

# LA PLANIFICACIÓN FISCAL: UNA EFICAZ HERRAMIENTA SI ES UTILIZADA CORRECTAMENTE

## FISCAL PLANNING: AN EFFECTIVE TOOL IF USED CORRECTLY

---

**Marcelo Daniel Fernández<sup>1</sup>**  
**Hector Daniel Baldini<sup>2</sup>**

---

### RESUMEN:

La planificación fiscal resulta un hito importante en las relaciones del contribuyente con el Fisco, condicionando el desarrollo futuro del proyecto económico a emprender, a punto tal que puede resultar la causa directa de su fracaso, incluyendo la atribución de responsabilidades penales a los sujetos que lo lleven adelante. En este artículo se consideran las realidades que se producen tanto en relación a proyectos de alcance local como de aquellos que importan la actuación transnacional, con especial consideración de las figuras de la elusión y la evasión .

### SUMMARY

Tax planning is an important milestone in the taxpayer's relations with the Treasury, conditioning the future development of the economic project to be undertaken, to such an extent that it may be the direct cause of its failure, including the attribution of criminal responsibilities to the subjects that do so carry on. This article considers the realities that occur both in relation to projects of local scope and those that involve transnational action, with special consideration of the figures of avoidance and evasion.

**PALABRAS CLAVE:** planificación fiscal - responsabilidad penal - elusión - evasión - Argentina.

**KEY WORDS:** tax planning - criminal liability - avoidance - elusion - Argentina.

---

1 Abogado, Profesor Asociado de Derecho Tributario en Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad F.A.S.T.A. y en Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad F.A.S.T.A., mail marcelo.fernandez20@fibertel.com.ar, Número de ORCID 0009-0003-4989-325

2 Contador Público Nacional, Profesor Titular de Derecho Tributario en Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad F.A.S.T.A. y en Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad F.A.S.T.A., Profesor Titular de Teoría Y Técnica Impositiva II en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad F.A.S.T.A. mail: hbaldini@bmyasoc.com.ar, Número de ORCID 0009-0001-2817-1720

## I. La planificación fiscal del contribuyente

En qué consiste. Concepto y finalidad.

Las organizaciones empresariales, en su vida económica, transcurren por múltiples etapas, mas resulta evidente que existe un momento inicial en el que el empresario, desde el más humilde emprendedor hasta el más avezado hombre de negocios, imagina, visualiza la oportunidad o simplemente toma la decisión de comenzar con una actividad económica lucrativa; para ello deberá analizar un sinfín de temas, problemas que deben ser resueltos en pos de poner en marcha la empresa o negocio que imaginó. Obviamente que el riesgo empresario es un elemento consustancial y su manejo eficaz puede determinar el éxito o el fracaso.

El componente tributario debe ser tenido en cuenta como una importante variable que integra los diferentes planes estratégicos que se formulen. Es así que nace el concepto de Planificación Fiscal, aspecto ampliamente desarrollado por la doctrina anglosajona "*Tax Planning*".

Podríamos conceptualizar a la planificación fiscal como el conjunto de decisiones adoptadas de entre varias opciones existentes, todas ellas en un marco de estricta legalidad, con el objeto de prever la configuración tributaria más conveniente a la organización económica.

Es decir, ante la ocurrencia de un negocio, sea la forma que éste tenga, y que se vincule con hechos imponibles, habría que analizar las distintas alternativas legales posibles aplicables, sin tergiversar la intención económica de las partes, para luego elegir la más conveniente al fin de la empresa con una visión eminentemente pragmática".<sup>3</sup>

Esa conveniencia no puede escapar del marco legal impuesto por la legislación de cada país y se concreta en dos objetivos que, a la postre, son sinérgicos. Por un lado, la máxima reducción de la carga impositiva, pero por otro –con el mismo nivel de importancia– evitar eventuales conflictos con el órgano de aplicación tributaria<sup>4</sup>. Más adelante plantearemos los "peligros" que se pueden presentar al existir "zonas grises" que se producen al vincular la planificación fiscal con diferentes institutos del derecho tributario, como lo son la elusión y la evasión.

Dependerá en que sector de esas zonas grises se posicione el sujeto al momento de planificar en cuanto a la asunción de riesgos en materia de ilícitos tributarios. Si decide ir por un camino dudoso, incierto y/o discutible nos encontraremos frente a la denominada "Planificación fiscal nociva o agresiva".

Un apego meramente formal a la ley puede ofrecer alternativas al contribuyente, donde algunas de ellas serán reputadas lícitas y otras, al cabo, no<sup>5</sup>. Los sistemas fiscales pueden presentar fisuras o intersticios, situación que se potencia cuando se encuentran involucrados dos o más sistemas fiscales. Aparecen así fenómenos como la doble deducción o

3 TORRES, Heleno Taveira (2022), "2 La Planeación Internacional", pág. 9 en *Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional C.I.A.T.* <https://www.ciat.org/publicaciones/>

4 RIVEIRO, Ricardo Enrique (2001), *Paraísos Fiscales, aspectos tributarios y societarios*, Integra Internacional, Buenos Aires

5 TÖRRES, Heleno Taveira (2022), Op cit., pág. 17.

la doble no imposición (tanto en la fuente como en la residencia)<sup>6</sup>.

De todas formas, nos parece importante mencionar que el objetivo de una planificación tributaria no debe ser el de adoptar decisiones que tergiversen el verdadero negocio económico y/o su forma o configuración recurriendo a cuestiones ilegales para evadir la carga tributaria.

### **1. Planificación fiscal nacional**

Las diferentes actividades económicas pueden tener incidencia tributaria dentro una única jurisdicción nacional o trascender la misma; ello justifica un análisis diferenciado.

La planificación fiscal nacional será aquella cuyo alcance se produzca teniendo en consideración efectos que se limitan al territorio del país. Comprenden decisiones en torno a muy variados aspectos.

A continuación citamos algunos que creemos los más frecuentes que se pueden presentar: i) Elección del tipo societario teniendo en cuenta las diferentes actividades económicas a realizar, su capital, administración, cierre de ejercicio económico, retiro de utilidades como aspectos iniciales principales; ii) Optar por la imputación de operaciones comerciales a plazo por el método devengado exigible reglado en la Ley del Impuesto a las Ganancias<sup>7</sup>; iii) En caso de bienes que aún tengan plazo de amortización pero se encuentren en desuso, se podrá aplicar la alternativa prevista en la ley de impuesto a las ganancias citada, al igual que cuando se reemplaza un bien de uso por otro, la utilidad generada por la venta se puede afectar al costo del nuevo bien (valor reemplazo)<sup>8</sup> y iv) en los supuestos reorganizaciones sociales (ventas de empresas, fusión, escisión) en los términos de la ley del impuesto a las ganancias, los resultados de las operaciones podrían no estar alcanzados por este impuesto y tampoco se considerarán venta para el I.V.A.<sup>9</sup>.

Existen muchos ejemplos más, tantos como variables a considerar en el desarrollo de una actividad económica lucrativa. Por ejemplo: a) se puede analizar la ubicación de la fábrica para aprovechar los beneficios de regímenes de promoción sectoriales o regionales o las ventajas que ofrecen los diferentes parques industriales; b) si es conveniente adquirir bienes o recurrir al sistema de leasing; c) si la financiación proviene de capitales propios o de pasivos de terceros, y así podríamos continuar.

### **2. Planificación fiscal internacional**

Para comprender mejor el concepto y proceso de la planificación fiscal internacional nos tenemos que referir sintéticamente al proceso de globalización económico que se produce en el mundo y que su comienzo se ubica en la década 1980-1990, década en la que comienza a producirse la decadencia del bloque soviético, cuyo acontecimiento culmine podríamos ubicar en la caída del muro de Berlín en noviembre de 1989.

