

El problema del fraude y evasión internacional, su relación con la delincuencia organizada y su solución a través de los mecanismos de cooperación en materia fiscal

POR BRUNO M. TONDINI (*)

Sumario: I. Introducción. — II. Fraude fiscal internacional.- III. Cooperación en materia Fiscal. La integración de aspectos administrativos y penales: su análisis teórico jurídico. — IV. Aspectos empíricos de la Cooperación en materia fiscal, las reglas económicas del costo de la persecución penal de la evasión. — V. Cooperación Fiscal Internacional Administrativa. — VI. Cooperación Internacional Administrativa en particular: Tratados de Cooperación Tributaria Internacional e intercambio de Información. — VII. Los convenios específicos sobre intercambio de informaciones. — VIII. Conclusión. — IX. Bibliografía.

Resumen

El objeto de este trabajo está dirigido a analizar al fraude fiscal internacional, como un fenómeno que posee características similares del denominado “crimen organizado” y su relación con las herramientas de administración tributaria disponibles por los estados. La metodología empleada será presentar el problema, y sus posibles soluciones a partir de la Cooperación Internacional en general y los Acuerdos de Intercambio de información en particular. Los resultados esperados discurren por la búsqueda de los vasos comunicantes entre los fenómenos reseñados que son parte de diferentes ramas del mundo académico jurídico a la sazón, el Derecho Internacional Privado por su extraterritorialidad y del Derecho Internacional Tributario y Penal por el carácter de las ilicitudes estudiadas. Como primera conclusión por mencionar, que tal como se lo ha reconocido en la legislación comparada, el combate a la evasión y al fraude internacional, no es propio de cada país, ni se puede dar con éxito a través de acuerdos bilaterales, sino que requiere de una acción planificada y aunada de diversos países que se encuentren en sintonía con este tipo de remedios.

Palabras clave: Derecho internacional privado - Derecho penal internacional - Derecho internacional fiscal - Fraude fiscal internacional - Cooperación internacional.

Abstract

The object of this work is to analyze the international fiscal fraud, like a phenomenon that owns similar characteristics of the denominated “organized crime” and its relation with the tools of tributary administration available by the states. The used methodology will be to present the problem and its possible solutions from the International Cooperation generally and the Agreements of Exchange of information in particular. The awaited results reason by the search of the communicating vessels between the reviewed phenomena that are part of different branches from the legal academic world at that time, the Private international law by their extraterritoriality and of the Tributary and Penal International law by the character of the studied illegalities. Like first conclusion to mention, that as the combat to the evasion and the international fraud has been clear it in the compared legislation,

(*) Profesor Ordinario Adjunto de Derecho Internacional Privado, Cátedra II y de Derecho Internacional Público, Cátedra I. Facultad de Cs. Jurídicas y Sociales. UNLP.

he is not own of each country, nor is possible to be given successfully through bilateral agreements, but it requires of an action planned and combined of diverse countries that are in tune with this type of remedies.

Keywords: Private international law - International criminal law - Fiscal International law international Fiscal Fraud - Cooperation the International

I. Introducción

A fines de introducirnos en la temática de la investigación desarrollada sobre los aspectos emergentes del fenómeno de la internacionalización de las transacciones económicas, nos parece oportuno mencionar, como marco de referencia, algunos aspectos que si bien son conocidos, nos permiten interpretar el objetivo del presente trabajo. (Aquino - Carvajal, 2007:2). Para algunos autores (Lamagrande, 1998:627 y ss.), 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 para los gobiernos es intentar administrar tales esferas, las que si bien se desarrollan en un mismo contexto, actúan autónomamente. Tal como se lo ha reconocido en la legislación comparada, el combate a la evasión y al fraude internacional, no es propio de cada país, ni se puede dar con éxito a través de acuerdos bilaterales, sino que requiere de una acción planificada y aunada de diversos países que se encuentren en sintonía con este tipo de remedios. En este marco, nuestro estudio está dirigido al fraude fiscal internacional, como un fenómeno que posee características similares del denominado "crimen organizado" y su relación con las herramientas de administración tributaria disponibles por los estados (Bertazza, 2003:2).

Existe una clara relación de causa- consecuencia entre las problemáticas de la delincuencia internacional económica y el fraude fiscal transnacional con los acuerdos de cooperación y su aplicación en la práctica a través de los diferentes cuerpos de investigación económica, por ello seguiremos en principio para nuestro análisis, a Vicente O. Díaz, quien señala (Díaz, 2001:1): "(...) Existe una clara vinculación de los delitos impositivos y el lavado de dinero, la misma radica en el hecho que tanto el delito de blanqueo de bienes como el delito tributario utilicen las mismas técnicas de captación de la notitia criminis."

Amplía lo reseñado, Bruce Zagaris, quien aboga por la aplicación de esta clase de legislación al delito de blanqueo, porque entienden que tiene gran relevancia el reciclaje del capital proveniente de actividades ilícitas con relación a la disyunción del sistema impositivo y a la obstrucción del principio de transparencia fiscal (Zagaris, 1999:1026). En las antípodas se encuentra, Miguel Bajo Fernández, quien sostiene que el reciclaje del dinero negro al circuito legal debe ser promocionado desde todos los puntos de vista de los poderes públicos, porque una política criminal en relación con la persecución del delito de lavado de dinero, que trate de obstaculizar al máximo el blanqueo constituiría una política contradictoria.

