

"GLOBALIZACION, EVASION FISCAL Y FISCALIZACION TRIBUTARIA"

Por Lamagrande, Alfredo Julio (*)
Año de Publicación : 1998

Descriptores:

DELITOS TRIBUTARIOS-EVASION FISCAL-VERIFICACION DE IMPUESTOS -
ELUSION FISCAL

Materia:

TRIBUTARIO

Fecha:

1 de Abril de 1998

Publicacion:

Boletín AFIP N° 9, 1 de Abril de 1998, Página N° 627

Texto:

1. INTRODUCCION

El proceso de globalización de la economía, caracterizado por la aceleración de los ritmos de apertura económica y de los intercambios de mercancías y servicios; por la liberación de los mercados de capitales que ha integrado las plazas financieras y las bolsas de valores de todo el mundo; por la revolución de las comunicaciones y la informática, que ha conectado el tiempo real con el espacio, plantea a los países un cambio en sus políticas y en las funciones asumidas por el Estado.

Estos cambios comprenden a la política tributaria y por ende a la Administración tributaria a la que se le requiere mayor eficiencia, en particular en lo referente a la disminución de la evasión fiscal.

El fenómeno de la evasión fiscal adquiere nuevas morfologías que conforman un desafío importante a las administraciones tributarias a los efectos de su tipificación y otorgarles los remedios adecuados para intentar contrarrestarlas.

En efecto, la globalización de la economía generó un crecimiento de las transacciones internacionales y por ende una activa participación de empresas multinacionales o transnacionales con filiales, sucursales o subsidiarias en los distintos países, con las que

acuerdan contratos en los que se fijan precios, que no siempre respetan el principio denominado de "operaciones entre partes independientes" (principio del "arm's length").

Además, el cambio estructural que nos ocupa lleva a utilizar con mayor asiduidad los denominados "paraísos fiscales" o "tax havens", países caracterizados por un bajo o nulo nivel de imposición, que cuentan con secreto financiero, inexistencia de control de cambios de moneda extranjera y aseguran un sigilo total a las operaciones que se llevan a cabo a través de ellos. Los paraísos fiscales son utilizados en ciertas oportunidades con fines legales, cuando por ejemplo se constituye en ellos una "sociedad base" donde se acumulan fondos de las empresas subsidiarias con el fin de evitar riesgos de devaluaciones, etc. En otras circunstancias son utilizados con fines ilegales, cuando a través de ellos se ocultan fondos provenientes de operaciones fraudulentas o delictivas que escaparon a la tributación en su país de origen.

El movimiento internacional de capitales, ante la remoción de obstáculos hace cada vez más fácil y fluida este tipo de transacciones, resultando un importante vehículo para la evasión y elusión fiscal, en particular por la innovación creciente de los tipos de instrumentos financieros utilizados, planteando serias dificultades a las administraciones tributarias el control del movimiento de capitales.

El avance tecnológico ("cyberspace") permite a las empresas, mediante el manejo de rutinas interactivas vinculadas por la red, con creciente facilidad negociar mercaderías y servicios, pagar y cobrar, remitir de un país a otro sus operaciones, por ejemplo a aquéllos en los cuales la fiscalidad es menor o resulta más fácil evadir la imposición. Los negocios por estos medios son muy difíciles de rastrear y estos fenómenos confirman un nuevo desafío para los gobiernos y en particular para la Administración tributaria.

Los ambientes computarizados adquieren mayor importancia. Constituyen una gran fuente de almacenamiento de datos que conforman los nuevos "activos informáticos". La cuestión en este aspecto es cómo evitar la desaparición de estos archivos y conocer por parte de la Administración Tributaria cuáles son las técnicas utilizadas para evadir impuestos, a los fines de contrarrestarlas. En otros términos combatir el delito informático.

Sin embargo, puede afirmarse que los remedios adecuados para intentar contrarrestar las tipologías de evasión y elusión fiscal, sean las tradicionales, o las nuevas generadas dentro del cambio estructural de la economía que se sintetiza a través del concepto de globalización, provendrán de las modificaciones legales que se introduzcan en el sistema tributario así como de la eficiencia con la que se desempeñe la Administración tributaria, particularmente a través de la política y acción fiscalizadora. En este sentido, la Administración impositiva deberá adoptar nuevas estrategias en función de los cambios operados en el contexto socio económico nacional e internacional, a los fines de lograr un mayor cumplimiento voluntario en el universo contribuyente y, mediante la cooperación internacional, utilizar los mecanismos de asistencia mutua con administraciones de otros países.

2. GLOBALIZACION Y EVASION FISCAL

Puede afirmarse que las causas de la evasión son múltiples y complejas, y en la mayoría de los casos el fenómeno no puede atribuirse a una sola de ellas, su aspecto dinámico en tiempo y espacio, no siempre posibilitan efectuar recomendaciones similares para su combate en todos los países. Sin embargo, las circunstancias económicas, políticas y tecnológicas actuales permitirían colegir que la evasión fiscal adopta en determinado tipo de transacciones características análogas, tanto en el orden local de un país como internacional, es decir que adquiere ciertas morfologías que se pueden tipificar y otorgarles los remedios adecuados para intentar contrarrestarla. No obstante, cuando se genera a través del último ámbito citado, existen serias dificultades para detectarla y combatirla.

El fenómeno de la evasión fiscal ocurre en un contexto socio económico y socio cultural determinado. Como señala Pavesi(1) estos contextos se influyen y son influidos, modificados, por otras circunstancias, como por ejemplo, la globalización. Ambos contextos son complejos y dinámicos por la propia constitución de sus elementos. La separación de éstos, su conocimiento, su interacción, permiten extraer conclusiones que aunque parcializadas, complementadas multidisciplinariamente, servirán de base para elaborar las estrategias cuya implementación modificarán la conducta en el universo contribuyente a fin de lograr un mayor grado de cumplimiento voluntario.

El nivel de cumplimiento de obligaciones fiscales de una comunidad muestra con evidencia la medida de integración que cada sujeto tiene con la sociedad que compone, en última instancia con su país. El tamaño de la brecha entre impuesto real e impuesto potencial (tax gap) depende de múltiples factores que se desarrollan en los contextos señalados según la sociedad de que se trate, influidas casi todas en la actualidad por el fenómeno de la globalización.

En los últimos años se asiste a un cambio estructural en el mundo. El fenómeno de la globalización plantea un nuevo nivel de las relaciones de la economía y política nacional e internacional. Alteró las funciones del Estado, obligó a los gobiernos a redefinirlas y delimitarlas adecuadamente, -incorporando medidas de modernización en su gestión-, con el objeto de construir nuevos dispositivos políticos que le permitan regular y controlar dichas relaciones.

Este cambio estructural es acompañado por un avance de las comunicaciones y la tecnología que caracterizan la denominada "revolución digital" o "era digital". Este desarrollo permite con gran facilidad el traslado de los factores de la producción y ha modificado las formas de hacer negocios, tanto en las transacciones de orden nacional como internacional.

Ante esta situación, las causas y en particular la evasión fiscal adquiere nuevas morfologías. Por tal motivo, ellas no deben sólo analizarse desde el punto de vista tradicional -conductas del sujeto evasor dentro de un país o sociedad dada-, sino desde esta nueva óptica, también incluir las nuevas figuras que ocurren y se incrementan como consecuencia de este cambio que ha generado una transformación completa, generándose -como se señalara- serias dificultades para combatir la evasión tributaria cuando se produce en un contexto internacional.

Para Sánchez Parga(2) una de las consecuencias de la globalización es el distanciamiento de las esferas económica, política y cultural. Los Estados han perdido en alguna medida la capacidad de gobernar políticamente las esferas de la globalización económica y mundialización del capital. El desafío de los gobiernos es intentar gobernar a tales esferas, las que si bien se desarrollan en un mismo contexto actúan autónomamente. Ellos deben analizar sus tendencias y comportamientos y con el trazado de las distintas políticas proponerse su gobernabilidad.

El fenómeno de la evasión fiscal que acaece en tales contextos -finales del siglo XX y principios del siglo XXI- con sus nuevas conformaciones, obliga a las administraciones tributarias a implementar nuevas estrategias para su disminución y contrarrestar los efectos perversos que genera, perfeccionando los métodos tradicionales utilizados en su combate y desarrollar otros acordes a la nueva situación. En el estudio de sus causas habrá que tener en cuenta otro suceso estrechamente ligado a ellas, no menos importante, como es el de la corrupción.

Expresa el "Informe sobre Desarrollo Humano" (Programa Naciones Unidas para el Desarrollo; PNUD) 1997: "La globalización, que ha sido un tema económico dominante en el decenio de 1990, encapsula a la vez una descripción y una receta (lo destacado es nuestro). La descripción es la ampliación y profundización de las corrientes internacionales de comercio, finanzas e información en un solo mercado mundial integrado. La receta consiste en liberalizar los mercados nacionales y mundiales en la creencia de que las corrientes libres de comercio, finanzas e información producirán el mejor resultado para el crecimiento del bienestar humano. Todo se presenta con un aire de inevitabilidad y convicción abrumadora. Desde el auge del libre comercio en el siglo XIX no había una teoría económica que concitara una certidumbre tan generalizada".

La receta se funda en la liberación de los mercados, tanto nacionales como mundiales en la certeza de que las corrientes libres de comercio, de capitales e información conducen al bienestar, merced entre otros aspectos, a un aumento de la productividad y por ende a una baja de precios que favorece el consumo. A esta situación, algunos autores denominan neoliberalismo o poscapitalismo. Señala al respecto Joaquín Estefanía(3) "... La globalización es la principal característica del poscapitalismo. Se trata de un proceso por el que las economías nacionales se integran progresivamente en la economía internacional, de modo que su evolución dependerá cada vez más de los mercados internacionales y menos de las políticas económicas de los gobiernos. Ello ha traído mayores cotas de bienestar en muchos lugares, pero también una obligada cesión del poder de los ciudadanos, sin debate previo, sobre sus economías y sus capacidades de

decisión, en beneficio de unas fuerzas indefinidas que atienden al genérico de mercado".

Como se observa, el proceso de globalización se basa fundamentalmente en tres conceptos: liberalización de los mercados de comercio, liberalización de los mercados de capitales y la revolución de las comunicaciones y de la tecnología informática. En términos análogos se ha expresado Jesús de Polanco(4): "La globalización es un proceso por el cual las economías nacionales se integran de forma progresiva a la economía internacional, de modo que su evolución depende cada vez más de los mercados externos y menos de las políticas nacionales.

La globalización no excluye ningún campo de la condición humana: la política, la economía, la cultura y en menor grado aún pero de forma creciente, lo social y lo ecológico" como asimismo se la ha descrito, consiste en la "desterritorialización de la economía", señalando que el referido proceso de mundialización se complementa con la constitución de amplios conjuntos regionales de países, también de naturaleza principalmente económica: la Unión Europea, la Organización Mundial del Comercio, el Mercosur, la Cooperación Económica entre Asia y el Pacífico".

Al respecto Cosulich Ayala(5) señaló "... Sin embargo, los mecanismos del mercado no pueden resolver por sí solos problemas nacionales o mundiales que requieren una aproximación estratégica o implican la redistribución de riqueza por razones de justicia y equidad. Las fuerzas del mercado, por otro lado, pueden producir peligrosos efectos secundarios que dejan de lado el interés común... corresponde a la política económica y a la administración tributaria desempeñar un papel muy importante en esta participación pública".

El proceso de globalización restringe la autonomía de los gobiernos nacionales, muy en especial en lo referente al trazado de políticas macroeconómicas. Por las mismas características de la globalización, cualquier decisión en tales políticas que tome un gobierno, no sólo incidirá dentro de su país sino que influirá en los mercados regionales o zonales con los cuales está inserto. No obstante, ante la globalización los países en vías de desarrollo, instrumentan políticas de gestión semejantes. En política fiscal intentan implantar una férrea disciplina en el gasto público y hacen esfuerzos en la obtención de ingresos para lograr un presupuesto equilibrado o a una disminución del déficit público, con el fin de evitar presiones inflacionarias y atraer inversiones externas. Ello implica contención y eficiencia en el gasto público e incremento de la recaudación impositiva particularmente por reducción de la evasión fiscal.

En estas situaciones se impone un cambio en la política tributaria y una mayor eficiencia en la Administración tributaria a efectos de disminuir la evasión fiscal. Con respecto a la primera, ha señalado la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil, que ella "... ha sido particularmente afectada por la globalización de los mercados, especialmente debido a la alta elasticidad del pago de impuestos en relación al grado de la tributación efectiva de un sistema tributario. El sistema de alícuotas, bases tributarias y beneficios fiscales difiere substancialmente entre países, estimulando la migración de los flujos de capital y trabajo en búsqueda de los lugares en donde son más bajos los tributos"(6). Esta consideración denota que tales cambios generan en los conglomerados económicos o empresas

transnacionales operaciones que obedecen a una planificación tributaria internacional, y que se manifiesta en la utilización de los paraísos fiscales legal o ilegalmente y aumento de la práctica de los precios de transferencia. En algunos de estos casos se generan nuevas figuras de evasión fiscal.