Si bien el comercio internacional siempre estuvo presente, y con él, las empresas y/o grupos económicos que realizan sus actividades comerciales más allá de las fronteras en

6 TÖRRES, Heleno Taveira (2022): Op. Cit., p. 19, donde se trae a colación documentos de la Comisión Europea (2012).

7 Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20628 (T.O. 2019, en adelante LIG) art. 24 inc. a) 4° párrafo.

8 LIG, arts. 70 y 71

9 LIG art. 80 y Ley de Impuesto al Valor Agregado N° 20631(T.O. 1997), art 2, 2do párrafo.

las que fueron fundadas las empresas, el proceso de globalización impuso una dinámica que demandó que los diferentes “actores” mundiales económicos se adecuen a las nuevas “reglas de juego”.

Este proceso, como comentábamos más arriba, trajo aparejado una nueva estrategia económica para el desarrollo del comercio internacional; las empresas y/o grupos económicos vieron simplificados sus transportes y telecomunicaciones internacionales, sus traslados de personas de un país a otro, el acceso a materias primas y a bienes de capital, además de los movimientos de fondos. Ello derivó en que el crecimiento de la llamada economía de mercado sea prolífico y constante.

La planificación tuvo una importancia esencial en el desarrollo de estas nuevas decisiones en las políticas económicas empresariales, eligiendo las estructuras para que el componente tributario sea el más adecuado al negocio económico, en un marco de estricta legalidad entre las disposiciones de los países participantes.

Ahora bien, al momento de evaluar las diferentes alternativas que pueden optar la empresa o grupos económicos para efectuar su planificación fiscal internacional, podríamos tener en cuenta las siguientes: i) La denominada “aplicación de la ley tributaria en el espacio”, y que alude a la atribución de potestad tributaria en función de los diferentes criterios, (subjetivos –nacionalidad, domicilio, residencia–; objetivos –fuente u origen–; renta mundial) de vinculación de los tributos a la renta y/o al patrimonio con el sujeto generador y el país a quien corresponde su recaudación; ii) Tratados Internacionales o los Convenios de Derecho Internacional (CDI): En estos convenios se pautan, entre otros temas, las formas respecto de evitar los efectos distorsivos que pueden generar la aplicación de la ley tributaria en el espacio fundamentalmente la doble imposición y sus diferentes soluciones (*Tax Credit*, Exenciones de rentas obtenidas en el extranjero, etc.); iii) Legislaciones fiscales de los países en los que el grupo planifica operar: Es importante el estudio de los hechos imposables como mínimo de los impuestos a las rentas y patrimoniales, y en su análisis, ver las definiciones de “Establecimiento Permanente y/o Sucursal o Filial”, política fiscal en el tratamiento de la distribución de utilidades retenciones por pagos al exterior, etc. y iv) El principio de “*arm’s length*”, que consiste en ver si hay actividades económicas entre partes dependientes o vinculadas, las condiciones en las que se celebran, por ej. Precios, deben ser iguales a las que existirían si las partes son independientes.

Existen numerosas herramientas más para ser estudiadas en la planificación fiscal internacional, tales como: a) el estudio de los precios de transferencia (*transfer price*); b) el estudio de las diferentes formas en la que los países tratan la deducción por crédito de impuesto (*tax credit*) por ejemplo las cláusulas de créditos de impuestos no alcanzados por regímenes regionales y/o sectoriales para fomentar las inversiones (*tax sparing*) o cuando hay diferimientos de pagos (*tax deferral*); c) La creación de sociedades intermedias bajo la administración de una sociedad *holding*, y así se podrían seguir enumerando otras.

Creemos que la utilización de estas herramientas de planificación, tanto nacionales como internacionales, transitan por una línea muy fina respecto de la licitud o ilicitud de las mismas, o situaciones intermedias, (planificaciones nocivas y/o agresivas) con las probables consecuencias sancionatorias ya sea desde el punto de vista económico (determinación de las diferencias de impuestos, más intereses y multas) y desde el punto de

vista penal (ley penal tributaria, cambiaria, lavado de dinero), es por ello que se impone analizar su validez desde el prisma de la realidad económica y las figuras de elusión y evasión fiscal.

Por lo tanto, en el próximo punto nos referiremos a la planificación fiscal y la realidad económica, la elusión y la evasión.

## **II. La planificación fiscal, su interrelación con la interpretación de las normas tributarias y la elusión y la evasión**

### **1. A modo de introducción**

Nos referimos previamente a que la planificación fiscal tanto nacional como internacional, es una herramienta indispensable al momento de organizar una empresa y/o grupo económico en lo que tiene que ver a su componente tributario, al elegir la opción más conveniente, dentro de las varias que puedan existir.

También, cada vez que conceptualizamos a la planificación fiscal y sus diferentes instrumentos, figuras o institutos como alternativas a tener en cuenta, destacamos que su validez tiene que transcurrir por estrictas normas legales para no incurrir en ilícitos tributarios los que tienen consecuencias económicas, (intereses y multas importantes), o consecuencias penales (aplicación de las diferentes leyes que sancionan esos tipos de ilícitos como lo son la ley penal tributaria, la cambiaria o la ley de lavado de dinero).

Existen abundantes ejemplos en los que, ya sea por un error de interpretación, por seleccionar una planificación nociva o agresiva, por tener una conducta de evasión, etc., las herramientas elegidas para la planificación fiscal son puestas en "tela de juicio" y en muchos casos se cae en conductas culposas y/o dolosas cuyas consecuencias son las que citamos en el párrafo anterior *in fine*.

¿A qué aludimos cuando decimos ponerlas en "tela de juicio"? Nos referimos a que los instrumentos o herramientas elegidas en la planificación serán sometidos a rigurosos análisis para despejar cualquier incertidumbre que puedan generarse en relación a la legalidad de los mismos.

A este respecto, cobra importancia la aplicación del principio de interpretación y aplicación de las leyes tributarias contenido en el artículo 1° de la Ley 11683 y, en forma imprescindible y vital, el estudio del principio de la realidad económica contenido en el artículo 2° de la misma y su vinculación con las figuras de la elusión y la evasión fiscales.

### **2. Principio de interpretación y aplicación de las leyes**

Si bien el propósito del presente capítulo es el análisis de la aplicación del principio de la realidad económica en las planificaciones fiscales y su interdependencia con las figuras de la evasión y la elusión, nos parece importante en este apartado, debido a su complementariedad como también a una introducción indispensable al tema, un breve y conciso estudio de las disposiciones contenidas en el artículo 1 de la LPT, comúnmente conocido como "Principio de Interpretación y Aplicación de las Leyes".

Para efectuar una síntesis del contenido de la norma jurídica nos parece pragmático analizar por separado cada uno de los tres párrafos que presenta.

Primer Párrafo:

En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.

En este primer párrafo se está poniendo de manifiesto que para la interpretación de las disposiciones tributarias son válidas tanto los métodos del derecho común como los derechos tributarios en particular, equiparando ambas modalidades ya que el objetivo es desentrañar "el sentido o alcance" tal como reza la norma.

La norma jurídica tributaria no presenta, desde el punto de vista estructural, carácter que la diferencie de cualquier otra norma jurídica, situación que no se encuentra alterada por la autonomía del Derecho Tributario o, por lo menos, al punto de erigir tal cuestión en un generador de compartimentos estancos<sup>10</sup>.

Como bien ha destacado la doctrina existe una suerte de "*homogeneidad sintáctica de las reglas del derecho positivo*", para posicionar las diferencias en lo semántico<sup>11</sup>.