Este proceso, al que solo nos referiremos como diagnóstico de la situación actual, se observa con la existencia de los grupos de criminalidad organizada, con una estructura compleja, que generalmente cuentan con una estructura cederar que establece ramas de personal que abarcan diferentes actividades: políticas, sociales y económicas. Desarrollaremos el concepto de cooperación, separando con fines expositivos, sus aspectos administrativos de los penales. Sabido es que esta temática, tiene orígenes territoriales y extraterritoriales, es por ello que consideramos acertado desarrollar un capítulo en el cual se analicen, en sus aspectos teóricos. Nos adelantamos en mencionar como falaz incongruencia existente entre la raíz territorial de la cuestión -fijada por un lado por el alcance territorial de los aspectos fiscales y administrativo fundados en el alcance marcadamente territorial de los poderes de imposición de cada uno de los estados como así también por la consecuente represión de los ilícitos tributarios cuyo base de aplicación no excede nunca las fronteras de un estado- con una raíz transnacional dada por un lado por la operatoria económica de los diferentes sujetos que genera la existencia de evasores internacionales ya que el accionar de los mismos genera consecuencias para

diferentes estados nacionales, como así también con el reconocimiento de la existencia de ilícitos de tráfico que permitirían reprimir en ámbito transnacional las referidas conductas. Siguiendo lo señalado por el Pita (Pita, 2007:15):

“(…) Cada vez resulta más difícil controlar la evasión tributaria si no se dispone del auxilio de información sobre hechos económicos ocurridos total o parcialmente en el exterior, sobre personas domiciliadas en otros países y sobre bienes ubicados en el extranjero.”

En este sentido señala Ernesto García Sobrino (García Sobrino, 2004:5):

“... El intercambio de información fiscal es, junto a la difusión de las mejores experiencias y prácticas administrativas, uno de los principales instrumentos de la cooperación internacional entre las Administraciones Tributarias. La creciente internacionalización de la economía exige una acción cada vez más coordinada de las Organizaciones encargadas de la gestión de los impuestos y un permanente intercambio de información entre las mismas. Las Autoridades tributarias de los Estados miembros de la Unión Europea están inmersas en esta tendencia, conscientes de los beneficios de la cooperación mutua y de la necesidad de asumir nuevos enfoques e incorporar las mejores prácticas en sus métodos y procedimientos de trabajo...”

II. Fraude fiscal internacional

II.1.- Conceptos y presupuestos que conducen al fraude fiscal

Los antecedentes que conducen al fraude fiscal, siguiendo a Díaz (Díaz, 2006:14), son los siguientes:

a) Sociológicamente, el bajo nivel de confianza en la acción gubernamental para aplicar en forma correcta los fondos recaudados coactivamente contribuye al delito fiscal. Ante ello aparece la representación del llamado “criminal por afán de lucro”, donde la conducta delictual es esencialmente instrumental, cuya finalidad es poseer para sí lo que debía transferir al Estado por la vía impositiva (Maccoby, 1976:197). Por consiguiente, aun conociendo lo prohibido, sus acciones las presenta como nuevas soluciones bajo un manto de legalidad, que no es tal, en pos del logro evasivo. También en nuestro panorama se inserta el “criminal por competitividad”. El criminal por supervivencia, que no es otra cosa que el sujeto que por razones de coyuntura económica resuelve evadir impuestos para sobrevivir en el mercado, y en él se representa para sí una conducta lícita. En este último supuesto aparece una inclinación al fraude conformada por los llamados “imperativos de mercado”, que afectan a la situación económica del sujeto, tanto sea una persona física como un ente social.

b) No es posible conocer a fondo el origen del delito tributario si se ignora la diferencia del producto penal y la interacción de la estrategia puesta al servicio de la decisión evasora. Para arribar a conclusiones sólidas habrá que adentrarse, a título de ejemplo, en el modelo que analiza la decisión de evasión por parte del empresario oligopólico que representa la introducción a la hipótesis de diferenciación horizontal. Bajo esta tesis se debe examinar en conjunto el problema del precio y de la evasión impositiva por parte de empresas localizadas en la extremidad de un segmento, para entender si una empresa con relación a otra hace del precio del producto la variable evasiva o separa dicha variable del precio y la centra en sustitución ardidosa del costo del producto (Becker, 1968:169).

En la metodología de Calderón Carreño, existen tres conceptos fundamentales:

a) El de fraude tributario. En este caso, habiendo nacido la obligación tributaria, el contribuyente oculta la existencia de la deuda o de su exacta cuantía. Se trata de un supuesto en que la conducta del sujeto se adecua a la descripción del tipo penal descripto. Sería el caso, por ejemplo, de los delitos de evasión simple o agravada de la Ley Penal Económica LPE o la infracción prevista por el artículo 46 de la ley 11.683;

b) El de fraude a la ley tributaria que se da cuando el sujeto realiza una actividad artificiosa que no se corresponde con la realidad económica subyacente y que es efectuada con la única finalidad de eludir la norma tributaria. En estos casos existe un abuso de formas jurídicas o una discrepancia entre

la sustancia y la forma del negocio jurídico. En nuestro ordenamiento jurídico nacional se trataría de supuestos comprendidos por los artículos 1 y 2 (evasión) de la ley LPE puesto que quedarían comprendidos en el ardid que requieren dichos tipos penales para configurar el ilícito y

c) El de economía de opción, supuesto éste en el que el contribuyente adopta la forma jurídica más conveniente para sus negocios con el único fin de minimizar la carga fiscal sin infringir la legislación tributaria. Entre nosotros, son los supuestos que la mayoría de la doctrina denomina “elusión” y que considera como actividades lícitas al margen de la punición.

La falta de uniformidad internacional en esta materia ha sido puesta de manifiesto por el Comité Europeo de Expertos sobre Tributación Empresarial en el “Informe Rudding” que puso de relieve las siguientes cuestiones, a saber:

- Regla: Principio de autonomía de la voluntad: resulta unánimemente aceptado que cada contribuyente tiene derecho a organizar o conducir sus asuntos de una forma que minimice su carga fiscal. Ahora bien, el principio de autonomía de la voluntad tiene sus límites: el fraude y la evasión fiscal.

