

---

# LA EVASION FISCAL Y LOS ACUERDOS INTERNACIONALES DE COLABORACION

---

Humberto J. Bertazza

## 1. HACIA UN CONCEPTO DE CRIMEN ORGANIZADO

**E**l avance del tema, con la profusa literatura al respecto<sup>1</sup>, no deja de contar con posturas tan extremas, al punto de existir un sector de la ciencia criminológica que ha legado a poner en duda la verdadera existencia del concepto del crimen organizado.

Inclusive, quienes se encuentran alejados de tal posición, apoyando la necesidad de delimitar el núcleo mínimo de las actividades objeto de la prohibición del fenómeno, han llegado a reconocer la dificultad del camino, siendo conscientes de los serios obstáculos del mismo.

Así, diversas legislaciones se han ocupado de delitos tales como terrorismo, narcotráfico, tráfico de seres humanos, corrupción pública, delitos electrónicos, daños al medio ambiente y otros, como algunas de las actividades ilícitas peligrosas que trascienden las fronteras de los estados y poner en serio riesgo la seguridad de la sociedad<sup>2</sup>.

Los Estados Unidos de Norteamérica como los estados de la Unión Europea, han modelado un discurso de expansión<sup>3</sup> de lo que en dogmática penal se conoce como el derecho penal nuclear, sosteniendo que la solución de tal difuso fenómeno pasa

por ampliar los actuales niveles de punición.

Frente a tal posición, se encuentran quienes ven al crimen organizado como una categorización frustrada<sup>4</sup>, advirtiendo en esta tendencia una inclinación hacia un modelo de derecho penal máximo caracterizado por Ferrajoli<sup>5</sup> como un sistema de derecho y de responsabilidad penal incondicionado e ilimitado del poner punitivo, donde la certeza perseguida está en que ningún culpable resulte impune a costa de la incertidumbre de que también algún inocente pueda ser castigado<sup>6</sup>.

Las denominadas posturas garantistas, a la que se agrega la posición de Alessandro Baratta<sup>7</sup>, sostiene que, desde un punto de vista abstracto, la política de seguridad puede tener dos direcciones opuestas: o estar orientada al modelo del derecho de la seguridad o al de la seguridad de los derechos, reconociéndose que el modelo dominante en USA y en Europa es el primero de ellos, siendo el otro, un modelo alternativo posible.

Como cita Sansone<sup>8</sup>, la Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia organizada transnacional es quizás el instrumento normativo que, con mayor precisión, ha intentado definir este complejo fenó-

meno, entendiendo por "grupo delictivo organizado", aquél estructurado de tres o más personas que exista durante un cierto tiempo y que actúe concertadamente con el propósito de cometer uno o más delitos graves o tipificados con arreglo a la misma con miras de obtener, directa o indirectamente, un beneficio económico u otro de orden material<sup>9</sup>.

Asimismo, se entiende por "grupo estructurado", no formado fortuitamente para la comisión inmediata de un delito y en el que no necesariamente se haya asignado a sus miembros funciones fundamentalmente definidas ni haya continuidad en la condición de miembro o exista una estructura desarrollada<sup>10</sup>.

Por su parte, Medina Ariza<sup>11</sup>, reconociendo la dificultad del estudio del crimen organizado, se refiere a la dimensión económica (operando el crimen organizado como un negocio), al uso de la violencia o la intimidación como elementos del crimen organizado y a la organización, no necesariamente como una estructura jerárquica ni delimitación de funciones, pero sí con rasgos de permanencia o continuidad temporal.

Vicenzo Militello<sup>12</sup> nos alerta del tema en la Unión Europea, señalando que el crimen organizado es una aso-

ciación estructurada que lleva tiempo existiendo y que está compuesta al menos por tres personas que actúan según un acuerdo, mediante división del trabajo, para llevar a cabo un programa delictivo calificado.

Tales posiciones, no hacen más que sentar las bases que pretenden justificar el bagaje legislativo represivo, a los efectos de llevar a cabo la guerra a la criminalidad organizada transnacional, las que se pueden sintetizar como casos de anticipación de punibilidad que sancionan actos preparatorios, meros propósitos o bien la mera pertenencia a una organización o la difusión de ideas.

En el caso español, se destaca una tendencia al agravamiento considerable de las penas y una extensión de los tradicionales criterios de autoría y participación, como lo es, por ejemplo, el castigo previsto de actos de pertenencia a una organización o

asociación de carácter transitorio que tuviera como finalidad la difusión de sustancias estupefacientes o la participación en otras organizaciones delictivas.

A esta altura, la doctrina se plantea la justificación de la necesidad genérica de prevenir y descubrir delitos complejos<sup>13</sup> ante el menoscabo de las garantías fundamentales de un estado de derecho liberal.

Ante ello, aparece el modelo de los derechos a la seguridad, en el caso de una respuesta afirmativa y no de la seguridad de los derechos, que pretende sistematizar una política integral de protección y satisfacción de los derechos humanos fundamentales.

Así Zaffaroni<sup>14</sup> ha dicho que la frustrada categorización del crimen organizado, al ser trasladada a la legislación posibilitó la normativización de medidas penales y procesales penales extraordinarias, incompatibles

con las garantías liberales, sosteniendo además que en el caso de penas, del derecho norteamericano reciente o del continental europeo, lesionan los principios de racionalidad, proporcionalidad y de humanidad de penas.

Es así, donde llegamos al núcleo del problema que parece dirimirse en una contienda entre seguridad o libertad, ya que como sostiene Zaffaroni<sup>15</sup>, todavía no se entendió que no hay seguridad sin libertad y que el juego de poder de políticos y corporaciones policiales parece no interesarse por ninguna de ambas.

De todas maneras, no debe dejarse de tener en cuenta que el crimen organizado es una realidad hoy, que existen en diversas modalidades, de estructuras muy complejas y, en muchos casos, con una tecnología superior a la de los estados.

## 2. LA EVASIÓN FISCAL COMO DELITO INTERNACIONAL

En este marco, nuestro estudio está dirigido a la evasión fiscal internacional, como un fenómeno que posee características similares a las señaladas respecto del denominado "crimen organizado" y su relación con las herramientas de administración tributaria disponibles por los estados.

En el momento en que nuestro país decidió emprender un ataque frontal y sin concesiones al flagelo de la evasión fiscal, este 13° Encuentro Intencional nos permite hacer un humilde aporte, desde uno de sus múltiples aspectos, como es el referido al rol de eficacia de los acuerdos de cooperación internacional.

Es importante comprender que, por

tratarse de un problema tan complejo, dinámico, profundo y que cuenta con tantos pilares en los que se basa, su solución no pasará solamente por la acción desplegada por la Administración, sino que se requiere el concurso de la sociedad toda.

Ello, pues la evasión fiscal implica un importante ahucamiento de la base de imposición, con lo que el sistema tributario pierde justicia y transparencia.

En el marco internacional la denominada globalización de la economía, el crecimiento, liberalización y expansión del comercio, las inversiones transfronterizas, los avances tecnológicos y del transporte, así como

el surgimiento de mercados comunes, zonas de libre comercio y uniones aduaneras, han contribuido al desarrollo económico de muchos países, pero a la par, han servido como disparadores para ampliar y agravar el fenómeno de la evasión fiscal internacional.

Tal como se lo ha reconocido en la legislación comparada, el combate a la evasión y al fraude internacional, no es propio de cada país, ni se puede dar con éxito a través de acuerdos bilaterales, sino que requiere de una acción planificada y aunada de diversos países que se encuentren en sintonía con este tipo de remedios.

## 3. ASPECTOS INTERNACIONALES DEL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL<sup>16</sup>

### 3.1. ¿EXISTE UN CONCEPTO UNIFORME DE FRAUDE FISCAL A NIVEL INTERNACIONAL?

Desde el plano teórico o doctrinal se puede distinguir entre el fraude fiscal, el fraude a la ley tributaria y la economía de opción<sup>17</sup>.

a) **En el fraude tributario** el hecho imponible se ha producido y, por tanto, ha surgido la correspondiente deuda tributaria a cargo del contribu-

yente; lo que acontece es que éste intenta ocultar a la Administración la existencia o la exacta cuantía de la obligación tributaria.

b) **En el fraude a la ley tributaria**, el contribuyente lleva a cabo un negocio u operación artificiosa que no se corresponde con la realidad

económica subyacente, que ha sido utilizado con la única finalidad de eludir la norma tributaria; se produce un abuso de formas jurídicas o una discrepancia entre la sustancia y la forma del negocio jurídico.

c) **En la economía de opción**, el contribuyente adopta la forma nego-

cial más conveniente a los efectos de minimizar su carga fiscal sin que se vulnere ni la letra ni el espíritu de la legislación tributaria aplicable.