2.1. La planificación tributaria

Como consecuencia del incremento del comercio internacional adquiere importancia la denominada planificación tributaria como herramienta de decisión en los entes conformados por empresas vinculadas.

Al respecto señala Alberto R. López(7) "La aparición de estrategias de inversión "offshore", algunas en paraísos fiscales, aunado al bajo costo de las comunicaciones internacionales vía facsímil, hace del planeamiento impositivo una actividad altamente especializada, bien aprovechada por las personas o empresas a fin de disminuir su carga tributaria aprovechando huecos legislativos, tratados para evitar la doble imposición, "treaty-shopping" (utilización abusiva o indebida de los acuerdos de doble imposición entre dos países por personas de terceros países para usufructuar los beneficios del tratado) u otros procedimientos, que las administraciones fiscales tratan de encuadrar en límites razonables".

En otros términos, se trata de utilizar todas las ventajas que a nivel planetario ofrecen las legislaciones impositivas para evitar o disminuir la fiscalidad en las operaciones internacionales.

Implica la realización de un estudio técnico legislativo que permite colegir el tratamiento tributario a otorgar más favorable a las citadas transacciones considerando exenciones, vacíos legislativos, exclusiones de objeto, aplicación de criterios técnicos que, aunque discrepen con la ley o ésta no es transparente, permitiría su aplicación y la intención de su aplicabilidad no devendría en fraudulenta o al menos el fraude resultaría difícil de comprobar. Es decir, el planeamiento impositivo en algunos casos coincide con el concepto de "elusión tributaria" utilizado en Estados Unidos, para describir la reducción de la obligación tributaria a través de la aplicación de criterios que, aunque discrepan con la ley -falta de claridad o transparencia-, no resultarían fraudulentos. Sin embargo, a veces se utiliza el término "evitación" asimilándolo al de "elusión fiscal", para "describir la reducción o eliminación de la obligación tributaria por métodos que son conforme a la letra de la ley pero logran sus objetivos en circunstancias en que se considera en general que la intención básica de la ley tributaria sería que se cobrara el impuesto"(8).

En otros casos, el planeamiento tributario se utilizará para evitar responsabilidades tributarias mediante el fraude premeditado e intencional, es decir para incurrir en la figura de la "evasión fiscal", según el concepto imperante en el país citado(9).

Un ejemplo elemental de la planificación tributaria se lleva a cabo a través de préstamos por una magnitud desproporcionada en relación al capital de la filial o sucursal, es decir escasa capitalización o la denominada "subcapitalización", capitalización exigua, o "thin capitalization". Ello ocurre para lograr un ahorro impositivo, en razón de que la alícuota de retención en la fuente es inferior a la que se aplica a la renta de la filial o sucursal y el

interés abonado o devengado por los préstamos se deduce como gasto a una tasa del 33 % y tal interés es pasible de una retención del 13.20 % con carácter de pago único y definitivo. De esta forma se encubren verdaderas capitalizaciones. "Esta brecha, que también se presenta en las prestaciones tecnológicas, asistencia técnica y regalías (el 80 % de las transferencias de tecnología mundiales se realizan entre empresas vinculadas) señala Figueroa(10), constituye un importante aliciente para reducir, con su efecto combinado, el Impuesto a la Renta en el país fuente".

Este es otro gran desafío que genera la globalización para los gobiernos. Tendrán que perfeccionar la legislación tributaria, en particular en el impuesto a la renta para evitar el tipo de figuras o limitarlas a través de los Convenios para evitar la doble imposición y acordar con otros países la asistencia mutua a los fines fiscales, para ejercer la gobernabilidad aludida. Gobernabilidad que se debe manifestar en el sistema tributario a través de normas técnico-impositivas transparentes, que contemplen el tratamiento a otorgar a las operaciones que dan lugar al planeamiento impositivo. Además, las leyes deberán suministrar a las administraciones tributarias la competencia y facultades necesarias para investigar las maniobras fraudulentas que se generan a través de los precios de transferencia, sin perjuicio de que la ley sustantiva legisle con particularidad al respecto.

Con relación al tema señaló Cosulich Ayala: "...por otra parte, la globalización económica genera grandes posibilidades de evasión tributaria en las actividades comerciales internacionales. La evasión tributaria no se detecta fácilmente y se produce donde existe ambiente para que las transacciones económicas sean secretamente encubiertas o incluso no documentadas. Las empresas multinacionales y los refugios tributarios son dos elementos bien conocidos que ofrecen un ambiente propicio para la evasión tributaria en las actividades económicas internacionales. A medida que los mercados se expanden y las transacciones financieras se hacen más complejas, las oportunidades de evasión y elusión aumentan y adquieren formas más sofisticadas"(11).

También la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil(12) señaló que la migración de capital y el aumento de la práctica de los precios de transferencia dio lugar a la proliferación de las operaciones de planificación tributaria internacional, expresando "...que la porción de corriente mundial de comercio realizada entre empresas de un mismo grupo multinacional es cada vez mayor. Las inversiones realizadas con capital externo en los países en desarrollo son, en regla general, efectuados por grandes empresas con subsidiarias y coligadas esparcidas por el mundo".

En muchos casos las empresas transnacionales -complejos empresariales compuestos por entes jurídica y fiscalmente independientes- constituidas en distintos países y sometidas a una dirección y control común, persiguen maximizar las utilidades del conglomerado en el planeta y, a través de la planificación tributaria como instrumento en la toma de decisiones, exteriorizan las utilidades en los países que más conviene a sus intereses mediante la fijación de precios o retribuciones a sus transacciones de acuerdo a razones tributarias (grado de fiscalidad). No obstante, en algunas oportunidades, la fijación de los precios que no obedecen a la regla del operador independiente se lleva a cabo por motivos

extratributarios tales como los riesgos cambiarios, restricciones a la repatriación de capitales, inseguridad jurídica, incertidumbre económica o política y penetración de un mercado.

En síntesis, resulta correcto que las empresas intenten por medio de la planificación tributaria aprovechar las ventajas que les ofrecen las legislaciones tributarias, es decir dentro de los límites de la ley. No es correcto aprovechar dicho medio para transgredir los límites normativos afectándose, cuando no se determina e ingresa el impuesto correctamente, el legítimo interés fiscal de los países.

2.2. Los refugios tributarios

Los paraísos fiscales han proliferado como consecuencia de la globalización de los mercados, el desarrollo de las comunicaciones internacionales y la creación de múltiples centros financieros "off-shore". Se los ha definido como países que imponen bajos o ningún impuesto a las operaciones que ellos realizan, complementado con el secreto financiero que protege al inversionista de eventuales investigaciones de fiscos extranjeros y penalidades de orden civil o criminal para con los empleados que violen el secreto(13).

En general se ha aceptado que el paraíso o refugio fiscal(14) representa a un país o jurisdicción en el que:

(I) No hay impuestos.

(II) Hay impuestos, pero a tasas relativamente bajas.

(III) Los impuestos se aplican solamente a las bases impositivas internas, pero no se aplican -o se aplican a tasas bajas- a las utilidades de fuente extranjera.

(IV) Se otorgan privilegios tributarios especiales a ciertos tipos de personas o sucesos imponibles. Estos privilegios o incentivos tributarios especiales pueden ser previstos por el sistema tributario interno o pueden derivarse de una combinación de disposiciones internas y de tratados.

A las características mencionadas, debemos agregar que existen otros factores de elección por parte de un contribuyente para elegir un país como paraíso tributario, tales como:

- a) estabilidad política, económica y de gobierno;
- b) no existan controles sobre cambio de moneda;
- c) un sistema jurídico estable que otorgue seguridad jurídica y libre ingreso y salida de los capitales;
- d) facilidades de comunicación y transporte, así como servicios profesionales, comerciales y bancarios competentes.

Los paraísos o refugios fiscales pueden tener uso legal o ilegal. Su utilización ilegal es un tácito reconocimiento de fraude fiscal, es decir premeditado e intencional de ocultación de rentas que no tributaron conforme al país de origen.

Los paraísos fiscales utilizados como medios de evasión fiscal y refugio de operaciones fraudulentas en particular que se generan como consecuencia de actuaciones ilegales - corrupción, lavado de dinero, etc.- constituyen una seria preocupación para los gobiernos. El fraude que se genera en campos ajenos a la tributación, tiene efectos en ella. Es lo que se denomina "la circulación del fraude" para graficar el efecto que producen los hechos fraudulentos cometidos en otras áreas de los negocios que repercuten en el campo fiscal.

Los refugios tributarios conforman en muchas ocasiones un nuevo eslabón en el desarrollo de los negocios internacionales. Al respecto expresa Tacchi: "la erosión de las bases imponibles de los tributos por el uso de 108 paraísos tributarios, se relaciona tanto con contribuyentes de altos ingresos de países en desarrollo, como con los países desarrollados (EE.UU. por ejemplo). Las compañías multinacionales también hacen pasar parte de su operatoria por paraísos tributarios si con ello reducen su carga tributaria total"(15). En principio, corresponde señalar que, no todas las operaciones que se llevan a cabo a través de paraísos fiscales se realizan con el fin de evadir impuestos. Al respecto, Asiain(16) señaló "... que las decisiones de invertir en terceros países a través de sociedades de operatoria off-shore, constituidas en los denominados paraísos fiscales, obedecen a razones de planeamiento impositivo a nivel mundial, que no responden al objetivo vernáculo de reciclar capitales fugados". Puede ocurrir que se use legalmente un refugio fiscal por motivos ajenos a la tributación, por ejemplo empresariales minimizando el riesgo de fluctuaciones cambiarias, a través de una compañía "holding" que acumula fondos de las subsidiarias que actúan en países donde aquel riesgo es real y los reciben posteriormente vía préstamos en moneda fuerte. Otro ejemplo está dado por el sistema bancario de los refugios tributarios, los que al no tener requerimientos de encaje, ofrecen una mayor tasa de interés activa y una menor para los préstamos.

Explica Balbi(17) que las grandes corporaciones transnacionales adoptan comúnmente la política de estabilizar sus dividendos en el tiempo, tanto en razón de la prioridad que acuerdan al financiamiento de su expansión, como para asegurarse en cuanto a la permanencia de los beneficios que obtienen y evitar el efecto adverso que bruscas oscilaciones en aquella política podrían provocar en el crédito de fuentes externas. La transferencia de las utilidades de las filiales a la holding, permite implementar esta política, postergar el pago de impuestos y evita riesgos de devaluación.

No obstante, en forma objetiva y sin prejuicios la administración tributaria debe ejercer sus facultades de fiscalización investigando las transferencias de capitales que se efectúan de tales refugios tributarios teniendo en consideración la calidad de los sujetos involucrados en la operatoria, entidades bancarias o financieras intervinientes, su relación con el desenvolvimiento de la actividad ejercida, el número de operaciones interfinancieras, etc., para arribar a la convicción de que el origen de las partidas de dinero transferidas no escaparon a la tributación local.

Los países desarrollados han establecido un **tratamiento** [BWR2BWR2](#) diferencial más severo que el aplicable a las rentas percibidas por [BWR1BWR1](#) **no** [BWR3BWR3](#) [BWR2BWR2](#) **residentes** (beneficiarios del

exterior) respecto de los pagos de rentas de fuente local que se realicen a sociedades y, en algunos casos, a personas físicas domiciliadas en los refugios tributarios.

Se estima oportuno introducir normas que mencionen taxativamente a dichos paraísos fiscales, a los efectos de otorgar un tipo de tratamiento diferencial como el aludido. A su vez, se propone evaluar la posibilidad de aplicarles a las transferencias que se efectúen a dichos lugares, la alícuota de impuesto que se defina en la norma interna para beneficiarios del exterior, sin deducción de gastos presuntos de ninguna naturaleza, esto es sobre el monto bruto de pago de cualquier tipo de renta de fuente local, excepto por sus características en el caso de dividendos ya que, en esta circunstancia opera la tasa combinada(18).

2.3. Los precios de transferencia

La apertura de los mercados y la rápida movilidad de los factores de la producción han incrementado las transacciones internacionales. Con respecto a las operaciones del mercado internacional, las legislaciones impositivas -en particular en el impuesto a la renta- trataron, mucho antes de que irrumpiera el fenómeno de la globalización, de prever las maniobras que pudieran efectuar los contribuyentes mediante alteraciones en los precios.