- Falta de uniformidad y claridad del concepto de “fraude fiscal”: las líneas divisorias entre “tax avoidance” (disminución de la carga fiscal empleando medios ilícitos), “tax evasión” y “tax fraud” no sólo difieren sustancialmente entre los Estados miembros de la Unión Europea.

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

- Tax Fraud: este término es empleado para referirse a la intención de evadir o evitar impuesto empleando mecanismos ilegales y con intención de vulnerar la legislación fiscal (por ej., utilizando facturas falsas, doble contabilidad, falsedades en las declaraciones tributarias y ante la Inspección de los tributos).

- Tax Evasión: el “Informe Rudding” pone de relieve que este término posee diferentes significados en las distintas lenguas. En Inglés “tax evasion” implica actividades ilegales, pero de menor gravedad que el “tax fraud”. Por ejemplo, dejar de declarar renta vendría a constituir un supuesto de “evasión fiscal”, mientras que falsear declaraciones tributarias constituiría “fraude fiscal”. En francés “evasión” significa lo mismo que “avoidance” (elusión), ya legítima o ilegítima. Por ello, el Comité decidió no emplear el confuso término. Este término no tiene una clara correspondencia técnica en español, pero podría encuadrarse en la figura de “fraude o defraudación tributaria”.

- Illegitimate Tax Avoidance: se refiere a conductas, donde el contribuyente cumple literalmente con la letra de la ley pero se considera que actúa de forma abusiva porque el único propósito de su conducta es evitar o disminuir su carga fiscal

- Legitimate Tax Avoidance: (legítima disminución de la carga fiscal/ economía de opción): es la forma legal que tendrían los contribuyentes de minimizar su carga fiscal. Los Contribuyentes pueden legítimamente reducir sus impuestos eligiendo una determinada estructura de sus negocios y operaciones que les resulte fiscalmente conveniente.

II.2.- La Evasión Internacional

Analizando la particular relación entre la evasión y la tributación directa e indirecta, llegamos a la conclusión, desde una perspectiva económica, alguna corriente de opinión sostiene que, si la propensión marginal a consumir la renta evadida es igual a uno, no existe pérdida de recaudación, dado que, si bien desciende la recaudación de la imposición a la renta, ello se compensa con el consumo que el sujeto hace de ella, es decir, aumenta la imposición indirecta. (Peacock y Shaw, 1982:848) Si ello se remite a un modelo tributario donde coexisten imposición a la renta y al valor agregado, la doctrina antes expresada mantiene su tesis de que la recaudación fiscal se incrementa

con aumentos de la cantidad evadida cuando la propensión marginal a consumir de la base declarada es la unidad; ello en forma independiente de la propensión marginal a consumir del resto de la renta disponible.

Las modalidades evasivas más frecuentes son la utilización de facturas falsas, las operaciones con paraísos fiscales, utilización de personas jurídicas creadas para evadir, testaferros insolventes y el diseño de grupos económicos complejos que son estructurados para facilitar el incumplimiento fiscal. (Castagnola, 2004:1757)

Destacamos la estrategia en Argentina, adoptada para el control de estas maniobras es el análisis de la cadena de valor de un sector económico determinado, desde las primeras etapas productivas hasta sus operaciones de comercialización y/o financiamiento interno o internacional. El análisis previo de modalidades operativas o de arquitectura societaria ha permitido identificar perfiles de riesgo y patrones de conducta habituales, facilitando así el abordaje a las diversas modalidades evasivas. Un caso especialmente útil ha sido la explotación de la información proveniente del sistema bancario, como consecuencia de la crisis y del consiguiente “congelamiento” de depósitos a plazo fijo y de la identificación de giros de divisas al exterior se han detectado patrimonios que jamás habían sido declarados.

III. Cooperación en materia Fiscal. La integración de aspectos administrativos y penales: su análisis teórico jurídico

Las diferencias de fiscalidad pueden generar y ser causales de elusión y evasión tributaria, fenómeno este que con nuevas conformaciones, producto de cambios estructurales, obliga a los diseñadores de la política tributaria y 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 desarrollando otros acordes a la nueva situación, más aún cuando los fenómenos se desarrollan en un contexto internacional. De esta forma, la evasión fiscal adquiere nuevas morfologías. Entre los nuevos retos para tales administraciones presentados por la globalización se pueden citar:

- + la corrección en la determinación de la base imponible a las empresas multinacionales; los refugios tributarios;
- + la capitalización exigua,
- + los convenios para evitar la doble imposición internacional,
- + la asistencia mutua entre administraciones Tributarias, a partir del intercambio de información y las fiscalizaciones simultáneas,
- + la tributación de las rentas de capital ante la adopción por los países del criterio de residencia, la armonización fiscal y la competencia fiscal,
- + la degradación fiscal,
- + el comercio electrónico y el fraude en un mundo computarizado.

Frente a tales desafíos, se deben planificar cambios de fondo en la política tributaria que permitan a las administraciones apoyar las nuevas estrategias que se tracen para enfrentar con eficiencia los problemas aludidos. Para ello, las administraciones tributarias modernas deben mantener una percepción del medio cambiante en el cual funcionan, identificando los fenómenos y los impactos que surgen por esos cambios y diseñar los criterios operativos. Además, las administraciones tributarias constituyen organismos muy sensibles a los cambios que operan en cualquier sociedad. Entre los nuevos desafíos se deberán tener en cuenta otros sucesos que se reflejan en la tributación, tales como las operaciones ilícitas y la corrupción, hechos que dan lugar al fenómeno denominado “circulación del fraude”. En este sentido, las Administraciones Tributarias deberán considerar las tendencias y mutaciones que en la economía en general y en los negocios en particular ocasiona la globalización. Aquí

nos surge la preguntas de si las mismas son medios idóneos para este combatir estas inconductas. Sin embargo y esta es la materia de problema, las Administraciones en su afán persecutorio, de los problemas previamente señalados, han incurrido en la grave afectación de las garantías de los contribuyentes, confundiendo y extralimitándose en su accionar, pretendiendo trasladar el sistema de determinación tributaria a su actividad como poder denunciante en el ámbito penal. Es por ello que en primera medida, señalamos estos problemas para luego avanzar sobre la relación existente entre la cooperación penal y tributaria a los fines de resolverlos.