La falta de uniformidad internacional en lo que debe entenderse como “fraude fiscal” ha sido puesta de relieve desde diferentes ámbitos. Buen ejemplo de ello son las conclusiones a que se llegaron en el seno del *Comité Europeo de Expertos sobre la Tributación Empresarial* <sup>(2)</sup> (el conocido “Informe Ruding”), el informe puso de relieve las siguientes cuestiones, a saber:

- **Regla: Principio de autonomía de la voluntad:** resulta unánimemente aceptado que cada contribuyente tiene derecho a organizar o conducir sus asuntos y negocios de una forma que minimice su carga fiscal. Ahora bien, el principio de autonomía de la voluntad tiene sus límites: el fraude y la evasión fiscal.
- **Falta de uniformidad y claridad del concepto de “fraude fiscal”:** las líneas divisorias entre “*tax avoidance*” (disminución de la carga fiscal empleando medios ilícitos), “*tax evasión*” y “*tax fraud*” no

sólo difieren sustancialmente entre los Estados miembros de la Unión Europea, sino que también integran conceptos vagos e inciertos dentro de cada uno de los Estados.

No existe un concepto uniforme a nivel internacional sobre los citados fenómenos. A tal efecto, se propone la siguiente conceptualización:

- **Tax Fraud:** este término es empleado para referirse a la intención de evadir o evitar impuesto empleando mecanismos ilegales y con intención de vulnerar la legislación fiscal (por ejemplo, utilizando facturas falsas, doble contabilidad, falsedades en las declaraciones tributarias y ante la Inspección de los tributos).
- **Tax Evasion:** el “Informe Ruding” pone de relieve que este término posee diferentes significados en las distintas lenguas. En Inglés “*tax evasion*” implica actividades ilegales, pero de menor gravedad que el “*tax fraud*”. Por ejemplo, dejar de declarar renta vendría a constituir un supuesto de “evasión fiscal”, mientras que falsear declaraciones tributarlas constituiría

“fraude fiscal”. En francés “*évasion*” significa lo mismo que “*avoidance*” (elusión), ya legítima o ilegítima. Por ello, el Comité decidió no emplear el confuso término. Este término no tiene una clara correspondencia técnica en español, pero podría encuadrarse en la figura de “fraude o defraudación tributaria”.

- **Illegitimate Tax Avoidance:** esta expresión se refiere a conductas, donde el contribuyente cumple literalmente con la letra de la ley pero se considera que actúa de forma abusiva porque el único propósito de su conducta o forma de conducir sus negocios es evitar o disminuir su carga fiscal
- **Legitimate Tax Avoidance:** (legítima disminución de la carga fiscal/economía de opción): es la forma legal que tendrían los contribuyentes de minimizar su carga fiscal. Los Contribuyentes pueden legítimamente reducir sus impuestos eligiendo una determinada estructura de sus negocios y operaciones que les resulte fiscalmente conveniente.

### 3.2. ¿CUALES SON LAS CONSECUENCIAS DE LA FALTA DE UNIFORMIDAD EN EL CONCEPTO DE FRAUDE FISCAL A NIVEL INTERNACIONAL?

#### Efectos de la falta de reconocimiento bilateral de la medida antifraude

En primer lugar, los resultados derivados de la aplicación de medidas unilaterales o cláusulas antifraude internas en relación con una operación internacional, generalmente, no será aceptada o reconocida en los demás países que pudieran estar relacionados con la operación. Ello puede obedecer a un diferente entendimiento de la figura de “fraude tributario” o de la propia filosofía o policy subyacente en la cláusula. En otros casos, la falta de reconocimiento de los efectos de una medida antifraude de un Estado reside únicamente en el carácter de Derecho extranjero que ésta tiene para el otro país afectado por la misma; no obstante, no se puede olvidar que cada vez más la falta de reconocimiento descrita se produce en el marco de medidas bilaterales o multilaterales que, precisamente, persiguen instrumentar o canalizar la asistencia entre

Administraciones en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Esta situación, básicamente, trae consigo dos consecuencias:

- a) *La falta de efectividad de la medida:* La efectiva aplicación de una medida antifraude establecida por un Estado requerirá incuestionablemente de la colaboración o asistencia de la Administración tributaria de otro Estado;
- b) *Una “sobrecarga fiscal” o doble imposición sobre el contribuyente:* Tal es el caso de los ajustes de precios de transferencia entre entidades vinculadas constituye otro de los supuestos donde se produce con gran frecuencia e intensidad el fenómeno doble imposición residual

#### Efectos para el establecimiento de mecanismos bi/multilaterales antifraude

La falta de uniformidad a la hora de definir los caracteres del fraude fiscal obstaculiza el establecimiento de

mecanismos concertados para luchar contra este fenómeno. Si dos países poseen nociones de fraude distintos resultará difícil que se pongan de acuerdo a la hora de establecer una cláusula para prevenir o cercenar los supuestos de fraude fiscal internacional. Esta problemática se viene planteando desde hace ya algunos años en el marco de los convenios de doble imposición; precisamente esta cuestión ha venido dificultando la incorporación de cláusulas anti-evasión bilaterales en dichos convenios.

#### Efectos para la operatividad de mecanismos antifraude

La falta de uniformidad a la que venimos refiriéndonos puede, a su vez, ocasionar un defectuoso funcionamiento de las cláusulas antifraude que pudieran haberse concertado entre varios Estados. Piénsese, por ejemplo, en la cláusula de intercambio de información establecida en los convenios de doble imposición (art. 26 MCs, OCDE, ONU y EEUU);

estas cláusulas prevén un sistema de intercambio (“espontáneo”) conforme al cual cuando un país (A) tenga constancia de una operación que pudiera entrañar fraude fiscal para el

otro Estado contratante (B), el primero debe comunicar de forma espontánea toda la información que posee sobre la misma, alertándole así de la maniobra de fraude fiscal internacio-

nal. Si el país (A) opera con un concepto de fraude fiscal mucho más estricto que el país (B), rara vez operaría eficazmente la cláusula anti-fraude.

### 3.3. ¿CUÁLES SON LOS MOTIVOS QUE FUNDAMENTAN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL?

La Resolución del Consejo de las Comunidades Europeas, de febrero de 1975, sobre fraude y evasión fiscal internacionales, puso de relieve las principales razones que obligan a combatir estos fenómenos en el ámbito de la UE. En concreto, el Consejo señaló que dichas medidas deben adoptarse por los siguientes motivos:

1° Por las importantes *pérdidas presupuestarias* que para la Hacienda Pública de los Estados se derivan de las operaciones de fraude y evasión fiscal internacional;

2° Debido a las relevantes *infracciones del principio de justicia fiscal* que ocasionan estas operaciones, de dejarse impunes;

3° Atendiendo a que estos fenómenos (fraude y evasión) originan importantes *distorsiones económicas* en los movimientos internacionales de capital, flujos de inversión financiera y empresarial, así como en las condiciones de competencia entre las empresas

### 3.4. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE ALGUNAS VÍAS DE "FRAUDE" FISCAL INTERNACIONAL Y LOS MECANISMOS PARA PREVENIRLO O EVITARLO

A continuación pasamos a enunciar algunas de las vías más típicas de “fraude” fiscal internacional, así como los mecanismos adoptados por los Estados para protegerse y combatir estas prácticas.