Los artificios para evadir impuestos o evitar su pago pueden llevarse a cabo entre empresas vinculadas económicamente o no vinculadas. Las técnicas de evasión y evitación por residentes y no residentes fue materia de preocupación por Naciones Unidas (19) conformando su "Directriz" un extenso detalle de ellas (véase en particular los comentarios sobre "facturación falsa").

Las alteraciones en los precios, ocurrían y ocurren en gran medida entre empresas vinculadas y se exteriorizan en precios que no reflejan la realidad del mercado. Por ejemplo, sobrefacturando el producto o el servicio exportado desde un país de baja fiscalidad a países de más alta fiscalidad, o a la inversa. Estos artificios, que a no dudarlo representan una pérdida de ingresos para los fiscos, en muchos casos resultaron, no obstante la previsión legal apuntada, difíciles de probar, sobre todo en las transacciones de orden internacional, impidiendo en consecuencia otorgárseles el tratamiento tributario que les hubiera correspondido de acuerdo con la realidad económica.

Ello sucedía y sucede porque en muchos países, en especial los denominados en desarrollo o emergentes, no cuentan con una legislación adecuada que contemple normas más precisas que las existentes actualmente sobre precios de transferencia y faculte a la administración tributaria a requerir información de este tipo de transacciones, en forma

periódica con el objeto de implementar procedimientos para combatirlas. Este fenómeno se multiplica con la globalización. La alta movilidad de los factores de la producción, en especial el factor capital -transferencias financieras en tiempo real- a otros países, algunos de ellos denominados "refugios tributarios" o "paraísos fiscales" (tax havens) y la práctica de los precios de transferencia pareciera que componen el "nuevo orden económico". De esta forma se facilita el manejo en la asignación de gastos y utilidades entre las empresas vinculadas de acuerdo a su situación fiscal, evadiendo el impuesto a la renta.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) (20) ha conceptualizado los precios de transferencia expresando que "...son los precios a los cuales una empresa transfiere bienes físicos, propiedad intangible o provee servicios a una empresa asociada", entendiéndose por empresa asociada aquella residente en un Estado que participa directa o indirectamente en el gerenciamiento, control o capital de ambas empresas.

El incremento del comercio internacional aumentó las maniobras en los ajustes de precios de transferencia, es decir los casos en que los precios entre empresas vinculadas no respetan el principio del "arm's length", como si fueran entes independientes, generando por supuesto fuertes pérdidas en las recaudaciones tributarias.

En las operaciones entre empresas vinculadas, si bien en general las legislaciones tributarias consagran el principio de "arm's length", regla del operador independiente o la regla del precio normal de mercado abierto, es decir como si las transacciones se realizan como si fuesen entre entes independientes. En la realidad la administración tributaria actúa en su función fiscalizadora sobre situaciones de hecho y la prueba de la veracidad de los "precios" de tales transacciones se convierte en una seria restricción, no obstante las pautas que para tales circunstancias ha elaborado la OCDE(21). Cuando no existen en las legislaciones reglas claras para su determinación correcta y no se le suministra a la administración tributaria los medios legales idóneos para poder verificar la realidad de los precios de las transacciones internacionales (v.g., suministro de información que prevea la aplicación de severas penas en caso de incumplimiento por parte de las empresas involucradas, intercambio de información con otros fiscos, inspecciones simultáneas, etc.), ello implica una seria restricción para la función fiscalizadora que opera sobre situaciones de hecho y trata de probar el ajuste efectuado a tales precios, generándose la duda de lograr una doctrina judicial favorable.

La carencia de información sobre precios comparables constituye la principal restricción para la determinación del ajuste del precio de transferencia y en la mayoría de los casos la posibilidad de comparación para ciertos bienes o servicios, en el caso de terceras partes no existe.

En última instancia la Administración persigue aplicar la ley tributaria que ordena gravar las utilidades de un contribuyente en base a los ingresos y gastos que razonablemente le son imputables a su jurisdicción. El ejercer las obligaciones y las facultades de fiscalización o veracidad de los hechos imponibles sobre el universo contribuyente, no

implica prejuzgar en el sentido de que se viole el principio del operador independiente.

En el movimiento de capitales, gran parte se transforma en inversión extranjera directa. Las empresas multinacionales con filiales o sucursales en distintos países, diseñan su producto en uno -en general en el país sede de la matriz u otro del primer mundo-, lo fabrican en otro u otros y lo venden a un tercero, utilizando la misma tecnología, lo que hace que sus productos tengan la misma calidad. Estas operaciones ofrecen un amplio espectro para reducir la carga impositiva, cambiando el lugar de aquéllas o ajustando los precios de transferencia ("crafty transfer-pricing").

Con el objeto de controlar los precios de transferencia, Canadá, Estados Unidos, Francia, Inglaterra y otros países, han incorporado en sus legislaciones impositivas normas por las cuales se requiere información que se relaciona con las transacciones internacionales que las empresas involucradas deben cumplir estrictamente. Señala López(22)"...las administraciones fiscales de los países desarrollados han dado mayor importancia al tema bajo análisis, generándose ajustes de singular importancia para empresas multinacionales con operaciones en variadas zonas geográficas". Por supuesto, estos ajustes acarrearán divergencias interpretativas con respecto a conceptos ajustados y a la forma de fijar los precios de transferencia, generándose el contencioso con los fiscos involucrados, uno, dos o más.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en los años 1979 y 1984 publicó la guía para la determinación de precios de transferencia entre compañías vinculadas. El principio de "arm's length" es el que debe ser utilizado en tales operaciones. Es decir que el precio de transferencia debe igualar el precio determinado por la interacción en el mercado de empresas no vinculadas(23), o sea precios reales entre terceros, siendo la única prueba válida la determinación del "valor justo de mercado".

La OCDE, a los efectos de controlar el principio del "arm's length" propuso una serie de métodos que tienden en cada caso a crear reglas claras comparativas, teniendo en consideración aspectos tales como características o naturaleza de los bienes, servicios transferidos, bienes usados y riesgos asumidos, bases contractuales, estrategias de los negocios o las circunstancias económicas de las partes.

Los lineamientos de la OCDE(24) en las operaciones entre compañías vinculadas, para la determinación de los precios de transferencia de bienes tangibles, que en su mayoría se refiere a ventas de materias primas, productos en proceso y terminados, incluyendo en muchas oportunidades maquinaria y equipo destinados a la producción, son:

- Método del precio comparable sin control;
- Método del precio de reventa;
- Método del costo-plus;
- Cuartos métodos (Fourth' methods) que incluyen:

- a) Tasa de retorno;
- b) Reasignación de utilidades;

- c) Básico de retorno del "arm's length" (BALRM);
- d) Tasa Berry.

- Método no basado en el "arm's length": Fórmula de distribución global.

Corresponde destacar que los precios de transferencia también deben ser analizados desde el ámbito aduanero. Dado las consecuencias que se derivan del manipuleo de los mismos debe existir una adecuada coordinación entre los organismos encargados de aplicar la tributación interna y aquéllos encargados del control aduanero.

El contexto de globalización, los mercados regionales y las asociaciones o grupos de libre comercio que implican la apertura de mercados en distintos grados, los organismos aduaneros han tomado mayor relevancia y ello plantea la necesidad de armonizar los parámetros conceptuales en los aspectos aduaneros e impositivos en los precios de transferencia a fin de que los organismos de aplicación responsables de estas áreas actúen en el control de los precios de transferencia en forma coordinada y sistemática(25).

El sistema de valoración de precios de transferencia siguiendo el principio del operador independiente, establecido por el Acuerdo de Valoración del Gatt (26) por el que se rigen las Administraciones Aduaneras que se basa en un criterio principal y cinco criterios secundarios para valorar las mercaderías en Aduana.

Estos criterios de valoración deben aplicarse en el orden que se señala seguidamente:

1. Criterio principal:

- Valor de transacción de las mercaderías.

2. Criterios secundarios:

- Valor de transacción de mercaderías idénticas;
- Valor de transacción de mercaderías similares;
- Procedimiento sustractivo;
- Procedimiento basado en el costo de producción;
- Procedimiento denominado el "último recurso".

Los métodos enunciados propuestos por la OCDE para la determinación de los precios de transferencia así como el sistema de valoración establecido por el GATT presentan, a los efectos de determinar su veracidad, serias dificultades a los organismos de control en lo que se refiere a la obtención de información comparativa e información contable, más aun cuando la contraparte de la transacción es un proveedor del exterior.

Es decir, resulta dificultoso demostrar que, un precio de transferencia es un precio artificial, puesto que tal vez no exista un precio de mercado correspondiente a transacciones análogas y en consecuencia, resulte discutible el determinar si se ha violado la norma de la independencia. No obstante, dicha posibilidad puede existir cuando "los

precios de transferencia fijados por una empresa multinacional en un país difieren en las transacciones efectuadas entre partes no vinculadas en ese país o en otros lugares"(27).

Sin embargo ello no resulta sencillo en el caso de los bienes intangibles como en el caso de productos no standarizados. Más aún señala Figueroa(28) "Por otra parte, algunos especialistas estiman que el precio normal de mercado abierto no refleja la realidad porque las unidades integrantes de un holding no se comportan de la misma forma que las demás empresas. Puede ocurrir que la eficiencia y las economías sean mayores que si las empresas no estuvieran relacionadas entre sí y, bajo este supuesto, el principio del precio normal de mercado abierto, que trata el caso de las empresas no vinculadas, no resulta adecuada a tal situación".

Como podrá apreciarse la lucha contra la evasión tributaria en el campo internacional requiere que la legislación de los países otorgue facultades suficientes a la administración tributaria que actúa o fiscaliza en momentos posteriores a la fijación de los precios de transferencia y contenga definiciones categóricas sobre abusos en la fijación de tales precios. Todo ello sin perjuicio de que también se prevea, mediante la suscripción de acuerdos internacionales la asistencia mutua que permita el intercambio de información e inspecciones tributarias simultáneas.

Las leyes tributarias deben contemplar la aplicación de las reglas de la "realidad económica" y de la "substancia sobre forma" al decir de los países anglosajones. Esta última regla en uno de sus enfoques, desconoce totalmente la existencia legal de entidades en paraísos fiscales y sus transacciones, teniendo en cuenta la realidad económica. Con este enfoque se considera que la empresa del paraíso fiscal no tiene objeto empresarial, sino solamente el diferimiento o la elusión impositiva. El otro enfoque de la "sustancia por sobre la forma", considera a las entidades de los "tax havens" como compañías domésticas del lugar, si cumplen con los estándares de residencia, los que varían de país a país (lugar de incorporación; lugar de gerenciamiento central; principal lugar de negocios; lugar de residencia o nacionalidad de la gerencia; lugar de residencia o nacionalidad de los accionistas controlantes). De acuerdo con la doctrina, una empresa en un paraíso fiscal puede ser considerada como tal en la medida que las decisiones más importantes se adopten en el lugar(29).

También, a efectos de prevenir el diferimiento de los impuestos que recaerían sobre contribuyentes del país de residencia, mediante la transferencia previa de la renta del exterior a una empresa de un paraíso fiscal, controlada por las mismas personas o sujetos, algunos países (Estados Unidos en 1937 modific. en 1962; Alemania -1972-; Canadá - 1972-; Japón -1978-; Francia -1980-; Inglaterra -1984-) introdujeron la denominada "Legislación tipo 'Sub Part F'", adaptada a cada uno de ellos según la forma de gravar las utilidades de acuerdo a su legislación.

Como puede observarse, las fuerzas de la globalización, así como la nueva tecnología, pueden facilitar la evasión fiscal internacional provocando un serio impacto en las recaudaciones fiscales, aspecto que debe tratarse a nivel de legislación tributaria desempeñando en tal sentido la Administración impositiva un rol activo importante en las

propuestas que genere en tal sentido, fruto de su experiencia en su que hacer fiscalizador.

2.4. Los mercados financieros

Como señaláramos, se plantea la globalización como un nuevo nivel de las relaciones de la economía y políticas internacionales, así como la necesidad de construir dispositivos políticos que intenten regular y controlar los procesos económicos con el objeto de hacer posible su gobernabilidad.

En tal sentido, la globalización sólo puede ser entendida a partir de un proceso e iniciativas muy singulares, que se han ido conformando en las diferentes esferas, de la economía, de la política, de la cultura, de las tecnologías y las comunicaciones.

En la economía mundial globalizada, cuya fuerza reside precisamente en el hecho de que puede funcionar sin un poder político supremo, resulta su actor principal la empresa, "...pero no cualquier empresa sino la transnacional, que tiene los recursos técnicos y financieros y la capacidad organizacional para proyectarse a nivel mundial y desterritorializarse más allá del espacio nacional"(30).