Citaremos a continuación los métodos más comunes que se tienen en cuenta en el derecho tributario, efectuando una división entre los que podríamos decir que provienen del derecho en general y los que son del derecho tributario:

Métodos del derecho en general:

- Literal o gramatical: tiene en cuenta el alcance que no ofrece dudas de la palabra, su definición clara, su comprensión gramatical.
- Histórico: consiste en analizar todos aquellos elementos que se tuvieron en cuenta en el proceso formativo y sancionatorio de la ley, como lo son las exposiciones de motivos, las diferentes ponencias en las comisiones del Congreso, las discusiones en el recinto, es de carácter subjetivo, es decir repara en el anhelo y la intención de los legisladores (ratio legis).
- Lógico: (en su forma estricta) a distinción del anterior citado (en el que el papel principal lo desempeña el legislador), este método busca la interpretación de la norma a través de la intención, de la finalidad que tiene la norma jurídica (mens legis).
- Sistemático: Aquí se tiene en cuenta la armonía de todas las leyes que forman el derecho y que están en relación al problema que se está buscando desentrañar.

Métodos del Derecho Tributario:

- Significación Económica: En principio debemos aclarar que no nos estamos refiriendo al principio de realidad económica. Refiere a que los aspectos económicos deben ser visualizados teniendo en especial consideración esa naturaleza, posicionándose los conceptos y normas del derecho privado en un lugar supletorio, salvo, claro está, que el derecho tributario remita especialmente a ellos. Existe una aplicación prioritaria

10 CORTI, Aristides, BUITRAGO, Ignacio J., CALVO, Rubén (1988) "La Estructura de la Norma Jurídica Tributaria" en BERTAZZA, Humberto (2021) (dir.) "*Ley de Procedimiento Tributario Comentada*", La Ley, Buenos Aires, Tit. I. Cap. I. Disposiciones Generales. Principio de Interpretación y Aplicación de las Leyes.

11 DE BARROS CARVALHO, Paulo (2002) Derecho Tributario, Ábaco, Buenos Aires, p. 107.

ria del sistema normativo tributario por sobre el sistema normativo privado<sup>12</sup>.

- In dubio contra fiscum, in dubio pro fiscum: los podríamos considerar como variantes del método lógico citado anteriormente, en su variante restrictiva, en el primero de los casos, queriendo significar que ante la duda se debe interpretar a favor del sujeto pasivo, y en su variante extensiva, en el segundo de los casos, volcando aquí el dilema a favor del Estado.

- Analogía: lo analizamos con el segundo párrafo de la norma.

- Realidad Económica: lo vemos como un apartado especial.

#### Segundo Párrafo:

No se admitirá la analogía para ampliar el alcance del hecho imponible, de las exenciones o de los ilícitos tributarios.

Este segundo párrafo, al igual que el tercero son reformas introducidas por la Ley 27430<sup>13</sup>. Podemos decir que la analogía, como mecanismo para delimitar el sentido y alcance de una norma tributaria, consiste en recurrir a los conceptos de otro cuerpo legal que versa sobre un tema cuyo objetivo es afín al tema que se está buscando esclarecer.

No ha de confundirse la analogía con un método de interpretación. El presupuesto lógico para su utilización finca en la inexistencia de una norma que regule una situación, supuesto que fuerza a cubrir tal laguna con normas establecidas para supuestos distintos, seguramente semejantes pero distintos al fin<sup>14</sup>

Entendemos que el contenido del párrafo es claro, se prohíbe la integración analógica en el contexto de la interpretación, de incrementar el alcance en los hechos imposables, en las exenciones y en los ilícitos tributarios.

Recordemos que existe una antigua y dilatada discusión sobre la aplicación de este método<sup>15</sup>, poniendo esta norma claridad sobre el tema y haciéndose eco de la jurisprudencia que tenía como opinión pacífica la no utilización del método.

#### Tercer Párrafo

En todos los casos de aplicación de esta ley se deberá salvaguardar y garantizar el derecho del contribuyente a un tratamiento similar al dado a otros sujetos que posean su misma condición fiscal. Ese derecho importa el de conocer las opiniones emitidas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, las que deberán ser publicadas de acuerdo con la reglamentación que a tales efectos dicte ese organismo. Estas opiniones solo serán vinculantes cuando ello esté expresamente previsto en esta ley o en su reglamentación.

12 BUITRAGO, Ignacio (2021) en BERTAZZA, Humberto (2021) (dir.) *“Ley de Procedimiento Tributario Comentada”*, La Ley, Buenos Aires, Tit. I. Cap. I. Disposiciones Generales. Principio de Interpretación y Aplicación de las Leyes, quienes citan a KRAUSE MURGUIÓNDO, Gustavo, (2000) *“La interpretación de la ley y el derecho tributario”*, en BERTAZZA, Humberto (2021) (dir.) *“Ley de Procedimiento Tributario Comentada”*, La Ley, Buenos Aires, Tit. I. Cap. I. Disposiciones Generales. Principio de Interpretación y Aplicación de las Leyes.

13 Ley 27430, B.O. 29/12/2017, art. 174.

14 VILLEGAS, Héctor B. (2021): *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, La Ley, Buenos Aires, Tít. III, Cap. VIII, pto.17. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (2020): *Manual de Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, Parte 2, Cap. V, A, Pto. 3. MARTÍN, José María y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo, (1995) *Derecho Tributario General*, Depalma, Buenos Aires, pág. 55.

15 BUITRAGO, Ignacio (2021): Op. Cit., Tit. I, Cap. I, punto 5, primer párrafo.

Entendemos que el contenido del párrafo es comprensible y conciso, pudiendo destacar que es importante respecto del cumplimiento del principio de seguridad jurídica, tan cuestionado en estos días, y que tiene que ver principalmente en el conocimiento al que tiene derecho el sujeto pasivo (contribuyente), de conocer claramente cómo se vincula o relaciona con el sujeto activo (Estado), para poder decidir respecto de conductas en función de la información y opinión que de acuerdo a normativas administrativas vaya tomando conocimiento.

La cuestión ya había merecido tratamiento en el Código de Ética del personal de AFIP, en los siguientes términos:

*"El dictado de actos administrativos debidamente fundamentados, demostrando transparencia en las decisiones y comportamiento adoptados, sin restringir información a menos que una norma o el interés público lo exijan claramente;... f) el curso expedito de las solicitudes efectuadas, resolución de las apelaciones y respuesta a consultas precisas y oportunas"<sup>16</sup>.*

### 3. Principio de realidad económica

Tal vez sea este método el más apropiado para evaluar la consistencia legal de las planificaciones fiscales ya que permite comparar el negocio económico realizado por los particulares (*intentio facti*), con la estructura jurídica que le dieron al mismo (*intentio iuris*) y ver si se corresponden y están de acuerdo a disposiciones normativas.

Este principio está regulado en el artículo 2 de la LPT que estipula:

ARTICULO 2º - Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.

Las raíces de este principio se remontan a la doctrina alemana de principios del siglo XX, cuando de la mano de Enno Becker y de la doctrina de la Corte Financiera, se incorporó a la Ordenanza Fiscal de 1919 una prescripción que señalaba que "al interpretar las leyes tributarias ha de tenerse en cuenta sus finalidades, su importancia económica y el des- involucramiento de las circunstancias". El texto original de la ley 11.683 pero tan pronto como la reforma del Dec. Ley 14342/1946 (del 20/05/1946) fue incorporado<sup>17</sup>.

