



CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECyT)¹

ÁREA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y BALANCE SOCIAL

ANÁLISIS Y APLICACIÓN DEL ESTÁNDAR GRI 207 IMPUESTOS.

Autora: C.P.N Natalia Patricia Robledo

Colaboración: C.P.N. Teresa Gómez

¹ Año 2021 –
Director General del CECyT: Dr. Luis Antonio Godoy
Director del Área Responsabilidad Social y Balance Social Dr. Eduardo Ingaramo
Consejo Asesor del Área Responsabilidad Social y Balance Social Dr. Felipe Sturniolo
Autor – Período del mandato: 6/12/2019-5/12/2021 – Plan de Trabajo: 2020
Autorización CECyT: 8/12/2020
Aprobación MD: 7/01/2021

Contenido

- 1. Introducción 4
- 2. Estándar GRI 207 4
 - 2.1 Contexto 5
 - 2.2 Algunas consideraciones preliminares relacionadas con los impuestos. 5
 - 2.3 Contenidos del Estándar GRI 207..... 6
 - 2.3.1 Enfoque fiscal 7
 - 2.3.2 Gobernanza fiscal, control y gestión de riesgos..... 7
 - 2.3.3 Participación de las partes interesadas y gestión de las preocupaciones relacionadas con los impuestos. 8
 - 2.3.4 Presentación de Informes país por país. 8
- 3. Parámetros conceptuales..... 9
 - 3.1 Evasión, elusión tributaria y planificación fiscal..... 9
 - 3.1.1 Evasión Fiscal..... 11
 - 3.1.2 Elusión Fiscal 11
 - 3.1.3 Planificación Fiscal (o “Tax Planning”)..... 13
 - 3.2 Tax Compliance 14
 - 3.3 Moral Tributaria y Responsabilidad Social 16
- 4. Implementación GRI-207: Interrogantes 16
- 5. Marcos de referencia 17
 - 5.1. Proyecto BEPS 17
 - 5.2 Marcos de referencia nacionales 19
 - 5.2.1 Régimen de información de transacciones internacionales. 19
 - 5.2.2 Régimen de información anual de beneficiarios finales 22
- 6. Análisis de legislación argentina 23
 - 6.1 Prevención de la Evasión Fiscal 23
 - 6.2 Lavado de Activos de origen delictivo..... 24
 - 6.3 Responsabilidad Penal de Personas Jurídicas 25
- 7. Riesgo Fiscal y Personas Jurídicas 26
 - 7.1 Regulación de personas jurídicas en el Código Civil y Comercial de la Nación..... 26
 - 7.2 Nociones de riesgo fiscal 27

7.2.1 Nociones de riesgo fiscal en el sistema tributario nacional.....	28
7.2.2 Riesgo Fiscal en el ámbito provincial.....	28
8. Análisis FODA	29
9. Prácticas socialmente responsables en materia tributaria	30
9.1 REGISTRA RSE	31
9.2 Responsabilidad Social Empresarial Tributaria (RSET)	34
10. Compromiso organizacional en materia tributaria frente a los grupos de interés.....	36
11. Opacidad fiscal y fraude tributario en Argentina.....	37
11.1 Estudio de casos de opacidad fiscal y fraude tributario en Argentina.....	37
11.2 Alcances de medición en la aplicación del Estándar GRI 207	46
12. Transparencia Fiscal	47
12.1 Son compatibles la planificación fiscal y la RSE?.....	47
12.2 Adopción de la “Agenda de Transparencia” en Argentina: controversias suscitadas con el dictado de la Resolución General (AFIP) 4838.	48
12.3 Jurisdicciones Cooperantes.....	53
12.4 La presión tributaria en Argentina	54
13. Stakeholders y GRI 207: Alcances de los compromisos tributarios del inversor socialmente responsable	57
14. Reportes sobre actuar impositivo de las pequeñas, medianas y grandes organizaciones: rol del contador público en la auditoría de Balances Sociales	58
ANEXO I	60
Conclusiones	63
Bibliografía	65

1. Introducción

El 5 de diciembre de 2019 se publicó el Estándar GRI 207: “Impuestos”, enmarcado en la serie 200 de los Estándares GRI, y cuyo alcance se circunscribe a los requisitos de información sobre el tema impuestos, siendo efectiva la norma para los informes u otros materiales publicados a partir del 01/01/2021.