Por supuesto que el método de separación de las esferas económica, política y cultural, nos permite comprender mejor el fenómeno de la globalización, pues ellas en tal proceso se autonomizan y se distancian y a la vez crean subesferas, se fracturan asimismas y por ejemplo, en la económica los mercados financieros se convierten cada vez más autónomos y separados de la subesfera mercantil y ambas respecto de la economía productiva. En otros términos, se producen diferentes dimensiones de la globalización, caracterizando a ésta algunos autores por un predominio de su dimensión financiera, expresando al respecto Sánchez Parga(31) que se puede sostener que el proceso de mundialización alcanza su forma más desarrollada en el dominio financiero de la economía, siendo el capital financiero el componente más globalizado del capital. Agrega el autor que, "estos mercados financieros funcionan en completa desco-nexión con la economía real. Apenas 2 % de las transacciones en divisas corresponden a las necesidades del comercio exterior".

Es evidente que, ante el nuevo escenario mundial -internacionalización de la economía con la generación de escudos económicos, mercados comunes, zonas de libre comercio, etc.-, se plantean nuevos desafíos a los Estados en su búsqueda de capacidad de gobernabilidad a las esferas de globalización económica y la mundialización del capital, planteos que se manifestarán en cierta medida particularmente a través de la legislación tributaria y del accionar de las administraciones tributarias.

Estas últimas, insertadas en el contexto descrito, deben adaptarse a él y en el campo de la fiscalización, inspección fiscal o auditoría tributaria se adaptarán técnicas y metodologías adecuadas para enfrentar las nuevas formas de evasión fiscal que les plantea el nuevo escenario. A las tradicionales formas de evasión fiscal, se añaden otras que provienen de las nuevas tipologías de emprender los negocios, como consecuencia de la revolución digital y la globalización, aspectos que se manifiestan en particular en las

transacciones financieras en el mercado internacional.

Al respecto señala Reig(32) que "La progresiva remoción de obstáculos al movimiento internacional de capitales por parte de muchos países lo hace cada vez más fácil y fluido así como importante vehículo para la evasión y elusión fiscal, lo que a su vez se ve agravado por la innovación creciente en el tipo de instrumentos financieros utilizados que hacen más dificultoso a las autoridades fiscales el control de este movimiento de capitales. Como los países más chicos están más expuestos a estos riesgos, son los que pierden más y tratan, para contrarrestarlo, de crear condiciones que los hagan más atractivos a los inversores foráneos, manipulando su sistema fiscal. Todo este camino lleva al debilitamiento de los sistemas tributarios y a la mayor dependencia del endeudamiento, lo que no puede en un momento dado, dejar de atenderse y ponerle coto; a largo plazo no parece viable otra alternativa que no sea volver a gravar las rentas que se paguen al exterior, originadas en estas inversiones".

Dentro de las transacciones financieras, han tomado importancia en los mercados internacionales de capital, nuevos y sofisticados instrumentos financieros, entre los cuales se encuentran "los derivados" (derivatives), denominados así por su origen en operaciones mercantiles, que contemplan el caso de operaciones a futuro. Se los ha conceptualizado como aquellos contratos financieros (principalmente dirigidos al desplazamiento de riesgo), cuyas determinaciones de pago se encuentran determinadas por el valor de una transacción (o activo) subyacente o que derivan de ella"(33). Es decir que, en los derivados los derechos y obligaciones de pago de las partes derivan del valor de un activo subyacente o índices financieros particulares o de combinaciones de ellos, tales como materias primas (oro, petróleo, cobre, etc.), índices de Bolsas, monedas o tasa de interés. El definido como elemento subyacente, es el punto de referencia para calcular las condiciones de pago del derivado, representando en general un valor aleatorio. Las condiciones de pago expresan los riesgos y las ventajas aceptadas por las partes. En otros términos, los instrumentos financieros derivados generalmente no implican una forma directa de colocación de un capital (préstamos en sus diversas formas, emisión de títulos valores, etc.), sirviendo principalmente para disminuir o diversificar los riesgos de los agentes económicos. Dentro de tal concepto se incluyen los contratos de futuro y "forwards", opciones y contratos de transacciones dobles de compensación, tales como "swaps", "caps", "floors", etcétera.

Ocurren variadas posibilidades y combinaciones para constituir operaciones de derivados, esto es teniendo en cuenta el fin u objetivo perseguido al realizarlas, de cobertura de una posición de riesgo existente o futura, o con fines especulativos, a la espera de realizar un beneficio en función de la evolución del activo subyacente. El encuadre impositivo de los derivados presenta serias complicaciones con relación a precisar el sujeto beneficiario, a las jurisdicciones fiscales involucradas, al momento de imputación del beneficio, etc(34). En la realidad, las leyes impositivas en muchas oportunidades son superadas por los hechos. La volatilidad de los mercados financieros y en particular las figuras que instrumentan el movimiento de capitales entre las que se encuentran los derivados financieros en muchas oportunidades no están comprendidas con claridad en las normas tributarias generando una falta de certeza en este tipo de operaciones.

Puede advertirse que a través de este tipo de figuras, pueden ocultarse variados tipos de operaciones que dificultan a las autoridades fiscales el control del movimiento de capitales. Al respecto, se ha señalado que "... si se construyeran derivados con el propósito de simular operaciones de otra índole, debiera asignarse o aplicarse el tratamiento impositivo correspondiente a la realidad económica subyacente en la transacción"(35).

Este simple ejemplo, muestra que para la administración tributaria y en particular para la función de fiscalización o inspección tributaria, surgen nuevos impedimentos que, no sólo se exteriorizan en muchos casos, en la imposibilidad de la no aplicación de procedimientos normales de auditoría, sino que en otros, en los que se llevan cabo internacionalmente, en la imposibilidad de contar con los libros y registros de los terceros vinculados al sujeto del país, más aún cuando no existe Convenio de intercambio de información con el otro país o el tercero se encuentra domiciliado en un paraíso fiscal.

2.5. Las transacciones electrónicas

Como ya se destacara, la revolución de las comunicaciones y la informática, que ha conectado el tiempo real con el espacio, configuran una de las tres características de la globalización. Esta "revolución digital" constituida por el mercado de la información junto con el de las telecomunicaciones, "... es otro de los ámbitos más paradigmáticos, y en el que la mundialización parece haberse desarrollado casi ilimitadamente,..."(36), convirtiéndose la informática en la principal herramienta de la globalización.

Las operaciones de compra y venta de bienes y servicios realizados por intermedio de computadoras conectadas a través de Internet es la de mayor difusión y desarrollo tecnológico; se combinan las modernas tecnologías de las comunicaciones y el tratamiento de la información. En concreto, es una red de computadoras enlazadas con la particularidad que la dimensión de la misma abarca millones de puntos interconectados distribuidos literalmente en la faz de la tierra. La conexión a esta red permite a las computadoras compartir recursos y principalmente información(37).

El uso creciente de estas redes de comunicación abiertas, no sólo con fines científicos, culturales, políticos, etc., sino también comerciales y financieros hace perder importancia a las fronteras impidiendo el control por parte de los gobiernos, particularmente en aquellas transacciones financieras fraudulentas que generan evasión fiscal.

Con este avance tecnológico ("cyberspace") las empresas, mediante el manejo de rutinas interactivas entre las partes vinculadas por la red, con creciente facilidad pueden negociar mercaderías (38) y servicios, pagar y cobrar, remitir de un país a otro sus operaciones, por ejemplo a aquéllos en que la fiscalidad es menor o resulta más fácil evadir la imposición. La expansión de los negocios por estos medios son muy difíciles de rastrear. He aquí el actual desafío para los gobiernos, pues "...no hay una simple respuesta a los temas surgidos a causa de la Internet. El sistema impositivo mundial requerirá de un período de reajustes el que sólo está comenzando"(39).

Además la digitalización e Internet, al alterar los supuestos tradicionales en los cuales se desarrollaron las transacciones internacionales impacta seriamente en la administración tributaria y en particular en la realización de las fiscalizaciones impositivas.

En algunos ámbitos, se propuso recuperar los impuestos perdidos por el también denominado comercio electrónico, aplicando un gravamen ("bit tax") a este tipo de operaciones. "Los fiscos de los Estados intervinientes no se pueden sustraer a este avance, incluso en los EE.UU., ya existió una gran discusión acerca de la imposición a este tipo de transacciones"(40).

Es decir gravar la "transacción internet", que es la que tiene por objeto cualquier tipo de negocio comercial centrado en la transferencia de información del oferente al usuario.

En el marco del impuesto a las ganancias, este tipo de imposición acarrearía ciertas dificultades, tales como la manera de determinar las ganancias en el país del oferente extranjero siempre que las perciba en el país del usuario.

La pérdida de recaudación ocasionada a los fiscos, al no poderse captar ciertas operaciones que se multiplican aceleradamente (vgr., vía internet), quizás se compensará en el futuro con una mayor incidencia de los gravámenes al consumo en la estructura recaudatoria, aunque ello no resulte deseable. El tal caso, el Estado deberá atenuar los efectos de tal regresividad por medio de la mayor eficiencia del gasto público.

3. LA FISCALIZACION TRIBUTARIA DE LAS TRANSACCIONES INTERNACIONALES

De acuerdo con lo comentado, las Administraciones tributarias enfrentan un desafío creciente ante las nuevas tipologías de evasión fiscal, en mayor medida aquéllas que se generan en el orden de las transacciones internacionales.

Es sensato afirmar que para contrarrestar estas maniobras los gobiernos deberán diseñar su estrategia en el orden legislativo y en el campo de la Administración impositiva. En el primero de ellos, la ley deberá contener medidas que obligatoriamente y bajo severas sanciones deberán cumplir los responsables de las empresas involucradas en cuanto a la exteriorización de este tipo de transacciones y en especial las que se llevan a cabo entre las empresas vinculadas, a efectos de que respeten el criterio de "arm's Length" y determinen correctamente el impuesto a la renta. En el segundo, y en particular en los casos en los que existe Convenio para evitar la doble imposición internacional o acuerdos para el intercambio de información y/o asistencia administrativa mutua, se institucionalice la obligación de informar al organismo recaudador en forma periódica de

las operaciones realizadas con empresas vinculadas, los precios a los cuales se realizaron las mismas y los pagos realizados al sujeto vinculado residente en un Estado Contratante. Todo ello, sin perjuicio de que también deberá perfeccionarse la obtención de información relativa a las transacciones que se realizan entre entes no vinculados a efectos de detectar las anomalías que puedan producirse mediante el manipuleo de los precios, tanto en el comercio de importación como de exportación. Sin embargo, por la importancia o influencia que ejercen las empresas vinculadas, en algunos aspectos haremos brevemente referencia a las operaciones que se llevan a cabo en el ámbito internacional entre ellas, sin que ello implique abrir juicio previo en el sentido de que éstas en todos los casos alteran los precios en sus operaciones interempresa.

3.1. La asistencia mutua entre las administraciones tributarias

El incremento de los fenómenos de evasión y elusión fiscal internacional obliga a una cooperación entre los países y en particular al desarrollo de nuevas estrategias y metodologías para combatirlos por parte de las administraciones tributarias de los distintos países involucrados en los que operan las empresas.

La gran dificultad que se presenta en la fiscalización del comercio internacional y con singularidad en las empresas transnacionales es la limitación de la soberanía de los Estados, pues ella termina en sus fronteras.

Esta limitación impide a la auditoría fiscal o inspección contar con información del exterior, es decir de los países en los cuales se encuentran las empresas afiliadas. Es por ello, que la fiscalización debe contar con la colaboración y buena voluntad de la empresa fiscalizada en el suministro de información.

Asimismo, es importante lograr con otros países acuerdos que permitan el intercambio de información y prevean la actuación simultánea de las administraciones tributarias en contribuyentes interrelacionados y empresas vinculadas.

Al referirse al Mercosur, y a las posibilidades de colaboración entre los países que lo integran, Pita(41) resalta "... la cooperación mutua entre las administraciones tributarias de estos países, sea a través del intercambio de informaciones tributarias o de otras modalidades, tales como la asistencia para la recaudación o fiscalización de los tributos. El intercambio de información representa una necesidad para el desarrollo eficaz de las funciones de la administración tributaria", destacando que "Se puede afirmar que el cometido de control de las obligaciones tributarias no representa otra cosa sino administrar información".

La trascendencia del tema relativo al intercambio de información es tal que los países a través de distintos instrumentos pretenden institucionalizarlo.

3.1.1. Intercambio de información

En la fiscalización de las empresas transnacionales se presentan una serie de problemas.

Además del señalado en cuanto al límite de la soberanía del Estado que restringe el desenvolvimiento de la Administración, ésta debe considerar que la organización y el poder de decisión de aquéllas traspasa las fronteras.