La pregunta central sería como consecuencia del fenómeno de la internacionalización de la economía, ¿Quiénes deben intervenir, y que tratamiento y mecanismos tributarios se debe aplicar en las complejas operaciones de investigación internaciones en donde intervenga nuestro país como receptor de las conductas ilícitas antedichas?. Si bien el tema no es nuevo (Fernández, 2000:2), coincidimos con Forte quien afirma que “el problema del tratamiento fiscal de las actividades ilícitas constituye un delicado banco de pruebas para la elaboración y aplicación de las premisas científicas y de los principios generales del Derecho Financiero y, especialmente, para la profundización del concepto sustancial de la imposición y de la “causa impositionis” para el desarrollo del principio de la autonomía dogmática del Derecho Financiero” (Forte, 1952:129).

IV. Aspectos empíricos de la Cooperación en materia fiscal, las reglas económicas del costo de la persecución penal de la evasión

IV.1.- Consecuencias económicas de la “criminalización”

En este acápite señalaremos las principales reflexiones del Dr. Vicente Oscar Díaz (Díaz, 2002:39), a los fines de comprender uno de los principales factores empíricos como es la relación económica que se puede tejer entre la persecución penal de la evasión a los fines de vislumbrar la profunda relevancia práctica de implementación de los conceptos teóricos que ya hemos señalado ut-supra en lo relativo a la cooperación penal internacional. La persecución penal no es la panacea que da solución a todos los problemas de conductas tenidas por disvaliosas, como tampoco dicha persecución procede en los casos de escasa significación, llamada en doctrina, delitos de bagatela (Díaz y Díaz Sieiro, 1992:1016).

Existen varias reglas a considerar en la temática del tratamiento de la evasión fiscal, partiendo del principio general: *“Toda persecución debe minimizar el costo que la misma produce.”* A manera de guía podemos entonces compendiar:

a.- Minimizar el costo del error en el criterio evasivo sustentado por la Administración, como por el sector judicial.

b.- Minimizar los procedimientos para evitar tal error. Para ello debe tenerse presente que el sistema penal argentino exige prueba cierta de la conducta perseguida, caso contrario procede la no incriminación por el principio de la duda razonable. En este entendimiento una política razonable de persecución de la evasión debe ponderar cual es el beneficio de la condena con relación del efecto de la presunción de inocencia del imputado.

Cuando el costo social neto de inocencia es mayor que el costo de condena, puede decirse que existen fallas pronunciadas en la política de persecución penal, dado que la sociedad debe soportar costos que son iguales a los errores de instaurar causas penales tributarias sin fundamento válido. La expectativa de triunfar el Estado en una causa penal tributaria depende de tres factores:

* que el juez le de la razón

* la probabilidad de dicha razón y

* el costo de coleccionar en todas sus etapas los elementos del juicio.

Quiere decir que siempre el Estado, a través de sus órganos, actuando racionalmente, deberían fijarse en la siguiente relación:

Prob.Judicial,f. -Costo + Defensa Prob.Judicial contraria +Costos -Defensa

Díaz plantea tal alternativa, apoyándose en especial en el sinnúmero de procesos realizados por el Fisco argentino en la órbita de la ley penal tributaria (ya derogada) 23.771 en especial, cuando la cuantificación de la pretensión fiscal inicial (art. 16 de la ley 23.771) no se correspondía con ninguna realidad fáctica y por la generalidad de los casos, ello generó un dispendio de gastos al poder público, tanto en la sede judicial como en la sede administrativa. Solo ha existido una minimización de costos públicos en el supuesto que el imputado optó, en el proceso penal, por la “fuga del proceso” (Díaz, 1992:05), aceptando la pretensión fiscal de inicio (1).

Tal vez valga recordar que sin un eficiente accionar de la Administración Tributaria, las probabilidades de triunfo en sede judicial decrecen progresivamente. Cada vez que la Administración reduce en la etapa de su actuación los derechos de los contribuyentes en pos de acrecentar la probabilidad de condena de la evasión fiscal, a la postre lo que hace es, aumentar la expectativa del costo de condena y disminuir las posibilidades de triunfo.

Existe una comparación imposible de soslayar. Cada vez que la Administración intenta la reducción del costo que genera la lucha contra el crimen fiscal, lo hace reduciendo las bases de pruebas, creando a su gusto prohibiciones criminales presuntivas. Las consecuencias de tal proceder no hace falta enfatizarlas, porque las mismas se inscriben, no solo en un fracaso, sino en un aumento del costo público en una tarea inútil. La causal primaria de reprimir la evasión no puede desmerecer las premisas macro políticas de un orden jurídico; porque si bien debe ser combatido todo delito tributario, ello no se asimila a que las armas que emplea el Estado sean de calibre prohibido. Si esto último sucede, colapsa en contra del interés general, la lucha contra la evasión fiscal. El “costo de los derechos” es un muro infranqueable de la razón legítima de los contribuyentes que, el Estado no puede modificar o alterar por una criminalización masiva tributaria, dictada a la luz de la arbitrariedad.

IV.2.- Consecuencias sociales de la “des-incriminalización”

La lucha contra la evasión encuentra su justificativo cuando la conducta del Estado es también justificable en el manejo y uso de los bienes recaudados, porque los derechos de los miembros de la colectividad tienen tanta trascendencia para ser protegidos como los del propio Estado en un sistema de gobierno democrático.