En consonancia con lo expuesto, la rendición de cuentas deberá contemplar, dentro del ámbito económico de la sostenibilidad, la política de impuestos en las organizaciones, en la medida que los mismos constituyan uno de sus temas materiales. En dicho contexto, adquiere fundamental importancia el concepto de transparencia, y el cumplimiento de las políticas públicas impuestas por las administraciones tributarias para contribuir al acervo de los ingresos públicos.

En el mismo orden de ideas, el tema “impuestos” fue contemplado en la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible ya que dentro de las metas del OSD 17- “Alianzas para lograr los objetivos”- se encuentra la de “Fortalecer la movilización de recursos internos, incluso mediante la prestación de apoyo internacional a los países en desarrollo, con el fin de mejorar la capacidad nacional para recaudar ingresos fiscales y de otra índole”.

Las prácticas fiscales lesivas, como son la evasión, la elusión fiscal y la planificación fiscal agresiva, privan a las administraciones tributarias de recursos para el sostenimiento del gasto público, socavando las estrategias de crecimiento de los países. En consonancia con ello, el proyecto BEPS de la OCDE y del G-20 contempló un plan de acción de 15 medidas para combatir la “Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”.

Es preciso analizar la factibilidad técnica de la aplicación del Estándar GRI 207 en nuestro país, de acuerdo a la estructura jurídica que subyace al sistema fiscal de la República Argentina, procurando un estudio exhaustivo de la cultura tributaria vigente, de las concepciones de riesgo fiscal y acepciones de prácticas socialmente responsables en materia impositiva, nociones que repercuten en la información a presentar a los stakeholders, y que determinan el nivel compromiso de la organización con la sostenibilidad.

2. Estándar GRI 207

2.1 Contexto

La nueva guía GRI 207 se inserta en los Estándares de la serie económica (200), la cual a la fecha quedó conformada de la siguiente manera:

- ✓ GRI 201: Desempeño económico – 2.016
- ✓ GRI 202: Presencia en el mercado – 2.016
- ✓ GRI 203: Impactos económicos indirectos – 2.016
- ✓ GRI 204: Prácticas de adquisición – 2.016
- ✓ GRI 205: Lucha contra la corrupción – 2.016
- ✓ GRI 206: Competencia desleal – 2.016
- ✓ GRI 207: Impuestos – 2.019

El Informe de los Objetivos de Desarrollo Sostenible 2019 de la ONU, considera que para alcanzar los ODS es fundamental la movilización eficaz de recursos locales, incluso a través de medidas impositivas; y expresa que, evaluar la carga impositiva, es un ejercicio importante para las normativas fiscales, ya que tiene repercusiones económicas y sociales².

En el mismo sentido, el nuevo Estándar GRI sostiene que las organizaciones tienen la obligación de cumplir con la legislación fiscal y la responsabilidad de cumplir las expectativas de sus partes interesadas con buenas prácticas fiscales, mencionando que, si las organizaciones buscan minimizar su obligación tributaria en una jurisdicción, podrían privar al gobierno de ingresos.

2.2 Algunas consideraciones preliminares relacionadas con los impuestos.

Dada la importancia intrínseca que reviste el cumplimiento de la carga impositiva por parte las diferentes organizaciones en la obtención de recursos por parte del Estado, en la concreción de los ODS y en la nueva GRI que importa la comunicación del enfoque de gestión en relación con los impuestos, es dable mencionar algunas conceptualizaciones vinculadas a los impuestos.

²https://unstats.un.org/sdgs/report/2019/The-Sustainable-Development-Goals-Report-2019_Spanish.pdf

Héctor Villegas conceptualiza el impuesto como *“el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de la obligación de tributar (hechos imposables), situaciones éstas ajenas a toda concreta acción gubernamental vinculada a los pagadores”*³.