Sin perjuicio de resaltar la importancia que reviste la existencia de un marco jurídico adecuado que persiga evitar el manipuleo de los precios de transferencia, pues carecer de él constituye una importante restricción al desenvolvimiento de la administración tributaria, ésta deberá diseñar una estrategia basada en técnicas y metodologías que permitan llevar a cabo investigaciones con profundidad a fin de verificar si las empresas han cumplido con el principio aludido.

No cabe duda que esta labor deberá concretarse con equipos de trabajo interdisciplinarios, integrados por recursos humanos altamente capacitados, que superen la barrera de los idiomas extranjeros y resulten idóneos en el procesamiento electrónico de datos. Esto último por la importancia que adquieren y adquirirán en el futuro los ambientes computarizados (véase "4").

Estas investigaciones se deben realizar tanto en la importación o exportación de bienes tangibles como también en lo concerniente a bienes intangibles y productos no estandarizados, a pesar de las dificultades que emergen en este sentido. Un aspecto a considerar es la determinación adecuada de los gastos que deben considerarse a los efectos fiscales como imputables a las distintas entidades de una empresa transnacional o pagados por ellas, "... en particular los gastos realizados por la sede o imputados a una sucursal u otro establecimiento permanente o realizados por una empresa matriz e imputados a una filial... ". Tal como lo indica el trabajo de Naciones Unidas⁽⁴²⁾ agregando que dicha investigación, proveniente de un intercambio de información entre las administraciones tributarias, "...podría incluir la relación de los gastos de investigación y desarrollo, los gastos del suministro de servicios administrativos, jurídicos y de asistencia técnica y los gastos efectivamente realizados por la sede o la empresa matriz pagaderos a terceros en materia de intereses de préstamos, regalías, tasas, comisiones, etcétera...".

En casi todos los casos el objetivo es verificar que a través de distintas operaciones no se transfieran utilidades a otros fiscos de fuera de fronteras bajo figuras jurídicas inadecuadas que no reflejan la realidad de los hechos. Al respecto, se señaló casi dos décadas atrás "Ningún país puede tener completo éxito en el ataque contra las actividades de las transnacionales debido a que el poder de cada país se detiene en sus fronteras y las transnacionales no reconocen fronteras. El dinero generalmente se moviliza sin impedimentos y las comunicaciones son prácticamente instantáneas. Debido a estas circunstancias, en nuestra condición de recaudadores de impuestos que actúan en representación de los países involucrados, siempre nos encontramos retrasados, siempre lentos y siempre obstaculizados en nuestras investigaciones. Por lo tanto, hasta que se establezca alguna medida de cooperación internacional que permita que los países involucrados en la misma multinacional se ayuden entre sí, ningún país de por sí podrá tener total éxito en la prevención de este tipo de elusión tributaria"⁽⁴³⁾.

En la VII Reunión del Grupo Ad Hoc de Expertos en Cooperación Fiscal Internacional (ECOSOC)(44) se recomendó la suscripción de acuerdos exclusivos ad hoc de intercambio de información y/o asistencia administrativa conjunta que no implican la suscripción de acuerdos para evitar la doble imposición internacional.

El intercambio de información resultará de utilidad en la etapa de estudio e investigación -etapa de inteligencia- o en curso de una fiscalización. Esta última podrá realizarse en forma independiente, es decir autónoma o concomitante con el país de la sede o el de la filial o sucursal (o viceversa) siempre y cuando se haya suscripto, tal como se comentara, el respectivo acuerdo de cooperación para el intercambio de información y/o asistencia administrativa.

Si no hubiese Convenio la investigación se torna altamente complicada, en particular para reunir información que permita verificar la realidad de los precios de las transacciones. No obstante, habrá que utilizar otros recursos para procurarse la información de terceros necesaria a tales efectos. Para los bienes tangibles, la información de Aduana puede resultar valiosa, como así también oficiar a las Embajadas y Consulados, y otros entes. Sin perjuicio de ello, se debería lograr información de empresas cuya actividad fuere análoga y en particular información sobre transferencias bancarias entre los sujetos vinculados, etc.

En la actualidad, la globalización económica, la liberación de los mercados de bienes y servicios, la internacionalización de los mercados financieros hacen cada vez más necesaria la cooperación administrativa entre los países para enfrentar a las nuevas formas de elusión y evasión fiscal. Los acuerdos firmados entre los países para evitar la doble imposición internacional prevén la aplicación del principio "arm's length" para las transacciones entre las empresas vinculadas, así como el intercambio de información entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes para la aplicación de tales Convenios y de las leyes internas de los Estados Contratantes relativas a los impuestos comprendidos en los mismos.

Prevén que las informaciones así intercambiadas serán mantenidas en secreto y sólo se los podrán revelar a personas o autoridades (incluyendo tribunales judiciales o administrativos competentes) vinculados a la liquidación o recaudación de impuestos objeto del Convenio.

El modelo de Convenio tipo para evitar la doble imposición a la renta y al patrimonio de la O.C.D.E. en su artículo 26 establece que: "Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en Derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al Convenio". Se limita el uso de la información a los fines fiscales y se establecen los requisitos para los casos en que un Estado Contratante no esté obligado al suministro de la información requerida.

Con respecto a este tipo de asistencia mutua se expresó: "...dicho procedimiento suele ser muy lento, en vista de lo cual los resultados a menudo no son correctos. Las respuestas a

solicitudes de información llegan tarde, no son completas o no llegan nunca. Se producen malentendidos, muchas veces debido a las barreras del idioma. Con frecuencia, los Fiscos de los países interesados tienen intereses encontrados..."(45).

Al respecto, hace notar Cerdón Ezquerro(46) que la redacción del artículo 26 del modelo de Convenio tipo citado, deriva un doble propósito perseguido en los intercambios de información: asegurar el correcto cumplimiento del Convenio, y asegurar la aplicación de las leyes tributarias a los sujetos del convenio.

La Comunidad Económica Europea, mediante la Directiva 77/799/CEE, (1977), relativa a la asistencia mutua entre autoridades competentes de los Estados miembros en la necesidad de hacer frente al fraude y a la evasión fiscal, extendió las facultades de información no sólo en lo referente a los impuestos directos, Impuesto sobre la Renta, sobre Sociedades y sobre el Patrimonio, sino también al IVA y a los Impuestos Especiales.

Con respecto a la asistencia mutua Cerdón Ezquerro señaló que "...el fraude fiscal internacional sólo puede ser combatido mediante actuaciones conjuntas a nivel internacional de los Estados afectados"(47). La Directiva reconoce que la colaboración entre administraciones tributarias sobre la base de acuerdos bilaterales es incapaz de hacer frente a las nuevas formas de fraude y de evasión fiscal que adoptan cada vez más un carácter multinacional. Por ello, propone intensificar la colaboración entre administraciones fiscales en el interior de la comunidad sobre la base de principios y normas comunes.

En tal sentido, se obliga a los miembros a intercambiar informaciones relativas a casos concretos debiendo el Estado requerido realizar las averiguaciones para obtener las mismas. Es importante resaltar que la Directiva prevé también la obligatoriedad de suministrar información -en forma espontánea- por parte de los Estados miembros que pueda resultar útil para el cálculo correcto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, en particular cuando aparezca una transferencia ficticia de beneficios entre empresas situadas en Estados miembros diferentes, o, cuando estas transacciones entre empresas situadas en dos Estados miembros se realicen por mediación de un tercer país con objeto de gozar de ventajas fiscales o cuando el impuesto haya sido o pueda ser eludido por una u otra razón.

Es importante destacar que también el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), a través de un Grupo de Trabajo (Guatemala 1990) elaboró un MODELO DE TRATADO SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACION(48) teniendo en cuenta el Convenio del Consejo de Europa y el Modelo de Tratado sobre Intercambio de Información de los Estados Unidos. El Modelo CIAT contiene tres metodologías de información, a) Intercambio de Información Habitual o Automático; b) Intercambio de Información Espontáneo y c) Información Específica.

En el intercambio de información se está avanzando aceleradamente. Una prueba de ello que ante algunas dificultades prácticas en tal intercambio, que surgen de la diversidad de

formularios y de lenguaje de los distintos países, la OCDE(49) ha sugerido una serie de códigos, que al ser utilizados por las distintas administraciones permiten identificar el concepto, aún sin conocer el idioma. Por ejemplo, el ítem 3 indica el nombre de quien paga y el 10 a) identifica el pago de dividendos de una subsidiaria a la principal. En 1990 fue decidido utilizar formas magnéticas, de modo que la información recibida en "diskette" se pueda almacenar sin correr riesgos de errores o demoras.

Los Estados Unidos de Norteamérica también han llevado adelante tratados denominados Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria (AIITs) con un número de países caribeños y latinoamericanos. "La creación y desarrollo de más de estos programas interactivos internacionales será importante para mejorar los esfuerzos administrativos, a fin de lograr mayor cumplimiento por parte de los contribuyentes propensos a la elusión"(50). A través de los "AIITs" se intenta conformar una efectiva red de programas de intercambio de información.

También los Estados Unidos han desarrollado un Código de Buena Práctica relacionado con los intercambios de información el cual ese país y sus contrapartes en los tratados establecen y se comprometen a respetar con normas de calidad en cuanto al modo en que cumplen con sus obligaciones.

No cabe duda que la celebración de acuerdos sobre intercambio de información tributaria complementados con asistencia administrativa recíproca entre los países, facilitará la lucha contra el fraude y la evasión tributaria internacional. Dicha información servirá de soporte para detectar los casos anómalos, revistiendo suma importancia en el proceso fiscalizador el estudio previo de los indicadores de evasión tributaria(51) que auxiliarán al investigador al observar los problemas que enfrenta y permitirán al inspector o auditor fiscal llevar a cabo su trabajo con la debida eficacia(52).

No cabe duda que el tema de los precios de transferencia y las transacciones entre contribuyentes del país y contribuyentes de los paraísos fiscales amerita su profundización e investigación al asumir particular importancia por la cantidad y magnitud de las operaciones que realizan entre sí empresas vinculadas y los efectos que pueden derivarse cuando los precios de transferencia no respetan el principio del operador independiente.

En proceso de globalización, el incremento de las transacciones interempresa constituye una de las características importantes de fines del siglo XX y principios del siglo XXI, configurando la mayor magnitud del comercio mundial y de las prestaciones tecnológicas, regalías, asistencia técnica, etc. Por estas razones, la Administración tributaria, sin perjuicio de las modificaciones que a nivel legal deberá efectuarse en el sistema tributario, en particular a través función de fiscalización deberá verificar la realidad de los precios y las operaciones declaradas por los contribuyentes residentes vinculados, utilizando las modernas técnicas de auditoría fiscal que comprendan el procesamiento electrónico de datos y cuenten con el apropiado apoyo tecnológico.

3.1.2. Fiscalizaciones simultáneas

El objeto principal de una fiscalización a una empresa local vinculada, es verificar la correcta delimitación de beneficios o quebrantos entre ella y las del extranjero relacionadas.

La función de fiscalización, tanto en su tarea de análisis o estudio, selección de casos y preauditoría, así como en la ejecución de la labor fiscalizadora, deberá reunir la información suficiente y elementos que le permita determinar razonablemente el valor justo de mercado en todo tipo de operaciones, es decir verificar que los precios de transferencia no resulten ficticios manipulándose de esa forma las utilidades en los países donde la fiscalidad es más alta y que resulten mayores en los países donde ella es más baja. Esto significa que las empresas vinculadas situadas en distintos países pueden acordar los precios en forma artificial por los bienes o servicios que se entreguen o que presten mutuamente. Por ejemplo: una empresa residente en una jurisdicción de alta fiscalidad puede cobrar a una empresa extranjera vinculada residente en un país donde la presión fiscal es más baja gastos de administración u otros gastos tales como uso de tecnologías, patentes, alquileres, etc. a precios artificialmente bajos. "La ocultación brindada por la fijación de precios de referencia es aún más difícil de descubrir cuando las empresas vinculadas del caso no tienen enlaces visibles y parecen ser entidades totalmente desvinculadas"(53), circunstancia que denota la complejidad de la labor fiscalizadora en campo de las transacciones internacionales.

Además de las limitaciones de carácter jurídico que pueden cercenar el desarrollo de la investigación y en el logro de información a efectos de generar pautas y normas válidas para emprender con eficiencia las acciones de fiscalización, es necesario contar, como se señalara, con equipos o grupos de expertos interdisciplinarios, capacitados para la tarea de análisis de la información que se logra en el país o provenientes del exterior, por ejemplo a través de las inspecciones simultáneas si al efecto lo permite el acuerdo mutuo con el respectivo o respectivos Estados, o a través de otros medios.