El Gobierno no puede hacer uso y abuso de la punición, cuando su comportamiento está fuera de toda ética administrativa en el manejo de los bienes públicos; dado que la ciencia política provee suficiente argumentación para desalentar los riesgos que implica el accionar disvalioso del Estado antes tales ciertas circunstancias. Similar temeridad ocurre cuando apela al fenómeno “asimétrico” como es la “des-incriminación”. Un ejemplo de ello es lo ocurrido en Argentina, que ya que bajo el argumento de las repercusiones de la crisis mundial de los últimos años, cuyas consecuencias como, la fuga de capitales, pérdida de puestos de trabajo, bajas de los mercados de valores, reducción de los precios de las materias primas, que generan la contracción de la economía, impulsó un régimen nuevo y excepcional que viene a realizar un claro quiebre con lo que hemos sostenido en los párrafos anteriores, y al sancionar la ley 26.476, llamada “Régimen de regularización impositiva, promoción y protección del empleo registrado, exteriorización y repatriación de capitales”, conocida vulgarmente como “ley de blanqueo”. El Estado Argentino pretendió incentivar el reingreso de divisas o capitales

(1) Art. 14 de la ley 23.771. Algunos autores, caso de Robert Spill en el derecho comparado, señalan que el instituto de la “probation” acorta los costos del Estado una vez que el imputado admite su accionar y pide dicho beneficio. Empero en la temática garantista, con relación a los tipos de procesos abreviados existen posiciones encontradas dignas de ser consideradas en el marco constitucional, que le dan mayor relevancia al costo de la garantía constitucional a favor del imputado, que al costo en sí del proceso a cargo del Erario público. Revista del Ministerio Público nro. 0, Procuración General de la Nación, Buenos Aires, Argentina, pág. 60 y ss.

que se encuentran en el extranjero, y la exteriorización de dinero o bienes que se encuentran dentro del territorio nacional, pero que no han sido debidamente declarados a los efectos impositivos, concediendo ventajas sustanciales, como condonación de intereses, multas y demás sanciones, tanto a personas como empresas, que decidan acogerse al nuevo régimen. Finalmente, recordamos a título ilustrativo el artículo 42 de la referida ley que dispuso a la Administración Federal de Ingresos Públicos de formular denuncia penal respecto de los delitos previstos en las Leyes 23.771 y sus modificaciones y 24.769, según corresponda, en la medida que los sujetos de que se trate regularicen sus obligaciones tributarias conforme a las disposiciones de los títulos II y III de la presente ley, o en la medida que los sujetos de que se trate regularicen sus obligaciones tributarias omitidas de acuerdo a las disposiciones del título I de la misma norma.

V. Cooperación Fiscal Internacional Administrativa

V.1.- Principio general: Inexigibilidad extraterritorial de obligaciones tributarias

En ejercicio de su soberanía fiscal, todos los países defienden el principio de territorialidad en virtud del cual se gravan los ingresos generados dentro de sus territorios (Figueroa, 2004:2). (2) Es un principio reconocido del Derecho Internacional Tributario, que las entidades jurídicas están exclusivamente sometidas, por los beneficios que obtengan, al impuesto del país o territorio en el que residan, aún cuando dichas entidades pertenezcan a un grupo de carácter multinacional, y, por tanto, dependan de entidades que residen en otro país o territorio (Sanz Gadea, 2001:7).

La aplicación conjunta de los principios de libertad de movimiento de capitales e independencia y libre concurrencia permite a las empresas multinacionales diseñar estrategias de constitución de entidades filiales en los países o territorios más convenientes desde el punto de vista fiscal, y también planificar métodos de imputación de los beneficios entre dichas entidades atendiendo a dicho punto de vista.

V.2.- Excepción fundamental: La Deslocalización de Capitales y su problemática

La desaparición de las limitaciones a la libre circulación de capitales ha posibilitado la transferencia de capitales hacia otros Estados. Los rendimientos producidos por estos capitales deberían tributar en cualquier caso en el Estado donde tenga el receptor su domicilio fiscal, habiéndose establecido en la legislación fiscal española mecanismos para evitar la doble imposición internacional (Segarra Tormo, 2000:155). Actualmente las inversiones realizadas en Estados distintos al de residencia constituye un gran negocio mundial. Inicialmente las transferencias de capitales hacia el exterior eran realizadas por un número limitado de residentes de un determinado Estado. Hoy en día, y especialmente a partir de la liberalización de la circulación de capitales constituye una actividad fácil de realizar. Cualquier ciudadano puede transferir fácilmente fondos al exterior. En 1996 se estimó en el ámbito mundial que las inversiones realizadas en el exterior ascendían al importe de 2.100 miles de millones de dólares. Entre las razones que impulsan a los ahorradores de un Estado a transferir fondos al exterior está evidentemente la de evitar que tributen sus rendimientos en el Estado de residencia, buscando para ello países que garanticen la confidencialidad de la información. Además de esta finalidad, la de evitar que tributen en el Estado de residencia los rendimientos de los ahorros, puede existir la de eliminar el rastro de rentas no declaradas que son las que han generado estos ahorros ocultos que se transfieren al exterior.

(2) El mencionado principio está recogido en el artículo 7 del Modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE en los siguientes términos: "...los beneficios de una empresa de un Estado contratante no son gravables más que en ese Estado, excepto si la empresa ejerce su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente...". Estrechamente relacionado con dicho principio se halla el denominado principio de libre concurrencia, cuya finalidad consiste en asegurar que el beneficio gravable por una entidad que pertenece a un grupo de sociedades sea el mismo que hubiera obtenido en condiciones de absoluta independencia. Este principio está recogido en el artículo 9 del Modelo de convenio.

Las fases del procedimiento de ocultación serían, en este supuesto, las siguientes:

1. Obtención de renta oculta en el Estado de residencia.
2. Materialización de esta renta en ahorro.
3. Transferencia del ahorro al exterior.
4. Obtención de rentas en el exterior generadas por los capitales transferidos.
5. Materialización de estas rentas en nuevos ahorros totalmente deslocalizados.