Por su parte el tributo es definido por la Real Academia Española como obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas⁴.

En consonancia con lo expuesto, se necesita la cooperación y compromiso por parte de las organizaciones, en el sentido de determinar correctamente los tributos, sin recurrir a prácticas de minimización del impuesto, y el correspondiente pago de los mismos en tiempo y forma. Si dicha cooperación no se manifiesta, o se cumple en una fracción menor a la correspondiente, el Estado se ve privado de recursos, situación que deriva en la búsqueda alternativa de fuentes de financiamiento, por ejemplo, asumiendo deuda.

De tal manera, sobre el marco de la relación cooperativa convergen el interés fiscal del Estado y la Responsabilidad Social Empresaria.

2.3 Contenidos del Estándar GRI 207

Los requerimientos para la presentación de información que contempla el Estándar GRI 207 se estructuran de la siguiente manera⁵:

- ✓ Contenidos de enfoque de gestión
 - Contenido 207-1: Enfoque fiscal.
 - Contenido 207-2: Gobierno fiscal, control y gestión de riesgos.
 - Contenido 207-3: Participación de las partes interesadas y gestión de las preocupaciones relacionadas con los impuestos.

- ✓ Contenido de temas específicos

³VILLEGAS Héctor B., “CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO” 9° Edición, Astrea, 2009. Pág. 157.

⁴<https://dle.rae.es/tributo>

⁵La traducción es propia

- Contenido 207-4: Presentación de Informes país por país.

2.3.1 Enfoque fiscal

El contenido 207-1 establece que las organizaciones que identifiquen los impuestos como un tema material, deben informar su enfoque de gestión con una descripción que especifique si se cuenta con una estrategia de impuestos, y de ser así, un enlace a dicha estrategia si la misma se encontrase visible públicamente. En el caso que la estrategia no está disponible públicamente, la organización puede proporcionar un resumen o resumen de la estrategia. Asimismo, se debe comunicar también, el órgano de gobierno o el puesto de nivel ejecutivo dentro de la organización que revisa y aprueba formalmente la estrategia de impuestos, así como la frecuencia de esta revisión, pudiendo informar todo lo que considere relevante con respecto a dicha estrategia. Se debe reportar también el enfoque de cumplimiento de la normativa, en el sentido de aportar detalles de su estrategia que revelen su intención con respecto a las leyes fiscales en las jurisdicciones en las que opera.

Dentro de los requisitos de información, se encuentra la descripción de la vinculación del enfoque fiscal con las estrategias comerciales y de desarrollo sostenible de la organización, lo cual reviste de fundamental importancia porque la organización podrá explicar si al momento de efectuar la planificación fiscal tuvo en consideración los impactos económicos y sociales de la misma.

2.3.2 Gobernanza fiscal, control y gestión de riesgos

El reporte deberá incluir una descripción del marco de control tributario y gobernanza fiscal de la organización, con indicación del órgano de gobierno o cargo ejecutivo responsable del cumplimiento de la estrategia fiscal; la integración del enfoque fiscal dentro de la organización; el enfoque de los riesgos fiscales, incluida la forma en que se identifican, gestionan y supervisan los riesgos; y la manera de evaluarse el cumplimiento de las normativas del órgano de gobierno en el ámbito tributario y el control de impuestos.

Al informar sobre el enfoque de los riesgos fiscales, la organización puede exponer el grado de riesgo que esté dispuesta a aceptar, o tolerancia al mismo, pudiendo los riesgos estar relacionados

con el cumplimiento, con posiciones fiscales inciertas, cambios en la legislación, o percepciones de prácticas fiscales agresivas.

Asimismo, se consigna que el ente deberá reportar los mecanismos que se utilicen para informar inquietudes sobre el comportamiento poco ético o ilegal y la integridad de la organización en relación a impuestos.