Las fiscalizaciones simultáneas conforman un aspecto de la asistencia mutua entre las administraciones tributarias de los distintos países y no cabe duda que el factor más importante es la obtención de información exacta que permita con seguridad obtener los resultados perseguidos, esto es la verificación de los precios en las transacciones. De acuerdo con la definición dada en el Modelo de Acuerdo de Compromiso de Fiscalizaciones Tributarias Simultáneas de la OCDE (54), la forma de asistencia mutua en este sentido, configura un acuerdo entre dos o más partes para fiscalizar simultánea e independientemente, cada una en su territorio, los asuntos tributarios de un contribuyente o contribuyentes, en los cuales todas ellas tienen un interés común o relacionado, con el propósito de intercambiar cualquier información relevante que obtenga.

El "Informe del Comité de Asuntos Fiscales" de la OCDE señala que las fiscalizaciones tributarias simultáneas se encuentran incluidas en el intercambio de información previsto en el artículo 26 de la Convención Modelo de la OCDE. Esto significa que un tratado bilateral para evitar la doble imposición internacional que adoptara tal modelo, ofrecería a las autoridades competente la base legal necesaria para instrumentar esta modalidad de

asistencia mutua.

El "Informe" aludido en el párrafo anterior recomienda la conveniencia de efectuar un uso intensivo de las fiscalizaciones simultáneas respecto de los precios de transferencia, frente al incremento operado en la internacionalización del comercio y los negocios y la complejidad de las transacciones de las empresas multinacionales.

A modo de ejemplo, es interesante destacar que la Directiva N° 77/799/CEE citada en el punto anterior, reconoce que el fraude fiscal internacional sólo puede ser combatido mediante actuaciones conjuntas a nivel internacional de los Estados afectados. En España tal directiva ha sido desarrollada por el R.D. N° 1.326/1987 el que se refiere a las "Modalidades del intercambio de información" entre las autoridades competentes de los Estados miembros para la correcta liquidación de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Entre ellas se prevé la "...la posibilidad de autorizar la presencia del personal de la Administración fiscal de otro Estado 'incluso en el desarrollo de las actuaciones de la inspección de los Tributos'". Como advierte Cordón Ezquerro(55) la cuestión es delicada por cuanto una actuación de este tipo atentaría contra la soberanía nacional. Cabría dilucidar si la presencia del agente o inspector extranjero significa la intervención activa en una actuación de verificación o de obtención de información, o pasivamente como mero oyente ante el contribuyente, ante una actuación conjunta con los auditores fiscales del otro Estado. En este último caso, entiende el autor que podría ser posible, pero que deberá contar con el consentimiento expreso del contribuyente, resaltando que aún en este caso debería constar de modo fehaciente la obligación de secreto y sigilo del funcionario extranjero avalada en base al artículo 7° de la Directiva, por la autoridad competente de su país.

Aspecto muy diferente es el desplazamiento de funcionarios para mantener entrevistas e informarse con los funcionarios nacionales del otro Estado. Sin embargo, hoy la tecnología digital permite el intercambio de información en tiempo real y nada obstaría a emprender inspecciones simultáneas entre varios países sobre un determinado contribuyente cuando las evidencias lo ameriten y la legislación tributaria lo permita procediendo al intercambio de información por medio de tal tecnología, sin el desplazamiento personal comentado. No obstante, en algunas oportunidades estos desplazamientos pueden ser útiles para completar el marco de la investigación.

No obstante la complejidad de la tarea, la lucha contra el fraude y la elusión fiscal internacional, sólo puede lograrse mediante la preparación de cuerpos especializados y la suscripción de tratados de intercambio de información y asistencia mutua entre los países. Los esfuerzos que se lleven a cabo sin considerar estos parámetros resultarán estériles e incrementarán indebidamente los costos de las administraciones tributarias no sólo en la vía administrativa sino también en la judicial, donde resultará difícil lograr una doctrina favorable ante la carencia de elementos probatorios.

En las transacciones entre empresas vinculadas, la ley argentina del impuesto a las ganancias, respeta el principio de contabilidad separada para determinar la ganancia neta de fuente argentina de las sucursales y demás establecimientos de empresas, personas o

entidades del extranjero que operan en el país, es decir que cada establecimiento de una empresa que se extiende a varios países debe ser considerado como una empresa independiente, siempre que sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes, con las limitaciones que establece para préstamos y contratos regidos por la ley de transferencia de tecnología. El legislador recoge la norma del operador independiente internacionalmente reconocido para la delimitación de ingresos. Este principio se basa en que un empresario independiente no trabajaría, a la larga, sin obtener un beneficio. El mismo principio es reflejado por diversas disposiciones de otros países (v.g., "Section 482 IRS" de EE.UU.).

Sin embargo, sólo cuando no se cumplan los requisitos previstos para considerar las operaciones celebradas entre partes independientes, "... las prestaciones se tratarán con arreglo a los principios que regulan el aporte y la utilidad".

Otra norma de la ley argentina tendiente a ejercer un control sobre las transacciones internacionales a fin de que ellas se ajusten a los precios de mercado, se encuentra en el artículo 8° de la ley que establece los principios para determinar la ganancia de fuente argentina en las operaciones de exportación e importación, previendo la existencia de vinculación económica entre las partes, aspecto que admite la prueba en contrario, cuando los precios sean inferiores al precio de venta mayorista vigente en el lugar de destino para el primer caso, o cuando el precio de venta al comprador del país sea superior al precio mayorista vigente en el lugar de origen más -en su caso- los gastos de transporte y seguro hasta la República.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, consideró que la presunción legal no es aplicable si la existencia de vinculación económica no se exteriorizaba en función de sus manifestaciones más aceptables, como lo son la propiedad del capital, subordinación orgánica o convenios de integración, señalando que "de lo contrario, cualquier diferencia de precio, por ínfima que fuera que un importador pudiera haber obtenido del extranjero, por el libre juego de la oferta y la demanda se tendrá que tener necesariamente como prueba incontrovertible de vinculación económica sin admitir la prueba en contrario que acepta la ley"(56). Para Reig(57) estos fundamentos por sí solos no interpretan acabadamente el sentido de la norma que, a nuestro juicio, da al Fisco facultades de modificación del precio estipulado aún en casos en que, conforme a tales criterios básicos, no se llega a entender existente la vinculación económica. Luego de comentar que el problema de los precios de transferencia no es de aparición reciente, pero su importancia se ha acrecentado notablemente en las últimas décadas, señala "...Debiera a nuestro juicio, coincidiendo con Figueroa, definirse la vinculación económica en el comercio internacional sobre la base de la participación de un determinado porcentaje en el capital de las empresas importadoras y exportadoras, complementando con el criterio de dirección efectiva y, en los casos de empresas que encuadren en dicho concepto, hacer obligatorio que se efectúe la declaración del impuesto a la autoridad de aplicación y control, agregando información adicional acerca del importe de las transacciones realizadas con las empresas del exterior vinculadas, para que esta autoridad tenga elementos para orientar la verificación de los precios de transferencia (lo destacado es nuestro). Ello complementando asimismo, con una definición más precisa del precio a

tener en cuenta, como sería la sugerida por la OCDE "valor normal de mercado abierto" en lugar de mencionar simplemente "precio mayorista", sea de origen o destino, dando al contribuyente la posibilidad de justificar diferencias mediante consideración de las circunstancias que llevaron a la transacción controlada, para fijar el mismo en un punto que mejor las refleje. Esta principal normativa que se sugiere, se complementaría manteniendo la presunción actual en los casos en que ostensiblemente los precios se alejen de los normales de mercado abierto, caso éste en que la prueba de la inexistencia de vinculación económica y de la realidad de que el precio se corresponde con las circunstancias de la transacción efectuada debe estar a cargo del contribuyente".

Existe consenso doctrinario en modificar la legislación vigente a efectos de no afectar el legítimo interés fiscal del Estado argentino y otorgar certeza al contribuyente y a la Administración tributaria. Esta última contaría así con el debido marco jurídico para operar eficazmente en su función de control, más aún si se exige el suministro de información con relación a las operaciones internacionales que llevan a cabo las empresas vinculadas. Dicha información rutinaria, para lo cual estaría legalmente autorizada el organismo recaudador a recabar, permitiría una evaluación continua, destacando Figueroa(58) que en tal sentido sería conveniente además, conformar un área especializada -con personal calificado- a los efectos de "... mantener un adecuado grado de control sobre los precios de transferencia. En este supuesto, la ecuación costo-beneficio parece inclinarse, decididamente por el último de los factores involucrados".

La verificación de que se ha violado el criterio de "arm's length", implica adoptar la regla "sustancia vs. forma" o "abuso de las formas legales" aludidos, la que es consagrada particularmente en la legislación tributaria de otros países. -En Argentina las disposiciones contenidas en el artículo 12 de la Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario- permite su aplicación ante la adopción de formas legales inadecuadas. Vicchi(59) al tratar a la elusión fiscal internacional entiende que "... que nuestros tribunales no dudarían en aplicar estos principios -se refiere a los contenidos en los artículos 11 y 12 de la Ley N° 11.683- a efectos de solucionar los casos sometidos a su jurisdicción relativos a la interpretación en la aplicación de un tratado impositivo, si tales principios resultaran adecuados para su solución", aludiendo a aquellos casos de controversias sobre precios de transferencia que se plantean entre contribuyentes y la administración tributaria o entre las administraciones tributarias de distintos países, ante el abuso de las fórmulas y estructuras legales inadecuadas. Recuerda el autor citado que este principio fue especialmente aplicado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación durante el periodo 1973-1976 y que no se han verificado en los últimos años, en la práctica, casos para los cuales se haya debido recurrir a este criterio interpretativo. En nuestra opinión ello es una demostración más de las dificultades que se presentan en los hechos a la Administración tributaria, en particular a través de la función de fiscalización, para probar la violación a los requisitos del artículo 14 de la ley.

La solución deberá otorgarse mediante la reforma de la Ley del Impuesto a las Ganancias que posibilite un control efectivo de los precios de transferencia, conformando un marco de regulaciones, guías, directrices o pautas que faciliten la acción de la Administración tributaria. Expresa al respecto Figueroa(60) "... quizás resultara conveniente que en una primera fase, los países latinoamericanos adoptaran en sus legislaciones normas amplias

que les otorguen la mayor flexibilidad posible en cuanto a la elección de los métodos o mecanismos aplicables para ajustar los precios de transferencia. A título de ejemplo, cabe señalar que el artículo 57 del Código Fiscal de Francia, se refiere al ajuste de las rentas indirectamente transferidas a empresas del exterior a los fines de su correcta asignación o apropiación, en tanto que la legislación de Holanda dispone la no deducibilidad de las distribuciones directas o indirectas de utilidades, cualesquiera sea la denominación que se les otorgue y la forma en que se realicen".

Las legislaciones tributarias deberán adecuarse al nuevo desafío que la globalización económica genera, y no cabe duda que la fiscalización de las transacciones internacionales conforman un desafío para la Administración impositiva a los efectos de su debido control.

4.LA FISCALIZACION TRIBUTARIA EN EL MUNDO COMPUTARIZADO

Los ambientes computarizados han adquirido y adquieren cada día una mayor importancia dentro del marco de las transacciones económicas que se realizan a diario, a nivel nacional o internacional.

Modifican la forma de procesamiento y obtención de información. Esto se debe a que la generación de la información por este medio, es más confiable (en la medida que no existan desvíos provocados) y mucho más rápida y precisa.

Esta carrera tecnológica ha hecho que no sólo se creen especializaciones universitarias, sino que también los profesionales en Ciencias Económicas, entre otros, tanto del ámbito privado como del sector público, deban introducirse en el marco de la computación.

Las administraciones tributarias no son ajenas a este desarrollo y deben adaptarse a los tiempos actuales de la era informática, acentuando la preparación de inspectores especializados, no obstante el alto costo que ello supone, los cuales deberán integrar - como se señalara- los equipos multidisciplinarios de fiscalización.

Como bien menciona Silvani la tecnología induce la sustitución del papel como soporte de datos tributarios. Las administraciones deberán estar organizadas para manejar datos y no papeles, y se suplantará por soportes magnéticos tales como cintas, disquetes, o una línea telefónica(61).

Si bien es cierto que los verificadores fiscales basan sus tareas en la revisión de documentación generada por sistemas, comúnmente denominado soporte físico, consideramos que se debería hacer una serie de controles a los ordenadores ya que son fuente de manejo impositivo y contable.

En la actualidad, es posible almacenar gran cantidad de información contable u operacional de una entidad, juntamente con el software necesario para su tratamiento.

Esta gran fuente de almacenamiento puede considerarse como los nuevos "activos informáticos". En uno de estos nuevos activos, se pueden almacenar lo que antes ocupaban depósitos llenos de papeles.