#### El uso o instrumentación de "Áreas de Baja Tributación" o "Paraísos Fiscales"

#### Concepto de “Paraíso Fiscal” ¿Qué países constituyen Paraíso Fiscal?

Pese a la relatividad y carácter abierto de la noción “Paraíso Fiscal”, lo cierto es que existen varias características típicas de este tipo de países:

a) La presencia en su ordenamiento de un *régimen fiscal especialmente ventajoso*; ello puede instrumentarse a través de distintos tipos de beneficios fiscales como el establecimiento de una exención o de un tipo de gravamen muy reducido («*nominal income taxes*») para una categoría de rentas (incrementos de patrimonio, intereses, dividendos, pensiones, propiedad intelectual o industrial), para una categoría de sujetos (no residentes, artistas y deportistas, escritores), o en favor de determinados sectores empresariales (navieras, sector bancario o asegurador), así como a través de la propia «negociación», más o

menos explícita, del régimen fiscal aplicable a un concreto contribuyente.

b) La protección de la *confidencialidad de la información económico-financiera*; la mayoría de las áreas de baja tributación garantizan el secreto bancario y se niegan a asistir a las Administraciones y tribunales de otros Estados, esto es, excluyen o limitan el intercambio de información atendiendo a una sobreprotección interesada del secreto fiscal y bancario

c) La financiación (*fiscal*): el sistema empleado por las áreas de baja tributación para recabar los ingresos (tributarios) necesarios para financiar sus gastos públicos reviste ciertas peculiaridades; por un lado, su financiación suele realizarse a través de los impuestos que recaen sobre los sujetos y actividades no cubiertos por los «incentivos» o el régimen privilegiado; estos impuestos se exaccionan a tipos de gravamen “normales” o incluso más elevados de lo normal. Por otro lado, resulta recuente encontrar un elevado nivel de presión fiscal indirecta.

#### Clases de Paraísos Fiscales/ Áreas de Baja Tributación:

a) Paraísos fiscales “clásicos” o tradicionales: Son los países que tratan de atraer inversión extranjera

ofreciendo opacidad fiscal y/o regímenes tributarios extremadamente ventajosos en relación con la tributación de otros países considerados como de carga fiscal normal o elevada; sería el caso del típico país «apalmerado» y escasamente industrializado que trata de allegar recursos financieros empleando casi exclusivamente sus incentivos fiscales (Bahamas, Islas Caimán, Trinidad, Tobago);

b) Área de Baja Tributación constituida por un país desarrollado que establece incentivos y opacidad fiscal en relación con determinado tipo de operaciones o personas que obtengan rentas foráneas; se trata de países de alto nivel impositivo que establecen regímenes tributarios especiales para atraer capital extranjero [por ejemplo, el régimen de plusvalías y dividendos holandés; o el impuesto sobre sociedades irlandés (tipo de gravamen del 12 por 100)];

c) Países con centros de servicios altamente desarrollados: Estos países no ofrecen tipos de gravamen bajos o exenciones, sino secreto tributario y bancario, una amplia red de convenios de doble imposición, y un alto nivel de sofisticación de los profesionales del asesoramiento legal, financiero y contable (el ejemplo paradigmático sería Suiza).

**La instrumentación de los Paraísos Fiscales/ABT en operaciones de fraude y evasión fiscal internacional:** Algunas de las operaciones más frecuentes podrían ser las siguientes:

- a) *Residencia de sociedades:* Una práctica bastante extendida consiste en residenciar en estos territorios distintos tipos de sociedades para que reciban determinadas rentas que de otro modo obtendría una sociedad sujeta a gravamen en un país con un impuesto sobre sociedades notablemente más elevado; como ejemplos más típicos pueden citarse el de las “sociedades holding” para obtener dividendos y ganancias del capital, los “pivotes financieros” (*finance companies*) para recibir intereses de empresas del grupo, y los “*offshore workshops*” para recibir rentas empresariales;
- b) *Residencia de personas físicas:* Las personas físicas también emplean las áreas de baja tributación para fijar en los mismos su residencia fiscal, o para localizar inversiones opacas para el Fisco de su país de residencia; ostentando la residencia fiscal de un área de baja tributación puede reducirse significativamente la carga fiscal a la que se ve sometida una persona física con un elevado nivel de ingresos; ahora bien, esta técnica tiene sus limitaciones; en primer lugar, sólo un determinado tipo de profesionales (artistas, deportistas, ejecutivos) pueden servirse eficazmente de esta vía para rebajar su tributación, dada la proliferación de medidas antiparaiso fiscal que se vienen estableciendo por los demás países; por otro lado, ostentar residencia fiscal de una ABT tiene sus inconvenientes, por cuanto estos países no suelen tener una red muy extensa de convenios de doble imposición.

### **Normas para evitar el fraude a través de paraísos fiscales:**

La mayoría de los países denominados de alta tributación, como los países europeos y los integrantes de la OCDE, establecen listas de países que tienen la consideración de “paraísos fiscales”. Las principales normas “antiparaiso fiscal” estableci-

das en el **ordenamiento español** son las siguientes:

- a) *Norma de valoración de las operaciones realizadas por entidades residentes (y establecimientos permanentes) con o por personas o entidades residentes en territorios calificados como paraísos fiscales:* La normativa del Impuesto sobre Sociedades establece que la Administración tributaria *podrá* valorar estas operaciones por su «valor normal de mercado» cuando la valoración convenida por las partes hubiera determinado una tributación en España inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación; se trata de una norma que trata de evitar el desplazamiento arbitrario de bases imponibles (*tax base shifting*) de un lugar a otro al arbitrio de los contribuyentes, en perjuicio del fisco español;
- b) *Restricciones a la deducción de gastos derivados de operaciones con paraísos fiscales:* La normativa establece que los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes de paraísos fiscales, o pagadas a través de las mismas no serán deducibles para el contribuyente (residente) español, salvo que pruebe que el gasto devengado responde a una “operación efectivamente realizada”.
- c) *Exclusión de las exenciones previstas en la obligación real de contribuir:* La Ley española establece la exención en España de determinadas rentas (dividendos de salida, intereses e incrementos de patrimonio, rendimientos de la Deuda Pública) cuando son obtenidas por no residentes, al objeto de propiciar la libre circulación de capitales y la inversión extranjera en nuestro país “. Ahora bien, la normativa española excluye del ámbito de tales exenciones todas aquellas operaciones en las cuales el receptor o beneficiario efectivo de las rentas originadas en territorio español fuera un contribuyente residente de un país o territorio calificado como paraíso Fiscal.
- d) *Exclusión del ámbito de deducciones para eliminar la doble imposición internacional:* En el ordenamiento español existen varios

mecanismos para evitar la doble imposición internacional, esto es, la sobrecarga fiscal que puede soportar un contribuyente residente de España que obtiene rentas en un país extranjero, donde resulta gravado por las mismas. Para evitar los efectos del “doble gravamen” en el Estado extranjero (fuente) y en España (residencia) se articulan medidas (unilaterales y bilaterales) consistentes, ya en la deducción del impuesto extranjero (método de imputación/*foreign tax credit*), ya en la exención de la renta extranjera. Generalmente, el método más ventajoso para el contribuyente es la exención. Pues bien, el legislador español, en línea con las recomendaciones del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, excluye la aplicación del método de exención cuando la renta tenga su origen en paraísos fiscales, en orden a evitar una “doble exención” en perjuicio del Fisco español;

- e) *Exclusión del ámbito de los Convenios de Doble Imposición:* Los convenios de doble imposición son tratados internacionales que regulan la tributación de las relaciones económicas entre dos países, dotando a las personas amparadas por los mismos de un estatuto fiscal especial que les concede una serie de ventajas de diferente índole (seguridad jurídica, garantía de eliminación de la doble imposición, menor carga fiscal global, incentivos fiscales, APAs). Para evitar un uso abusivo de estos convenios, generalmente, los Estados contratantes excluyen del ámbito del CDI la parte del territorio o las entidades que poseen un régimen fiscal especialmente privilegiado. Así acontece, por ejemplo, en el marco del CDI España/Reino Unido, donde no se incluyen las Islas del Canal (Isla de Mann) y Gibraltar
- f) *Control administrativo para evitar el blanqueo de capitales a través de paraísos fiscales:* En virtud de la normativa antiblanqueo de capitales, las entidades financieras y de crédito deben comunicar al Servicio Ejecutivo encargado del control de estas operaciones toda operación con personas físicas o jurídicas residentes de territorios calificados como paraíso fiscal, cuando su importe sea superior a cinco

millones de pesetas o su contravalor en moneda extranjera.