Finalmente debe contemplar la descripción de las medidas adoptadas para asegurar el cumplimiento normativo, debiendo referenciar si correspondiere, un informe o documento.

2.3.3 Participación de las partes interesadas y gestión de las preocupaciones relacionadas con los impuestos.

La organización informante deberá comunicar el enfoque de participación de partes interesadas y la gestión de inquietudes de los grupos de interés a través de una descripción que debe incluir el compromiso con las autoridades fiscales, con las políticas públicas sobre impuestos, así como los procesos para recopilar y considerar las opiniones y preocupaciones de los interesados - siendo factible en este punto, por ejemplo, explicar cómo la sinergia con los stakeholders influye en el enfoque fiscal, prácticas o estrategias de la organización- y el período de tiempo cubierto con la información reportada.

2.3.4 Presentación de Informes país por país.

El informe país por país implica reportar todas aquellas jurisdicciones en las que las entidades incluidas en los estados financieros consolidados de la organización son residentes a efectos fiscales.

Asimismo, la guía establece que, con respecto a cada jurisdicción informada, se debe detallar información adicional relacionada a la denominación de las entidades residentes; actividades principales; número de empleados y base cálculo de este número; ingresos por ventas de terceros; ingresos de las operaciones intragrupo con otras jurisdicciones fiscales; ganancias y pérdidas antes de impuestos, activos tangibles distintos del efectivo y equivalentes de efectivo, y con respecto a sociedades, información vinculada a impuestos societarios.

Adicionalmente la norma recomienda reportar la remuneración total de los empleados; los impuestos retenidos y pagados en nombre de los empleados; los impuestos recaudados de los clientes en nombre de una autoridad fiscal; los impuestos relacionados con la industria y otros pagos a los gobiernos, posiciones fiscales inciertas significativas; e información vinculada a saldos de deuda dentro de la misma organización.

3. Parámetros conceptuales

Habiendo esbozado las principales premisas de la Guía GRI 207, nos detendremos en algunos parámetros conceptuales vinculados con los impuestos, con su cumplimiento y con prácticas fiscales perniciosas.

3.1 Evasión, elusión tributaria y planificación fiscal

En opinión de Tulio Rosembuj⁶, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica o contributiva de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación jurídica tributaria, y señala que, para los ciudadanos, implica una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en cuanto a su contribución al gasto público, cuyo interés fiscal justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio y práctica de los derechos individuales y de la autonomía de la voluntad.

En ese orden de ideas, la Constitución de la Nación Argentina no hace mención expresa a la capacidad contributiva, no obstante, recepciona los principios de igualdad y de no confiscatoriedad, el primero de ellos en el Art. 16° que establece:

“La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: No hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los

⁶ ROSEMBUJ, Tulio. “Minimización del impuesto y Responsabilidad Social Corporativa”. Editorial El Fisco. 1° Edición, 2009. Pág. 64.

*empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”.*⁷

Por su parte, con respecto al principio de no confiscatoriedad, el Art. 17° que dispone:

*“La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4°. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal Argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie.”*⁸

Según lo expresado, estamos en condiciones de afirmar que el Estado cuenta con un poder tributario, al cual están sometidos los individuos, donde queda limitada la autonomía de voluntad de los mismos. En dicho contexto, el Estándar GRI 207, considera que la dimensión económica de la sostenibilidad se refiere a los impactos de una organización en las condiciones económicas de sus partes interesadas y en los sistemas económicos a nivel local, nacional y global. No se centra en la condición financiera de una organización.

La Guía GRI sostiene además que las organizaciones tienen la obligación de cumplir con la legislación fiscal y la responsabilidad de cumplir las expectativas de sus partes interesadas con buenas prácticas fiscales. Si las organizaciones buscan minimizar su obligación tributaria en una jurisdicción, podrían privar al gobierno de ingresos. Esto podría conducir a una reducción de la inversión en infraestructura y servicios públicos, un aumento de la deuda pública o la transferencia de la obligación tributaria a otros contribuyentes.