El punto en cuestión es cómo evitar la desaparición de estos archivos y cómo se define el concepto de "delito informático", en nuestro caso el impositivo.

En los Estados Unidos, para categorizar este tipo de delitos, se usan expresiones como "computer abuse" y "computer crime", digamos en forma genérica que es la realización de un acto ilegal con ayuda del computador. Este acto ilegal puede tener distintos matices, desde robos, ocultamientos o bien evasión, que es el punto que nos interesa.

La incidencia del delito informático en la tributación apunta a malversar, eliminar o destruir la información necesaria para determinar las bases imponibles correctas.

Las técnicas utilizadas para evadir impuestos son muchas. Tomando al ordenador podemos mencionar entre otras:

a) Adulteración de la información de entrada: desde el inicio se cargan datos correctos que son tergiversados por los ordenadores.

b) Utilización de una puerta trasera o denominada trampa. Puede ser que exista una instrucción especial que se active ante determinadas circunstancias que hagan ejecutar determinados pasos de programa. Estas puertas se activan en forma automática o bien a requerimiento del usuario.

c) La técnica del redondeo: se basa en trabajar con centavos que ante miles de operaciones genera cifras significativas.

d) La técnica de la llave maestra: todos los sistemas pueden funcionar a la perfección, cada sector o empleado puede tener su clave de acceso, pero siempre existe una clave maestra, que permite ingresar a cualquier sector de la contabilidad y modificar y/o borrar datos sin dejar huella.

e) El virus detonante: mucho se ha hablado de virus en las computadoras, pero en algunos casos existen virus inertes, listos para borrar o inutilizar memorias y archivos ante una instrucción determinada.

Sobre estas técnicas es necesario, no sólo planificar y realizar auditorías fiscales alrededor de la computadora sino que también debería penetrarse en el disco rígido o memoria central, ya que el conocimiento de las técnicas de evasión conjuntamente con la actuación de inspectores con pericia técnica, representa un elemento disuasivo y preventivo para la evasión.

Las inspecciones se realizan en base a documentación soporte y por lo tanto con técnicas alrededor del computador. Es común que entre los autores americanos, expertos en

auditorías de computación, diferencien entre las auditorías "around the computer" (alrededor del computador), y las "through the computer" (a través del computador). Esto implica que en las primeras sólo se ve la documentación de respaldo que alimenta al procesador, mientras que en las segundas se analiza el proceso en sí mismo, considerando que si el dato de entrada ha sido debidamente comprobado con el documento fuente y el programa que genera el proceso es correcto, la salida obtenida también lo será. Significa a nivel de aplicación y programa estudiar cómo trata el ordenador la información contable. Se ha expresado que las técnicas utilizadas para el control del proceso informático realizado con los datos contables se caracterizan por llevarse a cabo en un entorno de difícil control, cual es el funcionamiento del programa dentro del ordenador y su misión es verificar la bondad del proceso informático, comprobando la inexistencia de "desviaciones" en el curso de su ejecución (62). Implica el uso de otras técnicas que podrían complementar este tipo de verificaciones y son entre otras:

- **Utilización de ordenadores para obtener información:** el uso de computadoras puede realizarse, ya sea utilizando el hardware del contribuyente, o bien a través de la utilización de computadoras portátiles (notebooks), mediante los cuales se pueden conectar al disco central y revisar información.

- **Uso de programas especiales de auditoría fiscal:** consiste en utilizar programas de computación preparados de acuerdo con especificaciones determinadas por los usuarios, en este caso, por la administración tributaria. Ejemplos son: softwares para detectar errores de suma, saltos de programas, archivos no visibles por pantalla, porciones ocultas de discos rígidos entre otros. Estos programas especiales también pueden ser en paquetes o estándar, como así también utilitarios como hojas de cálculo, bases de datos, procesadores de textos.

- **Técnicas de recuperación de archivos:** esta técnica consiste en recuperar información eliminada adrede, y tiene la característica de volver legibles archivos borrados, existen programas como el Norton Utilities, Pctools, que recuperan este tipo de archivos. Desde el punto de vista de la administración tributaria este tipo de programas sirve para recuperar la información perdida e incrementar la recaudación.

- **Revisión del Logging:** un "log" o habitualmente denominado "Iogging" es el diario del sistema, o sea, es un medio magnético donde automáticamente se guardan por orden cronológico, todos los hechos que se han sucedido en un sistema. Sin un "log" no se puede analizar lo ocurrido en el procesamiento de un ente. Este elemento nos permite saber por ejemplo cuándo, desde dónde, quién, a qué hora, fue modificado o utilizado un programa. La revisión de este archivo, nos daría la pista para ver qué programas fueron utilizados y modificados por personal ajeno al sector o jerárquico y servir como programa elegido para revisar.

La técnica de auditoría del análisis de los programas y aplicaciones contables de la empresa, es quizás la más costosa y compleja de las utilizadas en un sistema de auditoría a través del ordenador. En algunos medios su realización podría estar obstaculizada por restricciones legales. Se ha aconsejado que "El inspector no debe, en ningún caso,

intentar manejar por sí mismo el ordenador de la empresa, acudiendo, en caso necesario al personal informático de la misma, para que, bajo su supervisión y con la autorización del Gerente, efectúe las operaciones que le indique"(63).

No cabe duda que la irrupción de la revolución digital tiene profundos efectos en el marco impositivo y en particular en la Administración tributaria, la que no obstante la complejidad, costos y marco jurídico en que se desenvuelve, deberá adoptar las medidas necesarias para auditar con eficiencia a las empresas que tienen informatizadas su contabilidad, mediante la adopción de diversas técnicas aplicables según las distintas modalidades de Auditoría Informática (Auditoría de la Documentación Informática Base de la Contabilidad Oficial; Auditoría de Entrada de Datos en el Sistema; Auditoría de los Procesos de Datos Contables y Auditoría de la Salida de Datos).

Nota: Para la elaboración del punto 4 se han intercambiado opiniones con el Cont. Alejandro A. Gerlomini que cursa el Mod. VIII "Administración Tributaria" en la carrera de posgrado de Especialización Tributaria, F.C.E. - U.B.A., (1997) a cargo del autor.

5. CONCLUSIONES

Los fenómenos de la globalización y la revolución digital generan impactos en las políticas fiscales de los gobiernos y particularmente en las recaudaciones tributarias. Aquéllos, desarrollan nuevas culturas y afectan el nivel de culturización tributaria alcanzada por los países. La evasión fiscal adquiere nuevas morfologías y los encargados de elaborar la legislación impositiva y los administradores tributarios necesitarán de mucha imaginación para contrarrestar los efectos negativos que la nueva civilización arrastra.

Un prerequisite para superar las limitaciones con que operan las administraciones tributarias de nuestros países es emprender las reformas legales necesarias, en particular en el Impuesto a la Renta, que les permita aplicar un efectivo control sobre las transacciones internacionales cubriendo los vacíos de legislación existente y en particular en cuanto se refiere a los precios de transferencia, capitalización exigua o préstamos de financiación débil, paraísos fiscales así como considerar los casos de prestaciones de servicios retribuidos en forma de regalías u honorarios por asesoramiento técnico, en que las reglas deben ser también las que rigen similares prestaciones entre entidades independientes.

A su vez, deberán emprenderse modificaciones en la ley procedimental, por supuesto dentro del orden constitucional, es decir respetando las garantías y los derechos de los contribuyentes, que le permita a las administraciones tributarias desarrollar su actividad fiscalizadora sin restricciones (algunas legislaciones aún hoy mantienen el sigilo bancario

a ultranza y otros tipos de veda, convirtiéndose en la realidad algunos países en verdaderos refugios tributarios).

La administración tributaria deberá conformar, para afectar al área fiscalizadora, cuerpos profesionales interdisciplinarios integrados por recursos humanos que superen la barrera de los idiomas y estén capacitados en el manejo de medios informáticos, sin perjuicio de poseer los conocimientos teóricos y técnicos necesarios de la contabilidad y la tributación. Estos cuerpos, que podemos denominar de "elite" deberán analizar permanentemente el desenvolvimiento de los mercados y colegir las nuevas configuraciones que adquiere la evasión fiscal.

Estos cuerpos interdisciplinarios deberían actuar en todo el proceso fiscalizadorio, desde las propuestas para fijar las políticas de fiscalización, pasando por las etapas de la preauditoría o prefiscalización, hasta la ejecución de las mismas, en algunos casos apoyando la labor de los distintos sectores de tal proceso, aportando sus conocimientos, información y experiencia para alcanzar el éxito que toda fiscalización supone, es decir verificar que la realidad de los hechos imponibles hayan sido exteriorizados de acuerdo con la ley.

El logro del cumplimiento voluntario se obtiene por una mayor eficacia y eficiencia de la Administración tributaria. El elemento más importante es incrementar el riesgo para detectar al incumplidor en todas las etapas del proceso administrativo tributario (inscripción, control de presentación, pago y fiscalización) y sancionar tales incumplimientos con las medidas ejemplificadoras previstas en la ley.

Las circunstancias del mundo actual, que generan una creciente interrelación económica y comercial entre los países, imponen un marco de colaboración más estrechos entre los países, aunando esfuerzos para perfeccionar y hacer más efectivos los controles en las transacciones internacionales, minimizando en las operaciones entre empresas vinculadas, la posibilidad de que se produzca una doble imposición internacional como consecuencia del ajuste de los precios de transferencia.

La suscripción de acuerdos de convenios de asistencia mutua que prevea el intercambio de información y las fiscalizaciones simultáneas con otros países, no obstante ciertos inconvenientes que puedan presentarse en su operatividad que relativizan su eficiencia, conforma una meta que coadyuvará al éxito de la acción fiscalizadora.

Las administraciones tributarias deberán afectar los recursos humanos y materiales necesarios, en calidad y cantidad, para el logro de la meta citada, ya que los recursos genuinos del Estado son los que posibilitan que éste cumpla con el cometido que le asigna la comunidad.

(*) Profesor Asociado Regular "Teoría y Técnica Impositiva" F.C.E. (U.B.A.) - Profesor a cargo Mód. VIII - "Administración Tributaria" - Carrera Posgrado de especialización en tributación. F.C.E. (U.B.A.) - Doctor en Ciencias Económicas.

- (1) PAVESI, Pedro F.J., "La Adecuación de la Administración Tributaria al Medio de Actuación", pág. 4; 31° Asamblea General. Centro Interamericano de Administradores Tributarios, CIAT, Buenos Aires, 1997.
- (2) SANCHEZ PARGA, José, "Globalización, Gobernabilidad y Cultura", pág. 18, Edic. Abya-Yala (ILDIS y CELA), Quito, Ecuador, 1997.
- (3) ESTEFANIA, Joaquín, "La Nueva Economía: La Globalización", pág. 9, Edit. Debate, Madrid, 1996.
- (4) DE POLANCO, Jesús, "La Globalización mediática: riesgos y beneficios", pág. 6, Octavas Jornadas Bancarias. Asoc. Bcos. Rep. Argentina (ABRA). Buenos Aires, 1997. Citado por Miguel Padilla. Informac. Empresaria, julio, 1997. Rev. Cámara de Sociedades Anónimas.
- (5) COSULICH AYALA, Jorge, "Perspectivas de la Administración Tributaria en la década de 1990". En Reforma de la Administración Tributaria en América Latina", pág. 278, BID. Washington D.C., 1995.
- (6) SECRETARIA DE INGRESOS FEDERALES - BRASIL.
"La Administración Tributaria frente a la globalización de la economía la. Areas críticas e Instrumentos de Control", pág. 2, presentado a la Conferencia citada en nota 1.
- (7) LOPEZ, Alberto Rubén, Informe del Relator General. Cuarto Congreso Tributario. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, Mendoza, República Argentina, abril, 1996, pág. 471 y siguientes.
- (8) NACIONES UNIDAS, ob. cit. en nota 18, pág. 14. A este concepto se refiere VICCHI en trabajo citado en nota 72.
- (9) SERVICIO DE RENTAS INTERNAS (IRS). Estados Unidos de América. "La Cooperación Internacional de las Administraciones Tributarias para el combate a la Evasión, pág. 2. Presentado al Congreso citado en Nota 1.
- (10) FIGUEROA, Antonio Hugo, "Tratamiento de la renta pasiva y el rol de las retenciones en la fuente. Consideraciones Generales. El caso argentino". Sección doctrina Bol. Inf. octubre 1997 (pág. 28). Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Este autor expresó que según "The World Investment Report (UNCTAD)" 1994, existían en el mundo 37 mil casas matrices de las cuales dependen 206 mil subsidiarias; la mitad de ellas se ubica en los países de menor desarrollo económico relativo. El 60 % del comercio mundial lo realizan las empresas vinculadas. Ver en "Renta Mundial: Precios de Transferencia. Convenios para evitar la doble imposición internacional". Cuarto Congreso Tributario. Abril 1996. Consejo Profesional de Ciencias Económicas Capital Federal, (pág. 618)
- (11) COSULICH AYALA, Jorge, ob. cit. pág. 277.