El mecanismo de elusión fiscal puede ser perfeccionado haciendo que el titular de los fondos deslocalizados, ya sea porque se han transferido o se han generado en el exterior, no sea su propietario real sino una sociedad interpuesta. El fundamento de esta conducta es el que las rentas no son obtenidas por el residente en el Estado cuya tributación se elude, sino por una sociedad residente en otro Estado. Se obtiene además mayor protección a la privacidad, ya que es más complicado conocer quién es el propietario real de estos bienes.

Las fases podrían ser en este supuesto:

1. Obtención de renta oculta en el Estado de residencia.
2. Materialización de esta renta en ahorro.
3. Transferencia del ahorro al exterior.
4. Aportación del ahorro transferido a una sociedad.
5. Obtención de rentas formalmente por la sociedad no residente.

6. Materialización de estas rentas por la sociedad en nuevos ahorros de los que puede disponer libremente la sociedad. En ocasiones el residente repatría parte de los ahorros obtenidos por la sociedad no residente hacia el Estado de residencia, consiguiendo con ello además la aplicación de la legislación para no residentes.

7. Inversión de la sociedad no residente en el Estado de residencia del propietario.

VI. Cooperación Internacional Administrativa en particular: Tratados de Cooperación Tributaria Internacional e intercambio de Información

El intercambio de informaciones en el plano internacional puede producirse de manera informal, es decir, sin que medie ningún compromiso convencional, apenas como fruto de una actitud de cortesía o de solidaridad entre países. Esta forma de procesarse el intercambio, no obstante la utilidad que puede ofrecer; adolece de los inconvenientes de no contar con el suficiente respaldo jurídico, de ser esporádica, inarticulada y sujeta a todas las limitaciones legales internas del país informante y a su buena voluntad en cuanto a la oportunidad, extensión y forma en que serán prestadas las informaciones.

En razón de tales circunstancias, hoy en día es pacíficamente reconocida la necesidad de celebrar acuerdos internacionales sobre esta materia, que posibiliten a los estados contratantes el acceso a informaciones que no se podrían obtener utilizando medios y fuentes disponibles internamente, y que garanticen que las informaciones requeridas se reciban en la forma y tiempo que resulten adecuados. Es por ello que el intercambio de información debe estar contenido dentro de ciertos parámetros que constituyen los límites del mismo, a saber:

- a) Principio de confidencialidad, según el cual no se intercambia información que dentro del país tenga el carácter de confidencialidad (por ejemplo: secreto de correspondencia, bancario, etc.);
- b) Principio de subsidiaridad, según el cual no se intercambiará información cuando el estado solicitante no hubiera agotado todos los recursos para obtenerlos por sus propios medios;

- c) Principio de proporcionalidad, según el cual no se intercambiará información cuando por la índole de la misma, su obtención implique un esfuerzo administrativo desproporcionado;
- d) Principio de reciprocidad, según el cual la información requerida sería suministrada por el país que la pide, en idénticas condiciones;
- e) Principio de especialidad, según el cual la información requerida debe ser utilizada con fines exclusivamente fiscales.

El intercambio de información resultará de utilidad en la etapa de estudio e investigación -etapa de inteligencia- o en curso de una fiscalización. Si no hubiese convenio la investigación se torna altamente complicada, en particular para reunir la 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.

Los acuerdos de intercambio de informaciones entre administraciones tributarias de diferentes países operan fundamentalmente de dos formas, a través de la inserción de una cláusula sobre la materia en los convenios de doble tributación, mediante la celebración de convenios "ad-hoc" sobre aquel intercambio.

La forma tradicional ha sido la inserción de una cláusula sobre intercambio de informaciones en los convenios sobre doble tributación internacional, la casi totalidad de las cuales se han basado en el art. 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, en el cual se observan tres formas principales de intercambio de información: a solicitud, automático y espontáneo.

El intercambio a solicitud se refiere a la situación en la cual un Estado Contratante solicita de otro Estado Contratante información específica para un caso concreto. En el párrafo 9 de los Comentarios se recalca que antes de solicitar información de otro país, la administración tributaria debería utilizar sus facultades para obtener la información de fuentes nacionales. El intercambio automático se refiere al envío sistemático de información referente a ciertos tipos de ingresos, por ejemplo sobre los pagos de dividendos. Las autoridades competentes determinan entre sí la información que se va a proveer automáticamente. El intercambio espontáneo se refiere a la transmisión de información obtenida durante la fiscalización de los asuntos de un contribuyente que pudieran ser de interés para el otro estado. Por ejemplo, información sobre pagos hechos a los residentes del otro país cuando se sospecha que los pagos no se declararon en el otro país podría ser útil en la fiscalización de ese contribuyente. Información relacionada a los ajustes de precios de transferencia también se podría intercambiar espontáneamente.

VII. Los convenios específicos sobre intercambio de informaciones

En este acápite podemos recordar:

- En Europa, la desaparición de las fronteras entre Estados miembros exigió un nuevo sistema de información tributaria: el VIES, que desde su creación fue financiado por los Programas Fiscalis. Sin embargo; precisamente este origen ha condicionado el ámbito fiscal de estos programas de cooperación que hasta el año 2002 se han preocupado exclusivamente por los aspectos relacionados con la imposición indirecta. Asimismo, la ampliación de la Comunidad Europea ha exigido a los Países Candidatos un gran esfuerzo de adaptación a la normativa y a las prácticas administrativas comunitarias, y para asistirles técnicamente en este proceso se creó el Programa PHARE (García Sobrino, 2004:5.). El Programa Fiscalis fue adoptado el 30 de marzo de 1998 (3) con la idea de reunir en un proyecto, todas las actividades de formación, los controles multilaterales y los sistemas de comunicación e intercambio de información hasta entonces existentes en materia de cooperación. La mayoría de ellas fueron puestas en marcha con motivo de la creación del Mercado Único en 1993. El nuevo Programa Fiscalis 2007 es un instrumento que debía permite una potenciación del existente anteriormente por un doble motivo. En primer lugar, ofrecía la infraestructura de información tecnológica para mejorar