g) *Obligaciones formales especiales;*

h) *Exigencia del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes:* Cuando una entidad residente de un paraíso fiscal posea bienes inmuebles ubicados en territorio español, generalmente se le exigirá un impuesto especial del 3 por 100 (tres por ciento) sobre el valor del bien

i) *El régimen antidiferimiento de la tributación:* Este régimen constituye un mecanismo de origen norteamericano arbitrado para evitar que, mediante la colocación de capitales a través de sociedades instrumentales en áreas de baja tributación, contribuyentes residentes puedan eludir o diferir la tributación de rentas generadas a través de “entidades pantalla” no residentes en territorio español. A este objeto se establece una norma obligatoria que imputa a los socios residentes las rentas obtenidas a través de la entidad no residente, como si hubieran sido obtenidas directamente sin mediación de la entidad interpuesta. Con este mecanismo se evita, por tanto, que se utilicen sociedades pantalla ubicadas en áreas de baja tributación para recibir rentas que, en principio, deberían ser obtenidas directa.

j) *Instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales:* Los contribuyentes residentes de España (así como los establecimientos permanentes situados en territorio español) que participen en instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales, imputarán en la parte general de la base imponible, la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día de cierre del período impositivo y su valor de adquisición.

### **Otras vías de fraude y evasión internacional**

Existe un sinnúmero de estructuras y mecanismos ideados para encauzar operaciones de planificación y fraude fiscal internacional. De hecho, lo habitual es que el mecanismo empleado dependa del tipo de renta de que se trate y de los países implicados en la operación, a que se suelen buscar los “agujeros” (*loopholes*) en los sis-

temas tributarios para facilitar al máximo la finalidad perseguida. Veamos, a continuación, algunas de las vías que con mayor frecuencia se han venido empleando para instrumentar operaciones de planificación fiscal internacional:

### **Empleo de Precios de Transferencia (Transfer Pricing) en las relaciones intra-grupo de las empresas multinacionales:**

Los precios de transferencia pueden ser definidos, como aquellos que difieren de los que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes debido a las especiales relaciones que median entre las partes de la operación (*arm's length principle*). Aunque existe un cierto consenso en afirmar que el uso de precios de transferencia no siempre encubre un propósito de “fraude fiscal”, al poder responder a razones de otra índole (comerciales, control de cambios, inestabilidad política, fluctuaciones monetarias), lo cierto es que la mayoría de los Estados ha mirado con mucho recelo esta práctica; éstos han tomado conciencia de que las empresas vinculadas o asociadas que forman parte de un mismo grupo pueden pactar precios superiores o inferiores a los de mercado y trasladar así los beneficios de un país de fiscalidad elevada a otro con fiscalidad ventajosa (o a un área de baja tributación, a un país con determinados incentivos fiscales, o a una sociedad con importantes pérdidas compensables o deducciones pendientes), de manera que se reduzca la carga fiscal global del grupo en perjuicio de uno o varios países (*tax base shifting*).

Estas maniobras vienen ocasionando notables pérdidas de ingresos tributarios a los diferentes Estados y, por ello, la mayoría de los países han reaccionado incorporando a su ordenamiento medidas que persiguen luchar contra estas prácticas; tales medidas son, básicamente, las que obligan a la Administración tributaria a controlar especialmente las operaciones entre “empresas asociadas” o vinculadas de manera que su valoración fiscal se realice a precios de mercado (principio de plena concurrencia); cuando la Administración detectara una operación pactada a precios diferentes de los de mercado,

generalmente, debe corregir la base imponible de las sociedades implicadas ajustándola a valores de mercado. Esta situación viene ocasionando un elevado nivel de confrontación entre las multinacionales y los Estados e, incluso, entre los distintos países (*the global tax war*.)

### **Instrumentación de Sociedades Base (Base Companies):**

La instrumentación de este tipo de sociedades pasa por la constitución de una entidad en un área de baja tributación, cuya función sería recibir las rentas que de otra forma obtendría su sociedad matriz, y colocar dichas rentas en los lugares más convenientes para los intereses del grupo. De esta forma, la matriz del grupo no recibe las rentas que obtiene la sociedad base o las recibe transcurrido mucho tiempo desde su obtención por aquélla (momento del reparto de dividendos, de la venta de la participación, o de la liquidación de la sociedad)

### **Conduit Companies / Sociedades de enlace:**

Este tipo de entidades se emplean para lograr que personas que, en principio, no están amparadas por el régimen de un CDI puedan acceder a las ventajas que éste proporciona. La estructura pasa, en un primer momento, por conducir o localizar determinadas rentas en sociedades base residentes de áreas de baja tributación; estas sociedades están ubicadas en países que, generalmente, no tienen suscritos CDIs y, en muchas ocasiones, necesitan el acceso a éstos para poder beneficiarse de algunas de las ventajas que los convenios establecen; el segundo paso o momento de este tipo de estructuras radicaría, por tanto, en la constitución de sociedades de enlace (*conduit company*) en un país que cuente con una amplia red de CDI; este tipo de sociedades operan de forma que reconducen las rentas generadas en un país de alta tributación hacia su país de residencia con el fin de minimizar la presión fiscal en el país de origen, y desde ahí trasladarlas finalmente a la sociedad base, localizada en el área de baja tributación

**Cambios artificiales de residencia fiscal:**

Resulta bastante frecuente entre determinados sectores profesionales de personas físicas (artistas, deportistas, altos ejecutivos) fijar su residencia fiscal en un área de baja tributación al efecto de reducir su carga fiscal; de esta forma, suelen trasladarse a países donde bien no hay impuesto sobre la renta (Sultanato de Omán), bien el tipo de gravamen es muy bajo (*nominal income tax*) (Andorra, Mónaco, Bahamas), o bien no se gravan las rentas foráneas (Hong Kong) o las rentas pasivas (Panamá). Lo

que acontece en muchas ocasiones es que estas personas no llevan a cabo una “emigración” real. Si no ficticia (cambios artificiales de residencia). Frente a esta práctica de “deslocalización” de las personas físicas ha reaccionado la mayoría de los países ampliando el concepto y los vínculos determinantes de la residencia fiscal.

**Fraude a través de operaciones de comercio electrónico (internet):**

Existe una honda preocupación por parte de los Estados más avanzados, así como en el seno de la OCDE y la

UE en relación con los niveles de blanqueo de capitales y fraude fiscal que pueden producirse a través de operaciones de comercio electrónico en la red Internet. La complejidad de las estructuras internacionales que se han montado para instrumentar estas operaciones, su opacidad, volatilidad y difícil identificación de las partes intervinientes permite que los intercambios de bienes y servicios que se lleven a cabo por este nuevo cauce escapen a muchos de los mecanismos de control establecidos por los Estados.

## 4. CONDICIONES NECESARIAS PARA PRESTAR ASISTENCIA EN MATERIA DE RECAUDACIÓN

### 4.1. Nacimiento de la obligación

Ante todo, debe señalarse que se requiere como condición necesaria, aunque no suficiente, la existencia previa de una norma que prevea su asistencia, con una petición de conformidad con los requisitos previstos normativamente.

De esta manera, el Estado requirente podrá ejercer correctamente su potestad y tendrá en derecho de procurar dicha asistencia, a la vez que la correlativa obligación de prestarla.

Surge así, por lo menos en el plano teórico la distinción entre “authority” y “obligación”<sup>19</sup>. Mientras que en el

primer supuesto el Estado contratante puede decidir si presta o no asistencia, en el segundo se encuentra obligado realizar todo lo posible para prestarla.

En el caso del protocolo celebrado entre la USA y Canadá, ambos países se comprometen a prestar asistencia en materia de recaudación, sin requisitos específicos.

Se genera así una especial relación entre el Estado requirente y el requirente, basada en el conocido principio de la autonomía procedimental, por lo cual los miembros intervinientes

deben contribuir al sostenimiento de los gastos comunitarios.

En relación al Estado requerido, se entiende a aquel al que se dirija una petición de asistencia.

Sin embargo, no puede concluirse en el sentido que el poder del Estado requirente extiende su poder en virtud de la petición de asistencia mutua realizada, pues la autoridad requerida sólo estará obligada en tanto y en cuanto se cumpla la normativa correspondiente.