- (12) 31° Asamblea General CIAT. Buenos Aires, mayo, 1997.
- (13) LOPEZ. Alberto Rubén. Informe del Relator General. Cuarto Congreso Tributario. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, Mendoza, Rep. Argentina, abril, 1996, pág. 512.
- (14) DEPARTAMENTO DE INGRESOS DEL CANADA. "Esquemas de evasión y evitación fiscales utilizados por las empresas transnacionales y procedimientos eventualmente disponibles para su eliminación o atenuación". Boletín D.G.I. N° 298, octubre, 1978.
- (15) TACCHI, Carlos Miguel, "Evasión Tributaria. Heterodoxia o Nueva Ortodoxia". Bol. D.G.I. N° 483, marzo, 1994, pág. 245.
- (16) ASIAIN, Jorge Hugo, "Impuesto a la riqueza: bienes en el país de titulares del exterior". Novedades fiscales. Ambito Financiero, 11/6/96, pág. 31.
- (17) BALBI, Roberto Adolfo, "La Tributación sobre la renta de las empresas transnacionales". Instituto para la Integración de América Latina. Banco Interamericano de Desarrollo, serie Monografías, N° 4, p. 18, pág. 514.
- (18) FIGUEROA, Antonio Hugo, en "Reforma necesaria en la estructura del Impuesto a las Ganancias en Argentina". Academia de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 1997, pág. 123.
- (19) NACIONES UNIDAS, (ST/ESA/142) Nueva York, 1984. "Cooperación Internacional en Materia de Tributación. Directrices sobre la cooperación internacional para impedir la evasión y la evitación de impuestos (con especial referencia a los Impuestos sobre la Renta, las Utilidades, el Capital y las Ganancias de Capital), pág. 37.
- (20) OCDE. Committe on Fiscal Affairs Report cit. por A. R. López, pág. 518.
- (21) OCDE. Committe on Fiscal Affairs Report, "Transfer pricing guidelines for multinational enterprises an Tax Administrators, Discussion Draft of Part 1: Principles and methods", Released July, 1994, cit. por A. R. LOPEZ, ob. cit.
- (22) LOPEZ, Alberto Rubén, ob. cit., pág. 522.
- (23) Para un análisis conceptual de los métodos para determinar los precios de transferencia propuestos por la OCDE véase A. R. LOPEZ, ob. cit., pág. 519 y siguientes.
- (24) Para mayor detalle véase FIGUEROA, Hugo Antonio, "Precios de transferencia, implicancias y recomendaciones", en Boletín D.G.I. N° 512, agosto 1996, pág. 1223 y sigtes.; ASIAIN, Jorge H., "Transfer Pricing", Rev. Criterios Tributarios, N° 115, Año XII, pág. 63, Buenos Aires (Arg.), trabajo que destaca la experiencia argentina en la

aplicación del principio del arm's length para determinar el valor de mercaderías y servicios para operaciones internacionales entre compañías vinculadas.

(25) FIGUEROA, Hugo Antonio, ob. cit. pág. 1226.

(26) Por Ley N° 23.311 y Decreto N° 1.026/87 Argentina se incorporó a los países que establecen como sistema de valoración de las mercaderías en Aduana, al Acuerdo del G.A.T.T., a partir del 1/1/88.

(27) NACIONES UNIDAS, ob. cit., pág. 26.

(28) FIGUEROA, Hugo Antonio, ob. cit., pág. 1227.

(29) LOPEZ, Alberto Rubén, ob. cit., pág. 516.

(30) SANCHEZ PARGA, José, ob. cit., pág. 14.

(31) SANCHEZ PARGA, José, ob. cit., pág. 18.

(32) REIG, Enrique J., "Reflexiones sobre globalización y tributación. Futuro de la fiscalidad". Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Boletín Agosto, 1996, pág. 71.

(33) CALCAGNO, Gabriel, "Operaciones con instrumentos financieros derivados. Criterios a considerar en el análisis fiscal". Doctrina Tributaria, t. XVIII, N° 210. Set., 1997, pág. 393.

(34) El Decreto N° 1.130/97 (B.O.: 4/11/97) considera ganancias de fuente argentina a los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados, cuando el riesgo asumido se encuentre localizado en el territorio de la República Argentina, localización que debe considerarse configurada si la parte que obtiene dichos resultados es un residente en el país o un establecimiento estable comprendido en el inciso b) del artículo 69 de la ley. El tercer párrafo de dicho decreto prevé la aplicación del criterio "sustancia sobre forma" o de la realidad económica, para aquellos casos en los cuales los diferentes componentes de uno de los mencionados instrumentos o conjunto de ellos que se encuentren vinculados, indiquen que el instrumento o el conjunto de instrumentos no expresan la real intención económica de las partes, la determinación de la ubicación de la fuente se efectuará de acuerdo con los principios aplicables a la naturaleza de la fuente productora que corresponda considerar de acuerdo con tal criterio, en cuyo caso se aplicarán los tratamientos previstos por la ley para los resultados originados por la misma. Señala el autor citado precedentemente "Lo expuesto muestra la preocupación del legislador por evitar maniobras que permitan eludir la carga del gravamen a través de la utilización de instrumentos derivados, cuando los mismos no guarden relación con la intención perseguida por las partes" ("Novedades Fiscales". Ambito Financiero, 20/1/98)

(35) CALCAGNO, Gabriel, op. cit. pág. 401. Para mayor detalle -opciones exóticas- pág.

403 y siguientes.

(36) SANCHEZ PARGA, José. ob. cit., pág. 21.

(37) VENNERI, Ariel Hernán, "Internet y transmisión electrónica de datos, la nueva frontera tecnológica de la administración tributaria". Trabajo presentado al curso de Posgrado de especialización en tributación, Fac. Ciencias Económicas, Univ. Buenos Aires, Arg. 1997.

(38) "La posibilidad de efectuar compras a través de Internet, constituye un ejemplo de aplicación interactiva. De esta forma la página del vendedor permite al mismo usuario seleccionar el producto o servicio e ingresar los datos de la tarjeta de crédito o cuenta bancaria desde donde se efectuará el débito". VENNERI, A. H., ob cit., pág. 8. Las compras on line de las más diversas mercancías empezaron tímidamente en los primeros tiempos de Internet, pero hoy ya superan anualmente en todo el planeta más de 2.000 millones de dólares (La Nación, Sección informática, pág. 12, 10/11/97, Buenos Aires).

(39) TILLINGHAST, David R., "Internet: The Impact of the Internet on the taxation of International Transactions. Bulletin for International Fiscal Documentation N° 11/12". Trabajo comentado por WOLFSHON, Ariel E., en Periódico Económico Tributario (1/4/97).

(40) "Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce", Department of the Treasury, Office o Tax Policy, 21/11/96, cit. por SCHUSTER, Carla, en "Periódico Económico Tributario", N° 140, 29/8/97, pág. 7. Edit. La Ley, Buenos Aires, Rep. Argentina.

(41) PITA, Claudino, "Las Administraciones Tributarias frente a la Integración Económica (MERCOSUR)". Rev. "Criterios Tributarios", N°101, XI, enero, 1996, pág. 52, A.M.F.E. D.G.I., Buenos Aires.

(42) NACIONES UNIDAS, trabajo cit. nota 20, pág. 6.

(43) "Esquemas de evasión y evitación..." cit., Departamento de Ingresos de Canadá (Tributación), pág. 378.

(44) Véase Bol. D.G.I. N° 512, agosto, 1996, cit. en trabajo de FIGUEROA, A.H., cit. pág. 1251.

(45) HUBNER, Gustavo, "Tecnología aplicada para combatir la evasión fiscal". Bol. D.G.I. N° 359, nov. 1983, pág. 607.

(46) CORDON EZOUERRO, Teodoro, "El proceso de Armonización Fiscal en la Unión Europea", Rev. Criterios Tributarios, A.M.F.E. D.G.I. N° 113, Año XII.

(47) CORDON ESQUERRO, Teodoro, "La asistencia mutua entre las Administraciones

Tributarias en el ámbito de los Impuestos Directos". Boletín D.G.I. N° 486, junio, 1994, pág. 625, Buenos Aires.

(48) PITA, Claudino, trab. cit.

(49) Un análisis detallado puede verse en. OCDE. Tax Information Exchange between OECD Member-Countries. A survey of Current Practices. París, 1994, cit. por LOPEZ., A.R., ob. cit.

(50) SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (EE.UU.). "La Lucha contra el Fraude Tributario Internacional". Conferencia Técnica del CIAT. "France, 1996", París, Francia, 1995. Revista "Criterios Tributarios", Año XI, N° 106, pág. 25, Buenos Aires.

(51) Véase Departamento de Ingresos de Canadá (Tributación), ob. cit. pág. 386 y sigtes. Se detallan los indicadores subdivididos en cuatro tipos, en relación a: A) Asuntos generales. B) Naturaleza del comercio. C) Balance. D) Partidas en la cuenta de pérdidas y ganancias.

(52) "En Estados Unidos de América, se ha organizado un cuerpo especial en el Internal Revenue Service de 500 inspectores en el área de precios de transferencia. Esto empezó a finales de la década del '20. Empezaron a trabajar en este tema porque notaron que las subsidiarias americanas que actuaban en el exterior estaban bajando sus utilidades reduciéndolas artificialmente significando ello una menor recaudación. Primero atacaron ese tema y a partir de los años '80 atacaron el tema de las subsidiarias de empresas extranjeras que actuaban localmente en Estados Unidos, porque a través de un estudio efectuado en forma conjunta por el Departamento del Tesoro y el Servicio de Rentas Internas detectaron que la media de beneficio que estaban dando esas empresas instaladas en los Estados Unidos era muy baja en relación a la media normal que tenían en otras partes del mundo, o sea que no solamente el problema se planteaba con sus subsidiarias en el exterior sino con las subsidiarias de empresas extranjeras que actuaban dentro de los Estados Unidos...".(Véase FIGUEROA, Antonio Hugo. "Renta Mundial: Precios de Transferencia...", en Cuarto Congreso Tributario, págs. 618/619, C.P.C.E.C.F., 1996.

(53) NACIONES UNIDAS, ob. cit., en nota 20, pág. 29.

(54) Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE "Precios de Transferencia - Pautas para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias" (1995), cit. por FIGUEROA, Antonio, ob. cit., Bol. D.G.I. N° 512, agosto, 1996, pág. 1236.

(55) CORDON EZQUERRO, Teodoro, ob. cit. Bol. D.G.I. N° 486, junio, 1994, pág. 627.

(56) Suprema Corte de Justicia de la Nación, "E. Loussinian S.A.C.I.F.I.A.", 2/9/93, Fallos: 305:1411.

(57) REIG, Enrique J., "Reforma necesaria en la estructura del Impuesto a las Ganancias

en Argentina". Academia Nacional de Ciencias Económicas. Instituto de Economía Aplicada, Seminario 1997, pág. 54 y siguientes.

(58) FIGUEROA, Antonio Hugo, en "Reforma necesaria en la estructura del Impuesto a las Ganancias en Argentina". Academia Nacional de Ciencias Económicas, public. cit., pág. 119. El Internal Revenue Service ha formado un cuerpo de 500 inspectores a fin de controlar los precios de transferencia. Clark Graham. VII Seminario Regional de Política Fiscal. CEPAL. Naciones Unidas. Santiago. Chile. Enero 1995.

(59) VICCHI, Juan Carlos, "Interpretación de los Convenios para evitar la doble imposición". Criterios Tributarios. Año IX, nov. 90, _pág. 17 (A.M.F.E. D.G.I.).

(60) FIGUEROA, Antonio Hugo, ob. cit., Bol. D.G.I. N° 512, pág. 1250.

(61) SILVANI, Carlos, "Perspectivas de la Administración Tributaria", Revista Criterios Tributarios, Asociación Mutual Federal de Empleados de la Dirección General Impositiva, N° 82/83, pág. 97.

(62) ZURITA GARCIA, Rafael, "Técnicas Modernas de Auditoría Fiscal" en Tax Administration Review. La Función de Inspección. CIAT. - IEF, dic. 1985, N° 2, pág. 76.

(63) ZURITA GARCIA, Rafael, ob. cit., pág. 79.

Referencias Normativas:

- [LEY N° 11683/1933](#), Artículo N° 11 al Artículo N° 14
-