Como adelantamos, no nos encontramos frente a un método de interpretación sino ante un mecanismo previsto en la ley que permite –a partir de los hechos y su dimensión eco-

16 BUITRAGO, Ignacio (2021): Op. Cit., Tit. I, Cap. I, punto 5, primer párrafo.

17 LÓPEZ PARGA, Lucía (2021) en MATINATA, Jorge Saverio (dir) *Tratado de Derecho Tributario, procedimientos y administración tributaria*, Tomo I Tit. II, Cap. I, Pto.5.3. primer párrafo citando a CASÁS, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria*, 1ª reimp., Ad-Hoc, Buenos Aires, 2005, p. 689.

nómica- valorar como debe producirse la imposición<sup>18</sup>. Su utilidad se revela en toda su potencia en el campo de la lucha contra el fraude fiscal<sup>19</sup>.

En la especie se conjugan tres elementos determinantes: a) los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (negocio económico real); b) la naturaleza del hecho imponible (descripción del hecho jurídico de contenido económico que capta alguna de las medidas de la capacidad contributiva) y c) las formas o estructuras jurídicas que manifiestamente el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes (formas o estructuras idóneas al negocio real, aplicación de la autonomía de la voluntad)<sup>20</sup>.

Por lo tanto:

Si el negocio económico se somete a la forma o estructura idónea al negocio real, teniendo en cuenta la voluntad del contribuyente, se le atribuye la verdadera naturaleza del hecho imponible según el tributo que se esté determinando.

En cambio, si el negocio económico real, NO se somete a la forma o estructura idónea al negocio (negocio subyacente), aunque se haya tenido en cuenta la autonomía de la voluntad del sujeto pasivo, NO se toma en consideración la naturaleza del hecho imponible atribuido.

Dada la situación descripta ut supra, el intérprete encuadra el negocio económico real, en la forma o estructura idónea al mismo, atribuyendo el hecho imponible a ésta última condición que es considerada como la real.

Como vemos, debe someterse a un juego dialéctico la realidad económica subyacente y las figuras jurídicas empleadas, en el que la primera resultará determinante; las formas jurídicas pueden ser adecuadas o no y la mirada fiscal no se detendrá en ellas más que en un primer análisis, pues la situación de hecho que yace en el sustrato es la que indicará que forma será la tenida en consideración para la determinación tributaria<sup>21</sup>.

Hace ya muchas décadas, el profesor Jarach destacaba el alcance de las convenciones particulares y las implicancias que para el fisco tenían la intención empírica o *intentione facti* y la voluntad de someter sus actos o negocios al régimen jurídico establecido en las leyes del Derecho Privado (intención jurídica o *intentione juris*). Nunca la voluntad creadora podía primar sobre el régimen tributario<sup>22</sup>.

Por lo expuesto, se aprecia que la dificultad que se presenta está en fijar la aplicación y el alcance del mismo ya que al expresar la norma bajo estudio el término “manifiestamente”, podría dar lugar a distintas interpretaciones, trayendo al análisis institutos del

---

18 GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (2020), *Manual de Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires. Parte 2da. Cap. V, A, pto. 1.3.

19 VILLEGAS, Héctor B. (2021) Op. Cit. Tit. III, Cap. VIII, pto 16.2.2, inc f., 2º párrafo.

20 Código Civil y Comercial, artículos 958, 959, 960, 2651.

21 BUITRAGO, Ignacio (2021) Op. Cit. Tit. I. Cap. I. El Principio de Realidad Económica, Pto. , 2do y 3er párrafos.

22 JARACH, Dino (2013), *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* Abeledo Perrot Buenos Aires: Parte VI, Cap. IV Pto 4, 3er y 4to. Párrafos.

derecho privado como lo son el abuso del derecho<sup>23</sup> y la autonomía de la voluntad<sup>24</sup>.

Para continuar con el estudio de este principio, y en función de su estrecha vinculación con los fenómenos de elusión y evasión fiscal, nos referiremos seguidamente a estas últimas figuras para luego retomar el tema desde una perspectiva jurisprudencial.

#### 4. Elusión y evasión

##### A. Elusión fiscal

Este tema es el que más conectado se encuentra con el análisis de la aplicación de la “realidad económica”, ya que la utilización de formas y estructuras jurídicas que los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias emplean para sus actividades económicas, muchas veces transitan por zonas grises respecto de su ajuste a la ley, siendo la interpretación de la realidad económica el mejor método que puede despejar dudas.

Intentando una aproximación conceptual puede afirmarse que consiste en acciones efectuadas por los contribuyentes para reducir la carga tributaria. El conflicto aparece cuando se pretende trazar una línea divisoria entre las conductas permitidas de las que no lo son, implicando estas últimas, en algunos supuestos, un ilícito penal.

No existe acuerdo doctrinal en el tema y la casuística es inagotable.

En cuanto a la elusión como fenómeno, referenciamos en primer lugar a García Vizcaíno<sup>25</sup> quien explica, al comparar distintas estructuras tributarias utilizadas por los contribuyentes, -aclarando que “la realidad económica es un elemento esencial como criterio distintivo”-, que la elusión tributaria responde a una “conducta antijurídica consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes”. Para esta autora es una forma de evasión, que encuadra en los tipos infraccionales previstos en los arts 46 y 47, inc. “e” de la ley 11.683, sin descartar, en su caso la configuración de un delito previsto en la Ley Penal Tributaria<sup>26</sup>.

Además aporta medulosos contenidos relativos a la situación imperante en los Estados Unidos, los Estados del Commonwealth y Europa continental, en cuanto a legislación y jurisprudencia, incluyendo la visión de calificados autores, tanto nacionales (Navarrine, Tarsitano, García Belsunce) como extranjeros (Hensel, Amatucci, Vogel, Kruse, Schik, entre otros)<sup>27</sup>.

Tarsitano propone el siguiente concepto (destacando dos diferencias con las Jornadas de Isla Margarita que se detalla en el apartado C) de más abajo<sup>28</sup>:

23 CCyC, art. 10.

24 CCyC, arts. 958, 959, 960 y 2651.

25 GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (2007), *Derecho Tributario*, Lexis Nexis, Buenos Aires, Tomo I, Cap. V, pág. 273 (2007).

26 GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (2007) Op. Cit. Tomo I, Cap. V, págs. 272 y 273 (2007), alude a -la simple utilización no culpable (ni culposa ni dolosa), de formas jurídicas manifiestamente inadecuadas a la realidad económica, -a la utilización culposa de formas jurídicas manifiestamente inadecuadas a la realidad económica, a la -elusión tributaria y a la economía de opción”.

27 GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (2007) Op. Cit. Tomo I, Cap. V, págs. 272 a 283 (2007). Ver notas 32 a 48 de la edición 2014.

28 TARSITANO, Alberto(2021) en Bertazza, Humberto(2021)(dir.) *Ley de Procedimiento Tributario Comentada*, La Ley, Buenos Aires Tit. IV, Apéndice, ap. II, punto 8, 7mo párrafo

*"La elusión es un comportamiento ilícito del obligado tributario, que incumple la ley por medio uno o más negocios jurídicos coligados, cuya causa típica demuestra que ha verificado el hecho imponible".*

En su estudio respecto del alcance legal de los mecanismos antielusivos, cita ponencias de importante contenido analítico, de las cuales nos parece referenciar las siguientes: A) Hensel, Albert, *Derecho tributario*, Nova Tesis, Rosario-Argentina, 2004, nota 182, p. 225. Comprueba que:

*"la aspiración siempre íntimamente ligada a la vida económica de obtener resultados económicos con la mayor disminución posible de desventajas económicas... da ocasión de evitar el hecho generador legal, si el mismo resultado económico puede ser alcanzado también por vías laterales o por vías indirectas"<sup>29</sup>.*

Para el profesor de Koningsberg, B) la elusión impide el surgimiento de la pretensión tributaria evitando el hecho generador legal. La intención de evitar el impuesto, en los casos genuinos de elusión, habla siempre a favor de la seriedad del negocio elusivo; este, y no el negocio normal puesto por el legislador como hecho generador, quieren efectivamente las partes, C) Cercana a la tesis de este trabajo está la definición propuesta por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), en las XXIV Jornadas celebradas en la Isla de Margarita-Nueva Esparta (Venezuela, 2008)

*"La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario"<sup>30</sup>.*

Distinto acontece si el contribuyente aprovecha las oscuridades o lagunas de la ley para dedicarse a empresas rentables que le producen disminución en su carga fiscal sin que nada se le pueda objetar legalmente; se ha colocado en una hipótesis de "economía de opción" o "evitación", válida y hasta explicable, puesto que ninguna norma legal puede prohibir a un contribuyente arreglar lícitamente sus negocios de manera tal de pagar menos tributos. Pero si existe el aprovechamiento de una regulación legal quizá no muy eficiente o demasiado liberal, y dicha norma deficiente es utilizada para alterar la realidad mediante la simulación o la distorsión de la forma jurídica, estamos ante la llamada "elusión fiscal", que en modo alguno puede considerarse como evasión legal, dado que se trata de una conducta ilegal<sup>31</sup>.