### 4.2. Alcance de la obligación

Aparece claro que los estados tienen cierta reticencia en vincularse en exceso, lo cual hace que la asistencia se perfila con alcance limitado, siendo ésta un obstáculo en la negociación.

Desde el punto de vista objetivo, la obligación de prestar asistencia pasa por todos los esfuerzos necesarios

para recaudar el tributo a favor del Estado requirente: desde la recaudación propiamente dicha, la adopción de medidas cautelares, entre otros.

En lo que respecta al aspecto procedimental, cuando el país requirente envía su pedido al requirente, éste deberá acusar recibo por escrito de la petición de cobro y/o adopción de

medidas cautelares en el plazo más breve posible, quedando obligado a informar sin demora el resultado de las acciones<sup>20</sup>.

Respecto del idioma a emplearse, debe utilizarse la lengua oficial del Estado miembro donde la autoridad requerida tenga su sede<sup>21</sup>.

## 5. LOS ACUERDOS DE COLABORACIÓN EN NUESTRO PAÍS

### 5.1. Introducción

Los convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal contemplan diversas situaciones vinculadas al tratamiento impositivo de los negocios internacionales, en función del criterio de imposición mundial adoptado por el sistema impositivo argentino.

En dichos convenios bilaterales se prevé que las autoridades competentes podrán intercambiar las informaciones necesarias para aplicar las disposiciones de los respectivos acuerdos internacionales o de la legislación de los estados signatarios.

En base a ello, el Ministerio de Economía y Producción a través de la Resolución 336 ( B.O. 29/9/03) autorizó a la AFIP a intervenir en forma directa en la tramitación de intercambio de información relativa a acciones de fiscalización y recaudación con otras administraciones fiscales pertenecientes a los países signatarios de convenios para evitar la doble imposición internacional celebrados por nuestro país.

Asimismo se la autoriza a acordar, complementariamente, con las Administraciones fiscales aludidas aspectos procedimentales relacionados con el intercambio de información.

Dicho intercambio de información de carácter recíproco con otras Administraciones fiscales se considera indispensable para la efectividad de las acciones de recaudación y fiscalización a cargo de la AFIP, como así también para las normas de desenvolvimiento de las relaciones con dichos estados extranjeros.

Ello, pues las administraciones fiscales utilizan como herramienta esencial para el desarrollo de sus actividades el manejo de la información, el cual debe ser efectivo, dependiendo ello del factor tiempo, toda vez que se encuentren involucrados institutos como el de la prescripción o caducidad, que pueden tornar inoperantes las acciones de fiscalización y o recaudación cuando la información no se dispone en los tiempos adecuados y pertinentes.

Las mencionadas facultades otorgadas a la AFIP se basan en que dicho organismo es el ente ejecutor de la política tributaria a nivel federal, que posee la información objeto del intercambio y que cuenta además con los medios idóneos y la capacidad para su producción. Por otra parte y a los efectos de cumplir sus funciones, dicho organismo fiscal requiere recabar datos del extranjero en el marco de sus competencias específicas por cuya razón resulta ser el organismo idóneo para la tramitación de las solicitudes de intercambio de información.

Uno de los problemas básicos que se discute en el derecho comparado, con relación a los acuerdos de intercambio de información, es el vinculado a la aplicación de secreto fiscal y cómo dicho instituto puede llegar a limitar la utilización de tales instrumentos.

Es por ello que, la República Argentina, siguiendo la línea de los países desarrollados, ha decidido adoptar tal criterio, de manera que se considerará que el marco de tales acuerdos de

colaboración internacionales, y a raíz del proceso de intercambio de información no regirá el secreto fiscal.

Como consecuencia de las modificaciones recientemente introducidas en la ley de procedimiento fiscal, se incorpora como inciso d) del 6° párrafo del art. 101 una nueva disposición que establece ciertos supuestos en los cuales no ha de regir el secreto fiscal. Se trata de los casos de remisión de información al exterior en el marco de los acuerdos de cooperación internacional celebrados por la AFIP con otras administraciones tributarias del exterior.

Tal situación se dará a condición de que la respectiva administración del exterior se comprometa a tratar la información suministrada como secreta, en iguales condiciones que la información obtenida sobre la base de su legislación interna o a entregar la información suministrada solamente a personal o autoridades (incluso a tribunales y a órganos administrativos), encargados de la gestión o recaudación de los tributos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a los tributos o la resolución de los recursos con relación a los mismos.

Otra condición que se exige respecto de la administración del exterior, a los efectos de la no procedencia de secreto fiscal consiste en la utilización de las informaciones suministradas solamente para los fines indicados en los puntos anteriores, pudiendo revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

### 5.2. LOS TRATADOS BILATERALES DE INVERSIÓN

#### Descripción del tema

A partir de 1990 y hasta el año 2000 inclusive la República Argentina suscribió con distintos países diversos tratados de promoción y protección recíproca de inversiones. El objetivo de estos tratados Bilaterales de Inversión (TBI) consiste en “promover una mayor cooperación económica entre los países contratantes”, para lograr “el desarrollo económico de los países”<sup>22</sup>.

Los TBIs suscriptos por Argentina responden a un patrón común: establecen mecanismos de solución de controversias en materia de inversión por medio de arbitrajes internacionales, ya sea por medio de tribunales ad hoc (establecido de acuerdo con las reglas del arbitraje de la CNUDMI – Comisión de las Naciones Unidas para el derecho Mercantil internacional-) o mediante tribunales constituidos bajo reglas específicas (CIADI – Centro Inter-

nacional de Arreglos de Diferencias relativas a Inversiones-).

#### Naturaleza jurídica de los tratados bilaterales de inversión y su tipificación constitucional

La Constitución Nacional Argentina establece una tipificación de los tratados internacionales en base a la materia objeto de regulación. El disímil contenido prohija una jerarquiza-

ción que se expresa en su articulación con la Constitución y la ley y en la facultad/dificultad con que pueden ingresar, progresar o egresar al sistema jurídico nacional.

Las categorías constitucionales, según los ejes temáticos de los tratados, son las siguientes:

- a) tratados sobre derechos humanos (art. 75 inc. 22, párr. 2º y 3º);
- b) tratados de integración (art. 75 inc. 24);
- c) tratados no incluidos en los ítems anteriores celebrados con otras naciones o con organizaciones internacionales (art. 75 inc. 22, párr. 1º);
- d) concordatos con la Santa Sede (art. 75 inc. 22, párr. 1º y,
- e) convenios celebrados por las provincias con conocimiento del Congreso Nacional (art. 124).

Los tratados bilaterales de inversión deben ser ubicados dentro de la categoría de los tratados referidos en el art. 75 inc. 22, párr. 1º de la Constitución Nacional. Consecuentemente:

- gozan de jerarquía superior a la ley;
- no pueden llegar a la jerarquía constitucional; e
- ingresan y egresan por medio de leyes votadas por la mayoría abso-

luta de los miembros de cada Cámara del Congreso computada sobre el quórum (regla general del art. 78, Constitución Nacional).

Su jerarquía los ubica un escalón por debajo de la Constitución y uno por arriba de la ley, integrando en esa posición la pirámide jurídica que constituye la ley suprema de la Nación.

Desde el punto de vista constitucional, los tratados de inversión pueden ser objeto de control: a) en razón de su contenido, y b) por parte de los tribunales locales.

a) El contenido (art. 27, Constitución Nacional)

El control de contenido se referencia genéricamente con el grado de congruencia de las disposiciones del tratado y el texto constitucional *in totum*, y específicamente con la cláusula del art. 27 de la Constitución, aquella que obliga al Gobierno Federal “a afianzar sus relaciones de paz y comercio con las potencias extranjeras por medio de tratados que estén en conformidad con los principios de derecho público establecidos en esta Constitución”.

b) La jurisdicción (art. 116, Constitución Nacional)

Desde el punto de vista jurisdiccional, el art. 116 de la Constitución Argentina establece la competencia de los tribunales federales para dirimir diferendos relacionados con las materias susceptibles de ser reguladas por los tratados de marras. La reforma constitucional de 1994 previó la delegación de la jurisdicción nacional a organizaciones supraestatales de modo explícito (en el inc. 24 del art. 75, dedicado a los tratados de integración) y de modo indirecto (en el art. 22, segundo párrafo, del mismo artículo, dedicado a los tratados sobre derechos humanos, en la medida en que los convenios que cita prevean tal delegación).

