión de gerentes o asesores, o la creación de comisiones legislativas dedicadas al tratamiento de cuestiones litigiosas; 2) la adscripción de un auditor permanente en empresas de relevancia fiscal que tendría carácter voluntario y le otorgaría ventajas impositivas a la empresa y a la Administración le significaría disponer de una empresa testigo por actividad/zona, 3) la vinculación del profesional con las declaraciones juradas, 4) la clasificación de los contribuyentes según sus perfiles de riesgo y el otorgamiento de compensaciones en función de los riesgos asociados (reducción de tasas, franquicias, etc.), 5) la unificación de la información de los fiscos en los tres niveles 6) la posibilidad de presentación de consultas vinculantes por parte de asesores y asociaciones profesionales, 7) la creación de canales de comunicación a través de los cuales se debería alentar a los contribuyentes a exponer temas conflictivos, 8) la publicación de los criterios de la Administración 9) la especialización de funcionarios por actividad, 10) mayor información a aportar en los aplicativos de las declaraciones juradas o en casos excepcionales de exenciones, desgravaciones o deducciones que permitan la aplicación de controles cruzados más rápidos, 11) mayor difusión del Sistema de perfil de Riesgo, realizando una segmentación para los grandes contribuyentes,

presentando a la herramienta como esencial a la hora de decidir fiscalizaciones integrales ante los directivos y asesores de las principales empresas,

## Referencias Bibliográficas

---

- Barrera, Leticia (2002), "La elusión tributaria y las normas antiabuso", Disponible en formato digital en [www.aaef.org.ar](http://www.aaef.org.ar), Página de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Artículos de Doctrina, Diciembre, 2002.
- Casado Ollero, Gabriel (2000), "La recalificación administrativa como mecanismo de reacción frente a la elusión tributaria y al fraude a la ley: posibilidades y límites", Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Diciembre 2000, página 63.
- Costa, Marcelo (2007), "Lucha contra la evasión tributaria", Boletín AFIP N° 114.
- Irazoqui, Fernando (2005) La importancia de una adecuada "Planificación Fiscal". La Ley On line. Práctica Profesional 2005-11, 25.
- Gils Carbó, Alejandra y M. Guadalupe Vasquez (2009), "Evasión fiscal a través de la utilización fraudulenta de sociedades extranjeras", La Revista del Instituto, IR4, enero 2009, página 100-
- Gonzalez de Frutos, Ubaldo (2006), "La expansión y control del fenómeno de los tax shelters en Estados Unidos", Disponible en formato digital en [www.ief.es](http://www.ief.es) página del Instituto de Estudios Fiscales, Publicaciones, Documento de Trabajo 19/06.
- Lorenzo, Armando (2007) "El Reportaje Tributario" Consultor Tributario ERREPAR. Octubre 2007- Página 5
- Lorenzo, Armando (2008) "El Reportaje Tributario" Consultor Tributario ERREPAR. Mayo 2008 - Página 7
- Lorenzo, Armando (2008) "El Reportaje Tributario" Consultor Tributario ERREPAR. Septiembre 2008 - Página 5
- Lorenzo, Armando (2009) "El Reportaje Tributario" Consultor Tributario ERREPAR. Febrero 2009 - Página 5
- Lorenzo, Armando (2009) "El Reportaje Tributario" Consultor Tributario ERREPAR. Mayo 2009 - Página 5
- Lorenzo, Armando (2009) "El Reportaje Tributario" Consultor Tributario ERREPAR. Junio 2009 - Página 5
- Tercera Reunión del Foro OCDE de Administración Tributaria- Declaración Final Seúl. 2006. Disponible en formato digital en <http://www.oecd.org/dataoecd/37/62/37417459.pdf>
- Cuarta Reunión del Foro OCDE de Administración Tributaria – Comunicado del Cabo. 2008. Disponible en formato digital en <http://www.oecd.org/dataoecd/26/16/39887435.pdf>
- Quinta Reunión del Foro de la OCDE sobre Administración Tributaria. Comunicado del FTA (París). 2009. Disponible en formato digital en: <http://www.oecd.org/dataoecd/18/34/42887290.pdf>
- Villegas, Héctor Belisario (2003), "Derecho Tributario Penal", en Tratado de Tributación Tomo 1, Derecho Tributario Volumen 2, Buenos Aires, Editorial Astrea.
- 44 Asamblea General del CIAT. "El papel de las Administraciones Tributarias en la Crisis Global" [www.ciat.org](http://www.ciat.org).