(3) Decisión 888/98/EC del Parlamento Europeo y el Consejo de 30 de Marzo de 1998.

el intercambio de información ya existente y propiciar aquél que pudiera derivarse de la aplicación de nuevas propuestas legislativas en el ámbito de la imposición directa. En segundo lugar, contenía la infraestructura necesaria para impulsar la cooperación entre funcionarios y administraciones tributarias, bien compartiendo conocimientos normativos o sobre mejores prácticas administrativas, bien aumentando la realización de controles multilaterales. La mayor novedad del nuevo *Fiscalis 2007* (4) fue la ampliación de su ámbito a la imposición sobre la renta, sobre el patrimonio, y sobre las primas de seguros. Hasta su aprobación la cooperación se limitaba al ámbito de imposición indirecta y aduanera.

-La Directiva de la CEE de 1977 que, luego de sucesivas ampliaciones, abarca el intercambio de información tanto sobre impuestos directos como indirectos y hace referencias específicas a cuestiones de ese intercambio, algunas de las cuales podrían entenderse implícitas en la redacción del artículo 26. 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.

-El Convenio Multilateral para la Asistencia Administrativa Mutua del Consejo de Europa y la Organización para la Cooperación Económica y Desarrollo (OCDE), concluido en 1988 y ya vigente Este Convenio que contiene 32 artículos, contempla una amplia gama de formas de cooperación administrativa para la determinación y recaudación de impuestos, que van desde el intercambio de información hasta la ejecución de acciones de cobro del extranjero, específicamente con miras a combatir la evasión y la elusión tributarias.

-El Convenio Nórdico de Asistencia Mutua en Asuntos Tributarios, derivado del Tratado firmado en 1972, en el cual se inspiró el Convenio Multilateral del Consejo de Europa y la OCDE. La nueva versión de Convenio Nórdico, que acompaña los términos del citado Convenio Multilateral, se encuentra vigente desde 1991.

-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. 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.

- El artículo XXVI del tratado que nuestro país tiene firmado con Brasil (5) a fin de evitar la doble imposición se toca el tema relacionado con el intercambio de información, aunque en forma general y en base a otros tratados.

(4) Ver Propuesta de Decisión del Parlamento y del Consejo por la que se adopta un Programa Comunitario destinado a mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales en el mercado interior (*Programa Fiscalis 2007*). COM (2002)10 final, y Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo relativa a la conveniencia de la continuación de un programa de acción destinado a mejorar los sistemas fiscales del mercado interior. COM (2002) 10 final.

(5) Ver ley 22.675.

- El tratado modelo sobre intercambio de información tributaria elaborado por el C.I.A.T.

- En el MERCOSUR, en la I REUNIÓN DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS DE LOS PAÍSES MIEMBROS Y ASOCIADOS DEL MERCOSUR que se celebró en la ciudad de Brasilia, Brasil, en el mes de Junio de 1997, concluyeron que en el proceso de integración económica que se estaba desarrollando en el MERCOSUR había llegado el momento para avanzar en mecanismos de cooperación administrativa en materia fiscal a los efectos de prevenir y combatir la evasión fiscal en este espacio económico (González,1998:2).Se decidió elaborar un Convenio Multilateral para evitar la Doble Imposición en el Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio, que contuviera una sección (el artículo 26 del indicado Convenio) dedicada a la asistencia administrativa de los países miembros y asociados, relativa a la colaboración en el intercambio de información, en la realización de auditorías fiscales y en la recaudación de la deuda morosa. En la II REUNIÓN DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS DE LOS PAÍSES MIEMBROS Y ASOCIADOS DEL MERCOSUR, celebrada en la ciudad de Buenos Aires, Argentina, en setiembre de 1997, se ratificó la decisión adoptada en la I REUNIÓN, y por lo tanto los administradores presentes decidieron conformar el Grupo de Trabajo Técnico a los efectos de instrumentar en un Convenio las decisiones adoptadas.

VIII. Conclusión

En el marco internacional la denominada globalización de la economía, el crecimiento, liberalización y expansión del comercio, las inversiones transfronterizas, los avances tecnológicos y del transporte, así como el surgimiento de mercados comunes, zonas de libre comercio y uniones aduaneras, han contribuido al desarrollo económico de muchos países, pero a la par, han servido como disparadores para ampliar y agravar el fenómeno del fraude fiscal internacional. Consientes de ello, hemos desarrollado nuestro trabajo, pensando fundamentalmente en un contexto axiológico. Dentro del mismo podemos destacar, las consecuencias funestas que pueden acarrear para la sociedad internacional, la ausencia de cooperación en la investigación de este fenómeno de delincuencia transnacional y con consecuencias económicas fiscales como hilo conductor y la necesidad de su investigación penal tributaria. Tal vez, lo problemático de este diagnóstico, para los hombres de derecho consiste en que de seguir utilizado los conceptos del derecho administrativo y tributario clásico y del derecho penal liberal, sería imposible proceder al reflejo de estas conductas en los viejos principios de investigación tributaria a través de las consabidas fiscalizaciones y expedientes de determinación administrativos y los modelos de autoría y responsabilidad penal, ya que la mayoría de las veces, nos encontramos con la existencia de sociedades utilizadas como fachada, la mayoría con actividad en diferentes estados nacionales, conectadas con otras ubicadas en zonas geográficas distantes pero de importancia financiera superlativa como son los paraísos fiscales, y/o países donde el secreto bancario y comercial es fundamental para la existencia de los mismos. Solamente nos permitimos afirmar, que no habrá éxito en la lucha contra la evasión fiscal, si la Administración, en su función de prevención del fraude, no adecua sus procedimientos dentro de los parámetros del Estado de Derecho y en estricta correspondencia a los postulados del derecho penal liberal. Todo intento de obviar esto último genera a la postre dilapidar esfuerzos administrativos a fines ajenos a la buena fe que debe presidir los actos del Estado. En este sentido, señala García Cozzi bajo el título "Es una cuestión política entre Estados y legal con los particulares" (García Cozzi 1993:5):