### ACUERDOS DE COOPERACIÓN EN LOS TBI

La República Argentina ha celebrado 50 tratados para la promoción y protección de inversiones, tal como se señala en el Cuadro<sup>23</sup>.

Luego de un análisis de los mismos<sup>24</sup>, llegamos a la conclusión que en ninguno de ellos, se encuentran normas referidas a los acuerdos de colaboración internacional en materia fiscal.

## 5.3. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

En relación a este tema, debe señalarse que nuestro país ha celebrado a la fecha, y se encuentran vigentes, 18 convenios para evitar vigentes, 18 convenios para evitar la doble imposición internacional, tal como destacamos en el Cuadro IX.<sup>25</sup>

**En dicho cuadro, podemos advertir que de los convenios celebrados por la República Argentina para Evitar la Doble Imposición Internacional, el único que no prevé intercambio de información es el suscrito con Suiza. Recordamos que si bien tal Convenio no ha sido aún ratificado por el Parlamento Nacional, el mismo se encuentra en aplicación provisional desde el 23 de noviembre de 2000 en virtud del Protocolo Adicional suscrito en Buenos Aires en esa fecha.**

En los convenios restantes se dispone que las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para resolver las cuestiones relativas a la aplicación de los mismos.

Asimismo, excepto en los convenios celebrados con Bolivia y Chile, se establece expresamente, que en ningún caso las disposiciones se interpretarán como imponiendo a uno de los Estados Contratantes la obligación de:

- a) Tomar medidas administrativas en oposición con las leyes o la práctica administrativa de éste o del otro Estado Contratante,
- b) Suministrar detalles que no pueden obtenerse en virtud de las leyes o en el curso normal de la administración de éste o del otro Estado Contratante, o

c) Suministrar información que revele cualquier secreto comercial, de negocios, industrial, profesional, procedimiento de comercio o información cuya revelación pudiera ser lesiva para la seguridad pública.

La información suministrada intercambiada es calificada como secreta y, en términos generales, sólo se comunicará a las autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en los Convenios. Asimismo, con la excepción de los convenios celebrados con Bolivia, Alemania, Brasil y Chile, tales autoridades podrán revelar dicha información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

## 6. CONCLUSIONES

La mayoría de los Estados, así como la UE y algunas organizaciones internacionales (OCDE, ONU) han tomado conciencia de los elevados niveles de fraude y evasión internacional, de sus cada día más relevantes consecuencias para su sistema económico y político y también de la relativa eficacia de los mecanismos (unilaterales y bilaterales) que tradicionalmente vienen estableciéndose para prevenir y luchar contra el fraude y la evasión internacional.

Todo parece indicar que existe un

fuerte consenso internacional sobre la necesidad de reforzar e intensificar la cooperación y asistencia internacional entre los Estados para poner coto a la multiplicidad de vías, mecanismos, territorios que canalizan de alguna forma el fraude y la evasión fiscal internacional en detrimento de las estructuras económicas y sociales de los demás Estados. En este sentido, creemos que tanto el Código de Conducta comunitario sobre tributación empresarial (1997) como el informe del Comité de Asuntos Fis-

cales de la OCDE sobre “*HARMFUL Tax Competition*” (1998) han marcado el inicio de una nueva fase en la lucha contra estos fenómenos.

Es por ello, que consideramos que están dadas las condiciones necesarias para que nuestro país inicie una etapa de evaluación, análisis, discusión, y normado de los referidos acuerdos de cooperación internacional.

La complejidad y dinámica del delitos de evasión fiscal y su alcance transfronterizo, justifican tal conclusión.

## APÉNDICE

### CUADRO I DERECHO COMPARADO ASISTENCIA MUTUA

BELGICA	<ul style="list-style-type: none"> <li>- La mitad de los convenios de doble imposición, prevén la asistencia mutua en materia de recaudación global. En otros su alcance es limitado.</li> <li>- Texto tipo Alemania art. 27</li> <li>- Nuevo convenio con España (1995), disposición detallada.</li> </ul>
ALEMANIA	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Convenios de asistencia, intercambio de información</li> <li>- Convenio con Suecia (1959) art. 24, intercambio de información</li> <li>- Convenio con USA, art. 26, intercambio de información y asistencia administrativa con alcance limitado.</li> </ul>
FRANCIA	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Procedimientos definidos por el Dto. del 28/11/79</li> <li>- Intercambio de información</li> <li>- Notificaciones</li> <li>- Asistencia a la recaudación</li> <li>- Convenio Francia-USA (art. 27)</li> <li>- Convenio Francia – España (Julio 1997)</li> </ul>
ITALIA	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Posibilidad de solicitar o prestar asistencia mutua en la recaudación solo con acuerdos AD HOC.</li> <li>- Convenios con Alemania (18/10/89) art. 2; Francia (29/10/58) art. 25, España (Art. 25)</li> </ul>

## **CUADRO II**

### **INSTRUMENTOS MULTILATERALES**

#### ✓ **FOROS MÁS IMPORTANTES**

ONU  
OCDE  
Comunidad Europea

#### ✓ **ACUERDOS INTERNACIONALES NO VINCULANTES**

Agrupaciones regionales  
Agrupaciones subregionales

CONVENIO BENELUX	- Bélgica, Holanda y Luxemburgo (Bruselas, 5/9/52) - Asistencia recaudación impuestos directos e indirectos.
CONVENIO NÓRDICO	- Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia (9/11/72, sustituido el 7/12/89) - Cooperación multilateral auténtica sobre la base del consejo de Europa y OCDE (1988)
NACIONES UNIDAS	- Grupo AD HOC de expertos en tratados fiscales (1967) res. Consejo económico y social 8/67 - Cláusulas de asistencia (art. 26 convenio OCDE)

## **CUADRO III**

### **OCDE**

#### ✓ RECOMENDACIÓN CONSEJO SOBRE EVASIÓN Y FRAUDE FISCAL (21/9/77)

Llamamiento fortalecimiento poderes nacionales  
Desarrollar intercambios de información

#### ✓ MODELOS DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL (16/1/78)

Modelo Convenio 1977 (sobre la base proyecto de 1963)  
Silencio respecto de la asistencia mutua en materia recaudatoria

#### ✓ RECOMENDACIÓN CONSEJO SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN RECAUDACIÓN (19/1/81)

Convenios bilaterales

#### ✓ RECOMENDACIÓN CONVENIO SOBRE ASISTENCIA MUTUA EN RECAUDACIÓN (1981)

Cuidadosamente elaborado y comentado  
Relación recaudación y notificación previa

#### ✓ CONVENIO SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN ASUNTOS FISCALES (25/1/88)

Coloquio sobre evasión y fraude internacional  
Proyecto convenio multilateral para prevenir la evasión fiscal (10/7/86)  
Ratificación USA (2/91)

#### ÚLTIMAS TENDENCIAS EN EL CONVENIO MODELO

OCDE Disociación asistencia mutua en dos modelos  
(medidas coercitivas ejecución ley tributaria)  
Modelo convenio 1992

Evitar doble imposición  
Fraude fiscal  
No – discriminación

**CUADRO IV**  
**NORMAS SUPRANACIONALES SOBRE ASISTENCIA MUTUA**

**1) PROGRAMA DEL CONSEJO 10/2 Y PROGRAMA COMISIÓN MATERIA FISCAL 23/7/75**

- Inicio acción contra evasión y fraude fiscal internacional
- Contrapartida garantías posibles afectados (advirtió riesgos decisiones administrativas arbitrarias o desproporcionadas)
- Ineficacia combate fraude de manera unilateral o bilateral
- Lucha más amplia posible y a escala comunitaria
- Directivas Consejo 76/308/ CEE 15/3/76, 79/1071/CEE 6/12/79, 77/794/CEE 4/11/77 y 84/689/CEE 24/9/86.