No está de más recordar que la Corte Suprema ha fijado como punto de partida que no es reprobable el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal<sup>32</sup>.

<sup>29</sup> Hensel fue una víctima de la persecución nazi. Cuenta Griziotti en el prefacio a su obra *Derecho tributario*: "Habiéndose desencadenado en Alemania la persecución contra los hebreos, 'no se lo quiso dejar en una universidad de frontera'. Él tenía una pequeña cuota de sangre hebrea, porque la abuela paterna era la hermana Fanny del gran músico Félix Mendelsohn. Por tanto, había sido suspendido de la enseñanza". Koningsberg fue la ciudad donde nació y enseñó Immanuel Kant. Luego de la Segunda Guerra Mundial fue anexada a la Unión Soviética. Hoy es parte de Rusia, 30 TARSITANO Alberto en BERTAZZA (2021), Op. Cit. Tit. IV, Apéndice, ap. II, punto 8, 7mo. Párrafo.

<sup>31</sup> VILLEGAS, Héctor B.(2021), Op. Cit. Tit. III, Cap. XIV, apartado II, punto 3.2., inc. b, 3er y 4to párrafos.

<sup>32</sup> Fallos 308:215, "Cafés Chocolates Águila y Productos Saint Hnos.", sent. del 04/03/1986, consid. 11.

En definitiva, se trata de trazar una línea divisoria entre la evasión tributaria por abuso en las formas (o "elusión tributaria") con la "economía de opción" o "evitación" mediante la utilización de formas jurídicas menos gravosas, que es válida y perfectamente legítima. No puede excluirse, como una petición de principios, que el contribuyente no pueda recurrir a negocios que estén configurados de modo de obtener la máxima ventaja fiscal; lo que no puede incurrirse es en manipulación del hecho imponible, mediante su recubrimiento formal inadecuado<sup>33</sup>.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) está trabajando en la actualización del Manual sobre el Control de la Planeación Internacional<sup>34</sup>, que tiene como objetivo "brindar a las administraciones tributarias una herramienta que permita capacitar nuevos funcionarios de unidades dedicadas al control de operaciones internacionales y fortalecer el conocimiento de aquellos que se desempeñan en las mismas. Asimismo, es nuestra intención que el Manual se convierta en material de apoyo para estudiantes de todo el mundo, interesados en aprender sobre esta materia" -palabras de su Director de Cooperación y Tributación Internacional Isaác Gonzalo Arias Esteban-. En el capítulo 2 destinado al análisis de la planificación tributaria internacional, aborda con frecuencia la cuestión de la elusión fiscal; transcribimos a continuación conceptos referenciales del citado capítulo en relación al tema que estamos analizando:

*"El propósito de ahorrar impuestos puede lograrse mediante actos legítimos o mediante actitudes ilícitas (evasión o elusión) del contribuyente. Por ello, sólo cuando se realicen los actos jurídicos pretendidos por el contribuyente o cuando se verifique su omisión en la constitución de los hechos, a través del lenguaje competente de las normas, la Administración Tributaria podrá analizar su licitud (economía fiscal legítima) o ilicitud y determinar si hubo evasión fiscal, elusión fiscal o un negocio indirecto legítimo y válido que permita una economía fiscal lícita"*<sup>35</sup>.

*"Ciertamente, puede existir una planeación tributaria de contenido ilegal, ya que la finalidad de ahorrar impuestos puede conseguirse tanto con actos legítimos como con actitudes ilegales (evasión o elusión) del contribuyente. Por ello, sólo cuando se realicen los actos jurídicos pretendidos por el contribuyente o cuando se verifique su omisión en la constitución de los hechos, a través del lenguaje competente, la Administración Tributaria podrá controlar la operación para determinar su licitud (economía fiscal legítima) o ilicitud y determinar si hubo: (i) evasión fiscal, (ii) elusión fiscal, (iii) simulación o (iv) una operación indirecta legítima y válida que persigue una economía fiscal lícita (elusión fiscal)"*<sup>36</sup>.

Por último, mencionamos que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), desarrolló el programa Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, (BEPS, en inglés *Base Erosion and Profit Shifting*) que cuenta con acciones tendientes a combatir la elusión y evasión tributaria<sup>37</sup>.

33 VILLEGAS, Héctor B. (2021), Op. Cit. Tit. III, Cap. XIV, apartado II, punto 3.3., 6to y 7mo párrafos. Con cita de Araújo Falção, Amílcar, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1964, págs. 47-48

34 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) (2022): Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional. Tomado de <https://www.ciat.org/publicaciones/>, fecha de consulta 10/05/2023

35 TAVEIRA TORRES, Heleno en CIAT (2022), Op. Cit. capítulo 2, Planificación Tributaria Internacional, pág. 9, 5to párrafo.

36 TAVEIRA TORRES, Heleno en CIAT (2022), OP. Cit. capítulo 2, ap. 2.1., pág. 11, 7mo. Párrafo.

37 En sitio web [www.oecd.org](http://www.oecd.org) ver link, BEPS.

Considera Jarach, al vincular la interpretación con la elusión que:

*“El problema que se plantea —y que podemos anticipar— no tiene una solución definitiva, consiste en la oposición entre el principio de la soberanía de la voluntad individual por un lado y el de la igualdad sustancial de las obligaciones tributarias en los casos de realizarse un mismo hecho imponible, en un caso según la intención empírica y en el otro según la intención jurídica de la voluntad individual”<sup>38</sup>*

Aporta una solución al tema en los siguientes términos:

*“Otra solución es la nuestra que reconoce antecedentes en la doctrina desarrollada en Alemania alrededor del ordenamiento tributario ya mencionado. Esta solución consiste en considerar la elusión tributaria como un caso de aplicación de la “consideración económica” en virtud de la cual en los hechos imponibles creados por la voluntad negocial de los particulares, es decisiva la intención empírica y no la intención jurídica. Por consiguiente, la elección que las partes pueden buscar respecto del régimen fiscal al que quieren someter sus operaciones económicas es irrelevante, puesto que lo que interesa para la aplicación del impuesto es la operación económica que se ha realizado y no las formas”<sup>39</sup>.*

Jarach cita a Blumenstein quien opina que la anormalidad de las formas jurídicas elegidas por las partes no resulta determinante y que puede corresponder a razones objetivas. Aduce que bien pueden existir razones (no vinculadas a razones fiscales) que induzcan a las partes a emplear una forma determinada, pues quizás no podrían alcanzarse objetivos buscados sin esas inusuales formas<sup>40</sup>.

Sigue opinando Jarach, al tratar sobre las consecuencias para la interpretación de las leyes impositivas, en particular sobre distinción entre voluntad empírica y voluntad del negocio para extraer una conclusión que estima fundamental y que finca en afirmar la inexistencia de verdaderas lagunas legales. Para el maestro, lo que la ley no incluye expresamente en el tributo, sencillamente no existe<sup>41</sup>.