"Es un tema que generalmente crea tensiones, no sólo entre estados sino entre éstos y los particulares. En efecto, la carga impositiva, así como la seriedad y eficacia del control y verificación de las obligaciones de los contribuyentes, son, siempre importantes cuestiones a conocer a la hora de decidir inversiones en uno u otro país".Los fiscos son cautos y no brindan fácilmente datos sobre las actividades o bienes de sus propios contribuyentes evitando así que éstos puedan ser gravados también en otros territorios.

IX. Bibliografía

AQUINO - CARVAJAL. 2007. Precios de Transferencia, campus virtual I.E.F.P.A Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas. Disponible en: http://iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/aquino_carbajal.pdf [Consulta: 10 marzo 2008]

BAJO FERNÁNDEZ, Miguel, PÉREZ MANZANO, Mercedes y SUÁREZ GONZÁLEZ Carlos. Manual de derecho penal. Parte especial: Delitos patrimoniales y económicos. 2a. ed. Madrid: Centro de Estudio Ramón Areces, 1993.

BAJO FERNÁNDEZ, Miguel y BACIGALUPO, Silvina. Derecho penal económico, Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2001.

BECKER, Gary S. "Crime and punishment: an economic approach", EN: Journal of Political Economy, 1968-76, 169 y ss.

BERTAZZA, Humberto J. "La evasión fiscal y los acuerdos internacionales de colaboración", EN: XIII Encuentro Internacional de Administradores Tributarios en Argentina, 2003, p.1. Disponible en: www.iefpa.org.ar/seminarios/2003/documentos/bertazza.pdf [Consulta: 12 de abril de 2008]

CALDERÓN CARRERO, José Manuel. "Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal", EN: Temas de derecho penal tributario. Madrid: Marcial Pons, 2000.

CASTAGNOLA, Horacio, "La experiencia de la administración tributaria en la crisis económica: El caso de la República Argentina", EN: Boletín AFIP, 01 de Octubre de 2004-87, 1757-1780.

DÍAZ, Vicente Oscar. La falsedad del hecho tributario en la dogmática penal. Macchi, Buenos Aires, 1992.

— "Exégesis e interpretación del alcance de la legislación de lavado de dinero", EN: Revista Lavado de Dinero, Buenos Aires: Quorum, 13/08/01, 1-32.

— "Reflexiones entre economicidad, proceso, control tributario y corrupción pública en el contexto de la evasión fiscal", EN: Revista de la AAEF, Junio 2002, 39-80.

— Ilícitos tributarios. Buenos Aires: Astrea 2006.

DÍAZ, Vicente Oscar y DÍAZ SIEIRO, Horacio D. "Los delitos de bagatela y la llamada sanción de clausura en la ley 11.683", EN: Revista jurídica argentina La Ley, Buenos Aires, 1992-A, 1016.

FERNÁNDEZ, Fernanda. "Las actividades ilícitas y su gravabilidad", EN: Suplemento de derecho tributario: Doctrina, 3/7/2000. Disponible en www.eldial.com.

FIGUEROA, Indira. "OCDE y el intercambio de información tributaria", EN: Revista Martes Financiero, Panamá, Mayo 2004, 1-22.

FORTE, F. "Sul trattamento fiscale delle attività illecite", EN: Rivista di Diritto Finanziario, 1952-II, 129. Citado en Soler Roch, María Teresa. "La tributación de las actividades ilícitas", EN: Revista Civitas de Derecho Financiero, 1995-85, 9-32.

GARCÍA COZZI, José María. La delicada cuestión del intercambio de información. IDEA, marzo-abril 1993.

GARCÍA SOBRINO, Ernesto. "La cooperación administrativa en la Unión Europea: el Programa Fiscalis 2007", EN: Documentos, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2004-23, 1-25, ISSN: 1578-0244.

GONZÁLEZ, Darío. Esfuerzos multilaterales de cooperación administrativa. Conferencia técnica "La Tributación en un Contexto de Globalización Económica". Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-CIAT, Lisboa, Portugal, 1998, 1-15.

LAMAGRANDE, Alfredo Julio. "Globalización, evasión fiscal y fiscalización tributaria", EN: Boletín AFIP, 1 de Abril de 1998-9, 627 y ss.

MACCOBY, Michael. The Gamesman: The New Corporate Leaders. New York: Simon and Schuster, 1976.

PEACOCK, Alan T. y SHAW, Graham Keiyth. "Tare evasión and tax revenue loss", EN: Public Finance, 1982-37, 848-866.

PITA, Claudino. "El intercambio de informaciones tributarias como instrumento de contención de la competencia desleal a nivel internacional", EN: V. Tanzi, A. Barreix y L. Villela (eds.). Taxation and Integration in Latin America. Inter-American Development Bank, 2007, 15-30.

SANZ GADEA, Eduardo. "Medidas antielusión fiscal", EN: Documentos, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2001-22.

SEGARRA TORMO, Santiago. "La adecuación de los sistemas de información, la tributación en un contexto de globalización económica", EN: XXXII Asamblea General del CIAT, 2000, 155-186, ISBN 84-476-0428-4.

ZAGARIS Bruce, "A Brave New World: Recent Developments in Anti-Money Laundering and Related Litigation Traps for the Unwary in International Trust Matters", EN: Vanderbilt Journal of Transnatl Law, 1999, 1026-1116.