**2) DIRECTIVA BASE PARA EL COBRO (76/308/CEE) Y LA QUE FIJA MODALIDADES PRÁCTICAS DE APLICACIÓN (77/794/CEE)**

- Forma garantizar cobro de caja estado miembro
- Modificaciones 85/479/CEE del 14/10/85 y 86/489/CEE del 24/9/86

**3) DIRECTIVA SOBRE INTERCAMBIO INFORMACIÓN (77/799/CEE DEL 19/12/77)**

- Plasmación jurídica Res. 10/2/75
- Primer instrumento comunitario en la imposición directa, aún sin la existencia de ningún texto sobre la armonización tributaria.

**4) EVOLUCIÓN DE LA ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN DE RECURSOS PROPIOS**

**4.1 EXTENSIÓN AL IVA (79/1071/CEE DEL 6/12/79)**

- Modifica D. 76/308/CEE
- Reglas sexta directiva IVA
- Información recibida de estados miembros sobre prácticas ilícitas

**4.2 COBRO DE GRAVÁMANES EXIGIBLES EN VIRTUD DE UNA OPERACIÓN DE CIRCULACIÓN INTRACOMUNITARIA (REGLAMENTO 3/84 CONSEJO)**

- Al comprobarse irregularidad en una operación comunitaria, el Estado miembro efectuará el cobro.
- Cuando se cometa una irregularidad en un Estado miembro, éste deberá cobrarlo por cuenta del otro.
- Aplicación régimen específico.
- Remisión expresa a la directiva sobre asistencia mutua.

**4.3 REPERCUSIONES REGLAMENTO 218/92 DEL CONSEJO DEL 27/1/92**

- Cooperación administrativa impuestos indirectos (IVA).
- Control a posteriori en remplazo del control a priori procedimientos aduaneros.
- Creación comité consultivo denominado "SCAC" Standing Committee for administrative cooperation.
- Mayor agilidad intercambios de información.

**4.4 RECAUDACIÓN IMPUESTOS ESPECIALES DIRECTIVA 92/12/CEE DEL 25/2/92 MODIFICADA POR 92/108/CEE DEL 14/12/92**

- Aplicación escala comunitaria (hidrocarburos, alcohol, bebidas alcohólicas y tabaco)
- Pago en el país en que se cometió la irregularidad o la, infracción, sin perjuicio acciones sancionatorias, con información a las autoridades competentes del país de salida.
- Cuando no se pueda determinar el lugar de la infracción, se considerará que se produjo en el estado miembro de salida.

**# OTRAS NORMAS RECIENTES: EL TRATADO DE LA UNIÓN EUROPEA Y EL REGLAMENTO 2988/95 DEL CONSEJO**

- El art. G.77 del tratado de la U.E. introduce en el tratado de la comunidad el art. 209 A, donde se prevé la cooperación entre los estados miembros en la lucha contra el fraude respecto de los intereses financieros.
- Reglamento 2988/95 define el alcance de irregularidad con intereses financieros.
- Se norman las sanciones, entre la que se encuentra la privativa de libertad.

**CUADRO V**  
**LA ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA DE RECAUDACIÓN EN LA OCDE**

PAÍSES	PAÍSES CON CLÁUSULAS DE ASISTENCIA MUTUA PARA LA RECAUDACIÓN GLOBAL	PAÍSES CON CLÁUSULAS DE ASISTENCIA MUTUA PARA LA RECAUDACIÓN LIMITADA
AUSTRALIA		
AUSTRIA	x	x
BÉLGICA	x	x
CANADÁ	x	
REPÚBLICA CHECA	x	
DINAMARCA	x	x
FINLANDIA	x	x
FRANCIA	x	x
ALEMANIA	x	x
GRECIA	x	x
HUNGRÍA		
ISLANDIA		
IRLANDA		
ITALIA	x	
JAPÓN		x
COREA	x	x
LUXEMBURGO	x	x
MÉJICO	x	x
HOLANDA	x	x
NUEVA ZELANDA		
NORUEGA	x	x
POLONIA		
PORTUGAL		
REPÚBLICA ESLOVACA		
ESPAÑA	x	
SUECIA	x	x
SUIZA		
TURQUÍA	x	x
REINO UNIDO		
ESTADOS UNIDOS	x	x

**CUADRO VI**  
**GESTIÓN ESPAÑOLA ASISTENCIA MUTUA**  
**QUINQUENIO 1995-1999**

PETICIONES FORMULA- DAS POR	PETICIONES DE COBRO					PETICIONES DE NOTIFICACIÓN				
	SALDO INICIAL	ENTRA- DAS	COBRA- DAS	DATAD AS	SALDO FINAL	SALDO INICIAL	ENTRA- DAS	POSITI- VAS	NEGATI- VAS	SALDO FINAL
PAÍSES UNIÓN EUROPEA										
AÑO 1995	171	106	26	59	192	41	76	54	14	59
AÑO 1996	192	106	22	66	210	59	12	32	18	21
AÑO 1997	210	94	26	80	198	21	22	14	7	22
AÑO 1998	198	214	26	65	231	22	19	18	5	18
AÑO 1999	231	139	13	94	236	18	5	1	2	20
ESPAÑA										
AÑO 1996	19	28	2	14	31	-	14	-	1	13
AÑO 1997	31	17	3	4	41	13	21	13	2	19
AÑO 1998	41	7	2	34	32	19	11	12	4	14
AÑO 1999	32	8	1	1	38	14	4	3	-	15

**CUADRO VII**  
**GESTIÓN ESPAÑOLA ASISTENCIA MUTUA**  
**QUINQUENIO 1995-1999**

PETICIONES FORMULA- DAS POR	PETICIONES INFORMACIÓN					PETICIONES MEDIDAS CAUTELARES				
	SALDO INICIAL	ENTRA- DAS	POSITI- VAS	NEGATI- VAS	SALDO FINAL	SALDO INICIAL	ENTRA- DAS	POSITI- VAS	NEGATI- VAS	SALDO FINAL
PAÍSES UNIÓN EUROPEA										
AÑO 1995	7	31	6	16	16	-	-	-	-	-
AÑO 1996	16	22	3	9	26	9	2	4	4	3
AÑO 1997	26	40	10	26	30	3	4	2	2	3
AÑO 1998	30	17	1	19	27	3	1	-	1	3
AÑO 1999	27	38	13	19	33	3	5	1	-	7
ESPAÑA										
AÑO 1996	-	2	1	-	1					
AÑO 1997	1	-	-	1	-					
AÑO 1998	-	1	-	-	1					
AÑO 1999	1	4	1	-	4					

**CUADROS VIII**  
**TRATADOS SUSCRITOS POR ARGENTINA PARA LA PROMOCIÓN Y PROTECCIÓN DE**  
**INVERSIONES – INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN SOBRE FISCALIZACIÓN**