Soler pone el acento en la correspondencia del contenido económico del negocio con lo acordado por las partes en forma genuina. Lo eventualmente inusual de la figura no implica ilicitud, en tanto sea admisible desde el punto de vista jurídico. Distinto acontece cuando esa correspondencia no existe, por diferir el acto jurídico real de la forma utilizada, que deviene un mero ropaje que oculta una simulación. Esta situación debe ser corregida, como modo de erradicar el abuso incurrido<sup>42</sup>.

Soler cita también la opinión de Giuliani Fonrouge quien expresa:

*“que la sola circunstancia de que el contribuyente recurra a formas o estructuras jurídicas en manifiesta discordancia con la que normalmente se usarían en el caso*

38 JARACH, Dino (2013) Op. Cit. Parte VI, Cap. IV, punto 6, segundo párrafo

39 JARACH, Dino (2013) Op. Cit. Parte VI, Cap. IV, Punto 6, 4to y 5to párrafos.

40 JARACH, Dino (1943), *El Hecho Imponible* Revista Jurisprudencia Argentina Buenos Aires páginas 119 y 120.

41 JARACH, Dino (1943), Op. Cit. pág. 127.

42 SOLER, Osvaldo (2014), *Tratado de Derecho Tributario* La Ley Buenos Aires. Tomo I, Parte II, Cap. VIII, Apartado I, punto 6.1., 18vo y 19no párrafos.

*dado para disminuir la carga fiscal, no constituye acto punible*<sup>43</sup>

Y concluye Soler diciendo:

*"Por nuestra parte agregamos que, atendiendo a lo consagrado expresamente por nuestra Constitución Nacional en su art. 19 "in fine", ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe"*<sup>44</sup>.

## B. Evasión fiscal

Respecto de la evasión fiscal, no hay duda que nos encontramos frente a un fenómeno de características ilícitas –incluso, eventualmente, delictivas– y que, en el caso que se cometa este delito, implica sin duda, sanciones legales que pueden consistir en elevadas multas o penas de prisión.

Si bien, más adelante brindaremos conceptos de prestigiosos tratadistas, aportaremos diciendo que existe evasión fiscal cuando el responsable del cumplimiento de la ley tributaria hace caso omiso de la misma, en todo o en parte, teniendo un proceder contrario a las normas y un comportamiento engañoso, simulado, malicioso, en relación a la legislación que debe cumplir.

Enseña Villegas:

*"evasión fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legal"*<sup>45</sup>.

Luego analiza el concepto desagregándolo y señalando los siguientes tópicos:

- 1) *No es necesario una disminución total o absoluta del monto a pagar, una mera disminución ya configura evasión.*
- 2) *La evasión tributaria adquiere su verdadera dimensión a la luz de una legislación tributaria concreta y determinada. Las regulaciones de los distintos países obviamente pueden variar, aun cuando se presenten caracteres generales constantes.*
- 3) *La evasión solo puede producirse por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Personajes tales como los sujetos incididos o quienes deban resarcir al sujeto pasivo no pueden encuadrar en la evasión.*
- 4) *Si bien distingue los conceptos de "evasión fiscal" y "fraude fiscal", a ambos le atribuye condición ilícita, siendo suficiente la culpa que la mera omisión contiene. Lo determinante resulta ser la disminución del ingreso fiscal en perjuicio del Erario.*
- 5) *No existe la figura de la "evasión legal del tributo"; la "elusión fiscal" es siempre anti-jurídica*<sup>46</sup>.

Teniendo en cuenta la opinión de Soler, el concepto de evasión es:

43 SOLER, Osvaldo (2014), Op. Cit. Tomo I, Parte II, Cap. VIII, Apartado I, punto 6.1., 17mo párrafo.

44 SOLER, Osvaldo (2014), Op. Cit. Tomo I, Parte II, Cap. VIII, Apartado I, Punto 6.1., 17mo. Párrafo, la cita a Giuliani Fonrouge, Carlos es Derecho Financiero, (1987), Tomo II pág. 694.

45 VILLEGAS, Héctor B. (2021), Op. Cit. Tit. III, Cap. XIV, apartado II, punto 3.1. primer párrafo.

46 VILLEGAS, Héctor B. (2021), Op. Cit. Tit. III., Cap. XIV, apartado II, punto 3.1., segundo párrafo.

*“La modalidad más típica de los delitos tributarios de daño es la llamada “evasión”, consistente en el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias acompañado de maniobras ardidosas o engañosas tendientes a impedir que el fisco detecte el daño sufrido”.*<sup>47</sup>

Luego, al seguir analizando el fenómeno de la evasión y sus elementos constitutivos da su parecer respecto de la figura del “ardid” explicando que la esencia de esa situación es la puesta en escena que se realiza, donde una situación falsa es presentada como verdadera. Existe una inducción a hacer creer que existe una situación cuando ello no es cierto; para ello pueden utilizarse palabras, gestos o silencios<sup>48</sup>.

Jarach, en el capítulo segundo de su obra “El Hecho Imponible”, donde aborda el tema del hecho imponible y la autonomía dogmática del derecho tributario sustantivo, en el punto 14 del citado capítulo, continuando con el análisis comparativo del derecho tributario con el derecho civil, en la nota 181, expone:

*“Llamamos evasión fiscal al fenómeno jurídico que consiste en que el contribuyente evita un impuesto aunque sustancialmente se verifique para él el hecho imponible; este fenómeno jurídico tiene un nombre exacto en el idioma alemán (Steuerumgehung) y en el idioma inglés (tax avoidance). Ni en francés, ni en italiano, ni en castellano existe una palabra análoga, que permita distinguir este fenómeno eminentemente jurídico de los fenómenos de evasión fiscal que constituye un ilícito, es decir una violación de la ley tributaria y que en inglés se llama precisamente tax evasión”*<sup>49</sup>.

## 5. Jurisprudencia

Expresamos en varias oportunidades en el presente trabajo que las planificaciones fiscales, su correcto encuadre respecto de la actividad económica, la interpretación de tales vinculaciones a la luz de la realidad económica y su relación con los fenómenos de elusión y evasión fiscal, nos hace transitar continuamente por zonas grises cuya apreciación puede diferir de acuerdo a quien sea que realice el análisis.

Es por ello que nos parece importante tener en cuenta que decidió la Justicia ante los diferentes planteos que se efectuaron. Obviamente que en ese campo resulta trascendental lo decidido por la máxima instancia, esto es, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, aunque, como veremos, no ha de descartarse lo dicho por otros tribunales. Desde muy larga data la Corte utilizó conceptos que referían a cuestiones ciertamente vinculadas con el principio de realidad económica, pero el *leading case* en la materia fue, sin hesitación, lo resuelto en “Parke Davis”<sup>50</sup>.

Las modulaciones que el precedente indicado tuvo posteriormente pasaron por los siguientes aspectos:

- 1) En principio dejar en claro que tanto pueden sostener el principio de realidad económica los fiscos como los contribuyentes<sup>51</sup>.

47 SOLER, Osvaldo (2014), Op. Cit. Tomo II, Parte VII, Cap. XXXV, Apartado 2.1., primer párrafo.

48 SOLER, Osvaldo (2014), Op. Cit. Tomo II, Parte VII, Cap. XXXV, Apartado 2.1. décimo octavo párrafo.

49 JARACH, Dino (1943), Op. Cit. pág. 105.

50 Fallos 286:97, sent. del 31/07/1973. Conf. CORTI, Aristides Horacio M., “El caso Kellogg” y el restablecimiento de la Doctrina “Parke Davis”, LL 1985-B-414.