PAÍS	NORMATIVA	SANCION	SITUACIÓN
Alemania	Ley 24.098	10/06/1992	No previsto
Italia	Ley 24.122	26/08/1992	No previsto
Armenia	Ley 24.395	09/11/1994	No previsto
Jamaica	Ley 24.549	13/09/1995	No previsto
Australia	Ley 24.728	07/11/1996	No previsto (1)
Lituania	Ley 24.984	03/06/1998	No previsto
Austria	Ley 24.328	11/05/1994	No previsto
Bélgica /Luxemburgo	Ley 24.123	26/08/1992	No previsto
Bolivia	Ley 24.458	08/02/1995	No previsto
Malasia	Ley 24.613	07/12/1995	No previsto
Bulgaria	Ley 24.401	09/11/1994	No previsto (1)
Marruecos	Ley 24.890	05/11/1997	No previsto
Canadá	Ley 24.125	26/08/1992	No previsto (1) (2)
México	Ley 24.972	20/05/1998	No previsto (4)
China	Ley 24.325	11/05/1994	No previsto (1) (3)
Nicaragua	Ley 25.351	01/11/2000	No previsto
Corea	Ley 24.682	14/08/1996	No previsto
Países Bajos	Ley 24.352	28/07/1994	No previsto (1)
Costa Rica	Ley 25.139	04/08/1999	No previsto
Panamá	Ley 24.971	20/05/1998	No previsto
Croacia	Ley 24.563	20/09/1995	No previsto
Perú	Ley 24.680	14/08/1996	No previsto
Cuba	Ley 24.770	19/02/1997	No previsto
Polonia	Ley 24.101	10/06/1992	No previsto (1)
Dinamarca	Ley 24.397	09/11/1994	No previsto (1)
Portugal	Ley 24.593	15/11/1995	No previsto (1)
Ecuador	Ley 24.459	08/02/1995	No previsto
Reino Unido	Ley 24.184	04/11/1992	No previsto
Egipto	Ley 24.248	13/10/1993	No previsto (1)
Rep. Checa	Ley 24.983	03/06/1998	No previsto
El Salvador	Ley 25.023	20/10/1998	No previsto
Rumania	Ley 24.456	08/02/1995	No previsto
España	Ley 24.118	05/08/1992	No previsto
Senegal	Ley 24.396	09/11/1994	No previsto
EE.UU.	Ley 24.124	26/08/1992	No previsto (1)
Sudáfrica	Ley 25.352	01/11/2000	No previsto
Fed. de Rusia	Ley 25.353	01/11/2000	No previsto (1)
Suecia	Ley 24.117	05/08/1992	No previsto
Finlandia	Ley 24.614	07/12/1995	No previsto
Francia	Ley 24.100	10/06/1992	No previsto
Túnez	Ley 24.394	09/11/1994	No previsto
Guatemala	Ley 25.350	01/11/2000	No previsto (1)
Turquía	Ley 24.340	09/06/1994	No previsto
Hungría	Ley 24.335	02/06/1994	No previsto (1)
Ucrania	Ley 24.681	14/08/1996	No previsto
Indonesia	Ley 24.814	23/04/1997	No previsto
Venezuela	Ley 24.457	08/02/1995	No previsto
Israel	Ley 24.771	19/02/1997	No previsto
Suiza	Ley 24.099	10/06/1992	No previsto
Vietnam	Ley 24.778	14/04/1997	No previsto

Notas:

- (1) Las partes contratantes efectuarán consultas sobre asuntos relativos a la interpretación o aplicación del Acuerdo.
- (2) Además, se intercambiarán información sobre la repercusión que las leyes, reglamentaciones, decisiones, prácticas administrativas o procedimientos, o políticas de la otra parte pueden tener respecto de las inversiones amparadas por el Acuerdo.
- (3) Se prevé el intercambio de información relativa a leyes y oportunidades de inversión
- (4) Las partes contratantes se informarán mutuamente, en especial, sobre:
  - a) Oportunidades de inversión,
  - b) Las leyes, reglamentos o disposiciones que directa o indirectamente conciernen a la inversión extranjera incluyendo regímenes cambiarios y fiscales, y
  - c) El comportamiento de la inversión extranjera a sus respectivos territorios.

Asimismo, las partes contratantes podrán exigir a un inversor de la otra parte contratante o de su inversión, en su territorio, que proporcione información rutinaria referente a esa inversión, exclusivamente con fines estadísticos.

**CUADRO IX**  
**INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA**  
**DOBLE IMPOSICIÓN CELEBRADOS POR LA REPÚBLICA ARGENTINA**

País	Ley	Aplicación del Convenio	Control administrativo para evitar/prevenir el fraude y la evasión	Status de la información	Excepciones a la entrega de información
Bolivia	21.780	Sí	Sí	Secreta	No
Alemania	22.025	Sí	No previsto expresamente	Secreta	Sí (2)
Francia	22.357	Sí	No previsto expresamente	Secreta	Sí (2)
Austria	22.589	Sí	No previsto expresamente	Secreta	Sí (2)
Brasil	22.675	Sí	No previsto expresamente	Secreta	Sí (2)
Italia	22.747	Sí	Sí	Secreta	Sí (2)
Chile	23.226	Sí	Sí	Secreta	No
España	24.258	Sí	No previsto expresamente	Secreta	Sí (2)
Canadá	24.398	Sí	No previsto expresamente	Secreta	Sí (2)
Finlandia	24.654	Sí	No previsto expresamente	Secreta	Sí (2)
Reino Unido	24.727	Sí	Sí	Secreta	Sí (2)
Suecia	24.795	Sí	No previsto expresamente	Secreta	Sí (2)
Dinamarca	24.838	Sí	No previsto expresamente	Secreta	Sí (2)
Bélgica	24.850	Sí	No previsto expresamente	Secreta	Sí (2)
Países Bajos	24.933	Sí	No previsto expresamente	Secreta	Sí (2)
Australia	25.238	Sí	No previsto expresamente	Secreta	Sí (2)
Noruega	25.461	Sí	No previsto expresamente	Secreta	Sí (2)
Suiza	(1)	No (3)	No (3)	No (3)	No (3)

(1) Se encuentra con vigencia provisional en virtud de acuerdo específico a tal efecto.

(2) En ningún caso las disposiciones se interpretarán como imponiendo a uno de los Estados Contratantes la obligación de:

- Tomar medidas administrativas en oposición con las leyes o la práctica administrativa de éste o del otro Estado Contratante,
- Suministrar detalles que no pueden obtenerse en virtud de las leyes o en el curso normal de la administración de éste o del otro Estado Contratante,
- Suministrar información que revele cualquier secreto comercial, de negocios, industrial, profesional, procedimiento de comercio o información cuya revelación pudiera ser lesiva para la seguridad pública.

(3) El Convenio no prevé intercambio de información.

## Notas:

1. Tal como nos ilustra Samsone, Juan Manuel "El crimen organizado y los derechos fundamentales," el ELDIAL:COM, suplemento penal, edición del 29/9/03.
2. Prittwitz, Strafrech und Risiko "El miedo y la seguridad se han convertido en el tema del siglo XX", citado por Silva Sánchez en "La expansión del derecho penal"; Madrid, 2001, pág. 30.
3. Silva Sánchez "la expansión del derecho penal ", Madrid. 2001
4. Zaffaroni, E.R. " El crimen organizado: Una categorización frustrada", en separata de los Cuadernos del Departamento del Derecho Penal y Criminología, nueva serie N° 1995
5. Ferrajoli, L. "Derecho y razón" Ed. Trotta, Madrid, 1995.
6. Ferrajoli, L., op. Cit., pág. 106.
7. Barratta, A " Seguridad" pág. 8 en "Capítulo Criminológico" Revista de las disciplinas del control social, Vol. 29, N°2, junio 2001, del Instituto de Criminología de la Universidad del Zulia, Maracaibo, Venezuela.
8. Sansone Juan Manuel, op. cit.
9. Art. 2° inc. a) de la citada convención
10. Art. 2° inc. c) de la citada convención
11. Medina Ariza, "Una introducción al estudio criminológico del crimen organizado" en FERRE OLIVE/ ANARTE BORRALLO (Eds) " Delincuencia organizada" pag. 109/134
12. Militello, V. " La pertenencia a una organización criminal como tipo penal modelo europeo". Universidad de Palermo, sobre la base del seminario del Doctorado de Derecho Penal y Ciencias Penales, de la Universidad Pompeu Fabra de Barcelona, 2001.
13. STC Español N° 166/1999, del 27/9 y STC 49/1999.
14. Zaffaroni, ER, op. cit.
15. Zaffaroni, E, " No hay seguridad sin libertad", en tribuna abierta del diario Clarín del 20/5/99.
16. Sobre la base del trabajo de Calderón Carrero, José Manuel " Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal", Conferencia dictada por el autor en la Facultad de Derecho de Santiago de Compostela, en el mes de julio de 1997.
17. Palao Taboada, C "El fraude a la ley" en Derecho Tributario, RDFHP, N° 63/1966, pág. 678.
18. Report of the Committee of Independint Expert on Company Texation Commission, Brusels, 1992, Chapter "International Tax Planing and its limits" pág. 121 y sig.
19. Cole, R. T., Gordon, R A y Venuti, J "Exchange of information and assistance" pág. 25
20. Directiva 76/308/ CEE, art. 11.
21. Directiva 77/794/CEE, art. 21
22. Rosatti, Horacio D. "Los tratados bilaterales de inversión, el arbitraje internacional obligatorio y el sistema constitucional argentino" La ley del 15/10/03.
23. Ver apéndice
24. Ver conclusiones en el Cuadro VIII
25. Ver apéndice (Cuadro VIII)