51 Fallos 307:118, “Kellogg Co. Argentina”, sent. del 26/02/1985. Sobre todo su Considerando 12.

2) Quien considere que las formas del negocio económico no se ajustan a la realidad del mismo deberá probar y argumentar tal circunstancia, no es suficiente con citar el principio como fundamento para impugnar la estructura elegida<sup>52</sup>.

3) El principio de legalidad o reserva de ley prevalece sobre la interpretación en función de la realidad económica, únicamente cuando se haya probado la simulación o el fraude, se podrá invocar esta última<sup>53</sup>.

4) De lo contrario se iría en contra de la seguridad jurídica y del citado principio de legalidad

5) Cobra importancia la Teoría de la Penetración, pudiendo ver que hay detrás de una forma por sobre lo que a priori se aprecia en la “superficie” (correr el “velo societario”).

### III. La planificación fiscal y la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.)

En virtud del dictado por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) de la Resolución General N° 5306. Régimen de información complementario de operaciones internacionales<sup>54</sup> que viene a sustituir la cuestionada R.G. (AFIP) 4838. Régimen de información de planificaciones fiscales tributarias<sup>55</sup> informamos algunos lineamientos de la nueva Resolución General y mencionamos diferencias con el régimen de la objetada y sustituida Resolución General, agregando además, opiniones de la doctrina y jurisprudencia que llevaron a que la RG 4838 sea reemplazada.

#### 1. La Resolución General 5306. Diferencias sustanciales con la anterior RG 4838

Con fecha 22 de diciembre de 2022 se dictó por la A.F.I.P., en uso de sus facultades de reglamentación, la R.G. (AFIP) que lleva el N° 5306, considerando:

*“Que la integración de las economías a nivel global, la expansión del comercio digital y la libre circulación de capitales han favorecido la realización por parte de los contribuyentes de operaciones entre diferentes jurisdicciones. Que es sabido que existen diferencias en los niveles de imposición fiscal de acuerdo a los objetivos y necesidades planteados por cada jurisdicción. Que las operaciones internacionales involucran distintos sistemas tributarios que, en algunos casos, permitirían minimizar la carga tributaria”<sup>56</sup>.*

Las principales disposiciones son las que siguen:

Establecer un régimen de información complementario de operaciones internacionales (RICOI) que más adelante describe. La anterior RG se refería a información de planificaciones fiscales, definiendo además el alcance y concepto de las mismas.

52 Cam. Nac. Apel. En lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, “Representaciones Artísticas EAPE S.A.”, sent. del 30/04/2007.

53 Fallos 319:3208 “Autolatina Argentina S.A.”, sent. del 27/12/1996. Ver el breve pero contundente Considerado 20 del voto que concitó la mayoría. Este precedente resulta estructural en el dictamen emitido por la Procuración General de la Nación el 29/06/2017 –punto VIII–, que la Corte haría suyo en la sentencia del 26/12/2019 dictada en CAF 39109/2014//3/RH2, “Transportadora de Energía SA” –no publicado en Fallos–.

54 R.G. 5306 (AFIP) B.O. 27/12/2022. RESOG-2022-5306-E-AFIP-AFIP. PROCEDIMIENTO

55 R.G. 4838 (AFIP) B.O. 20/10/2020

56 Considerandos R.G. (AFIP) 5306

Están obligados por este régimen los sujetos comprendidos en los incisos a), b), c) y d) del primer párrafo del artículo 53 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, respecto de las personas jurídicas, por operaciones internacionales cuyo detalle obra en la nueva RG 5306<sup>57</sup> y cuando se efectúen con sujetos vinculados que también se detallan en la nueva Resolución<sup>58</sup>. En la anterior Resolución incluía como sujetos a los asesores fiscales, y si éstos se amparaban en el secreto profesional debían comunicárselo al contribuyente quien podía liberarlos del mismo a estos efectos.

- El art. 4 de la RG 5306 establece el contenido de la información a suministrar en los siguientes términos:

*“El sujeto obligado deberá suministrar la siguiente información por cada operación internacional sujeta a reporte:*

*1. Operaciones Internacionales: se deberá seleccionar la o las opciones que correspondan, de conformidad con el artículo 3° de la presente, vinculando cada una de ellas con el o los sujetos mencionados en el punto siguiente.*

*2. Datos identificatorios de los sujetos que intervinieron en las operaciones internacionales: En caso de corresponder, se deberá proporcionar el nombre completo o denominación de la contraparte interviniente en la o las operaciones (por ejemplo, datos del contratista, sociedad del exterior, entidad financiera o no financiera, etc), CUIT/CUIL/CDI/ NIF, domicilio, país de residencia fiscal y/o jurisdicciones involucradas en la operación”.*

La anterior Resolución establecía:

*“El sujeto obligado a informar deberá “describir en forma acabada la planificación fiscal en cuestión y la manera en que resulta una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de alguna de las partes comprendidas en dicha planificación o de un tercero. Se entenderá que el deber de informar establecido en el párrafo anterior habrá sido cumplido cuando se suministre una descripción completa de los hechos relevantes, de los detalles relativos a las partes involucradas y de cada elemento o transacción relevante de la planificación fiscal. La obligación de información comprenderá asimismo un análisis pormenorizado de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables, incluso de la normativa extranjera”<sup>59</sup>.*

2. Algunas opiniones de la doctrina respecto de la normativa de la derogada RG 4838

Nos parece importante citar opiniones de destacada doctrina y fallos de la Justicia que llevaron a sustituir la RG 4838 y reemplazarla por la RG 5306. Fundamentalmente en lo que tiene que ver con la aplicación del principio constitucional de legalidad, tan importante en un ordenamiento tributario:

Teresa Gómez luego de efectuar un análisis de los tópicos de la norma citada, concluye con los siguientes interrogantes:

57 R.G.(AFIP) 5306, art. 3

58 R.G.(AFIP) 5306, art. 2

59 R.G. (AFIP) 4838 art. 11

*“¿Sumatoria de errores? ¿Desacertada redacción? ¿Desconocimiento del derecho tributario sustantivo? ¿Ausencia de ley que permita imponer estas obligaciones? ¿Violación del secreto profesional? ¿Imposición de sanciones sin ley? ¿Nominación de sujetos a fiscalizar? ¿Ausencia de análisis de la realidad? ¿Inversión del principio de comodidad? ¿Argumentando la opacidad fiscal? Estos son solo algunos de los interrogantes que surgen de la lectura de la R.G. (AFIP) 4838<sup>60</sup>.*

Agrega que analizaron la violación del secreto profesional que sufren los “asesores fiscales (contadores y abogados), para lo cual reproduce las palabras contenidas en un considerando de la Cámara Federal de Comodoro Rivadavia.

*“Por lo tanto, los agravios relacionados con la inexistente vulneración del secreto profesional no aparecen suficientemente desvirtuados considerando el sistema previsto en la resolución, que prevé una simple notificación al contribuyente y posterior incorporación en el sistema de la novedad a través de la ‘Solapa’ de ‘Secreto profesional’, pues esta mera actividad -que ya deja de ser privada pues deberá ser incorporada al sitio web- importa por sí misma, una invasión en la información confidencial existente entre el asesor fiscal y su cliente”<sup>61</sup>.*

El Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, en información a sus matriculados y a la sociedad en general manifiesta:

*“...la implementación del Régimen Informativo que se cuestiona pretende imponer una carga pública a un sujeto ajeno a la relación jurídico-tributaria como lo es el asesor fiscal, mediante una norma de inferior jerarquía a la ley.”*

Y más adelante agrega:

*“No es menor colocar en cabeza de los llamados asesores fiscales un régimen de información que importa violentar el derecho a la intimidad de raigambre constitucional, así como también las leyes-en cada jurisdicción- protegen el secreto profesional”<sup>62</sup>.*

La Tax Justice Network, en noticia dada a conocer por Infobae<sup>63</sup>, apoya la normativa de la AFIP a través de un artículo publicado por el abogado argentino Andrés Knobel, quien sostuvo que “la Argentina como el resto del mundo deberán seguir enfrentándose contra el daño infligido por el secreto profesional”

En general la doctrina, las organizaciones profesionales, las cámaras empresariales, rechazaron la iniciativa de la Administración fiscal, luego, también, el rechazo fue evidenciado en los fallos de la justicia.

60 GÓMEZ, Teresa (2021) “El error de implantar legislación foránea desconociendo la realidad nacional. RG AFIP 4838”, en Revista Doctrina Penal Tributaria y Económica, ERREPAR, Setiembre 2021, punto III, primer párrafo  
61 GÓMEZ, Teresa (2021), Op. Cit., punto III, último párrafo.

62 Consejo Profesional en Ciencias Económicas de la Provincia de Bs. As. (2020) *Derogación de la RG AFIP 4838/2020: Continuaremos nuestro reclamo*. Tomado de: [www.cpba.com/noticias-consejo/item/11154](http://www.cpba.com/noticias-consejo/item/11154), fecha de consulta: 21/12/2020

Infobae (2021) *En medio de la disputa con los contadores, AFIP recibió el apoyo de una ONG británica sobre “justicia fiscal”* tomado de: [www.infobae.com/economía/2021/01/25,25/01/2021XXXXXXXXXXXXXXXXX](http://www.infobae.com/economía/2021/01/25,25/01/2021XXXXXXXXXXXXXXXXX)

Pensamos que los principios constitucionales, como lo son el de legalidad, el de seguridad jurídica, el secreto profesional, que se han puesto en juego en la derogada resolución general, deben de aplicarse como postulados rectores en salvaguarda de la estabilidad jurídica, sobre todo, teniendo en cuenta que la Administración Fiscal detenta todas las posibilidades de obtener la información solicitada en la derogada resolución a través de las facultades que le otorga la Ley de Procedimiento Fiscal

### 3. Jurisprudencia

La corta vigencia del régimen derogado produjo una cantidad importante de conflictos judiciales, donde se fueron sumando las medidas cautelares que suspendían su aplicación, a instancias –por regla general– de las entidades colegiales de la profesión en Ciencias Económicas. Tras ello, las sentencias de primera instancia fueron apareciendo, resultando críticas que las implicancias que el régimen tenía sobre el secreto profesional. Tras ello, las Cámaras Federales que tocó intervenir en instancia de apelación fueron ratificando tal proceder<sup>64</sup>.

## IV. Conclusiones

La declaración jurada importa para el contribuyente asumir una posición frente al fisco, con vitales consecuencias en su futuro; no existe margen alguno para el declarante, a la hora de establecer que hechos imponderables se incorporan o no a la declaración, desde que ello se encuentra preestablecido.

No obstante, una mirada más general de ese proceso permite advertir que la autodeterminación se inserta en un proceso más amplio, que engloba desde la decisión misma de emprender una actividad económica fiscalmente relevante, que pasa con su concreción práctica y que concluye en la declaración jurada, donde se reflejarán los hechos imponderables conforme hayan sido previamente diseñados y efectivamente cumplidos.

La planificación fiscal tributaria forma parte esencial del diseño aludido.

Es en este contexto donde la corrección de la declaración jurada es puesta a prueba y por ello resulta necesario posar la mirada en esa actividad global del contribuyente, en las consecuencias que puede acarrear las decisiones que allí se tomen y en la labor estatal, al momento de desplegar su función fiscalizadora.

Es por ello que hay que analizar ese proceso decisorio de construcción del plan fiscal en interrelación con las figuras de elusión y evasión que pueden salir a la luz al interpretar la actividad económica desplegada desde el punto de vista de su “realidad” y con los métodos que el derecho, en especial el tributario, pone al alcance del interprete, sea éste el Fisco o el Contribuyente.

---

64 Cám. Fed. De Apelaciones de Mendoza, Sala A, “Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de San Luis c. AFIP”, sent. del 30/09/2022; Cám. Fed. De Apelaciones de Comodoro Rivadavia, “Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Tierra del Fuego c. AFIP”, sent. del 05/07/2022. La Corte Suprema de Justicia de la Nación no llegó a pronunciarse sobre el particular.

## Referencias Bibliográficas

---

### - Libros

- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (2020): *Manual de Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (2017): *Derecho Tributario*, Lexis Nexis, Buenos Aires
- HENSEL, Albert, (2004) *Derecho tributario*, Nova Tesis, Rosario-Argentina
- JARACH, Dino (2013), *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* Abeledo Perrot, Buenos Aires
- JARACH, Dino (1943), *El Hecho Imponible* Revista Jurisprudencia Argentina Buenos Aires
- RIVEIRO, Ricardo Enrique (2001), *Paraísos Fiscales, aspectos tributarios y societarios*, Integra Internacional, Buenos Aires
- SOLER, Osvaldo (2014), *Tratado de Derecho Tributario* La Ley Buenos Aires.
- VILLEGAS, Héctor B. (2021): *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, La Ley, Buenos Aires

### - Capítulos de libros

- BUITRAGO, Ignacio (2021) en BERTAZZA, Humberto (2021) (dir.) *"Ley de Procedimiento Tributario Comentada"*, La Ley, Buenos Aires
- CORTI, Arístides, BUITRAGO, Ignacio J., CALVO, Rubén (1988) "La Estructura de la Norma Jurídica Tributaria" en BERTAZZA, Humberto (2021) (dir.) *"Ley de Procedimiento Tributario Comentada"*, La Ley, Buenos Aires,
- DE BARROS CARVALHO, Paulo (2002) *Derecho Tributario*, Ábaco, Buenos Aires,
- KRAUSE MURGUIONDO, Gustavo, (2000) "La interpretación de la ley y el derecho tributario", en BERTAZZA, Humberto (2021) (dir.) *"Ley de Procedimiento Tributario Comentada"*, La Ley, Buenos Aires,
- LÓPEZ PARGA, Lucía (2021) en MATINATA, Jorge Saverio (dir) *Tratado de Derecho Tributario, procedimientos y administración tributaria*
- TARSITANO, Alberto (2021) en BERTAZZA, Humberto (2021) (dir.) *"Ley de Procedimiento Tributario Comentada"*, La Ley, Buenos Aires
- TÖRRES, Heleno Taveira (2022) "2 La Planeación Internacional" en *Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional C.I.A.T.* <https://www.ciat.org/publicaciones/>

### - Artículos de revistas científicas

- GÓMEZ, Teresa (2021) "El error de implantar legislación foránea desconociendo la realidad nacional. RG AFIP 4838", en Revista Doctrina Penal Tributaria y Económica, ERREPAR, Setiembre 2021, punto III, primer párrafo

### - Documentos de fuentes electrónicas

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2022): *Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional*. Tomado de <https://www.ciat.org/publicaciones/>, fecha de consulta 10/05/2023
- Consejo Profesional en Ciencias Económicas de la Provincia de Bs. As. (2020) *Derogación de la RG AFIP 4838/2020: Continuaremos nuestro reclamo*. Tomado de: [www.cpba.com/noticias-consejo/item/11154](http://www.cpba.com/noticias-consejo/item/11154), fecha de consulta: 21/12/2020
- Infobae (2021) *En medio de la disputa con los contadores, AFIP recibió el apoyo de una ONG británica sobre "justicia fiscal"* tomado de: [www.infobae.com/economía/2021/01/25/25/01/2021](http://www.infobae.com/economía/2021/01/25/25/01/2021)