⁷Artículo 16. Constitución de la Nación Argentina. www.infoleg.com

⁸Artículo 16. Constitución de la Nación Argentina. www.infoleg.com

En lo atinente a la minimización de impuestos, viene al caso el desarrollo de los conceptos de evasión fiscal, evasión y planificación fiscal.

3.1.1 Evasión Fiscal

La evasión fiscal constituye un delito tributario, sancionado penalmente en nuestro país por la Ley 24.769 (Régimen Penal Tributario), y existe cuando, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, se evade total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional. La evasión implica intencionalidad manifiesta de actuar en sentido contrario a la ley.

Siguiendo los lineamientos de GRI 207, dicho estándar recepciona la idea de que las percepciones de evasión fiscal por parte de una organización también podrían socavar el cumplimiento tributario de manera más amplia, al impulsar a otras organizaciones a participar en una planificación fiscal agresiva basada en la opinión de que, de lo contrario, podrían estar en desventaja competitiva. Esto puede conducir a un aumento de los costos asociados con la regulación y la aplicación de impuestos a contribuyentes cumplidores.

En el mismo orden de ideas, en un informe del Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP) se ha expresado que *“el fraude fiscal distorsiona la actividad de los distintos agentes y condiciona el nivel de calidad de los servicios públicos y las prestaciones sociales dado que implica una merma en los ingresos públicos, lo que afecta a la presión fiscal que soportan los contribuyentes cumplidores, puesto que de otra forma no sería posible mantener el nivel de gasto público”*.⁹

3.1.2 Elusión Fiscal

La elusión fiscal implica el uso de formas jurídicas con algún nivel de anomalía, en el sentido de que producen un resultado económico idéntico al gravado pero que han sido establecidas por el orden jurídico general con una finalidad diferente.¹⁰

⁹RUIZ, Liliana. “Utilización de herramientas estratégicas para la detección del fraude fiscal”. Separatas Temáticas del Instituto AFIP; ST 13. Año 2.010.

¹⁰<http://www.consejosalta.org.ar/wp-content/uploads/EL-DELITO-DE-EVASION-TRIBUTARIA-Espeche.pdf>

La elusión implica el conocimiento de la ley, más actuando en forma contraria al sentido o espíritu de la misma, eludiendo sus propósitos, y tergiversando los resultados, de manera que existe una apariencia de legalidad para reducir los impuestos.

Mariano Braccia¹¹ señala, con respecto a la elusión, que *“El carácter instrumental del concepto parece ser el que mejor se le condice: se justifica la falta de perfeccionamiento del hecho imponible en la realización de un hecho, acto jurídico o –concreta y específicamente- procedimiento contractual referidos a una operación económica diversa a la prevista por aquél para dar nacimiento a la obligación tributaria. Así entendida, la elusión no distaría de reproducir una operación de subsunción normativa, o mejor dicho, la constatación de la conducta predispuesta a determinar la ausencia de una correspondencia fenoménica con la hipótesis de incidencia normativa, en la que prevalece, por medio de la elección del tipo negocial que interrumpe dicho nexo causal, una motivación excluyente de ahorro fiscal. Aún así, tampoco podría descalificarse tal opción (intención) con incidencia de minoración fiscal, si el tipo negocial responde, de todas maneras, a un interés económico subyacente”*.

En lo que concierne a los negocios jurídicos anómalos, conducentes a fines elusivos, la Ley 11.683, de Procedimiento Tributario, consagra el principio de la realidad económica y en su Art. 2 instituye:

“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.”¹²

¹¹ BRACCIA, Mariano. “Elusión tributaria: aplicación de la teoría de la causa al principio de la realidad económica”. Cuadernos del Instituto AFIP; C11. Año 2.010.

¹² Artículo 2. Ley 11.683. B.O. 20/07/1998. www.infoleg.gob.ar

A diferencia de la evasión fiscal, la elusión no se encuentra regulada como delito penal en el Régimen Penal Tributario vigente en nuestro país.

3.1.3 Planificación Fiscal (o “Tax Planning”)

La planificación fiscal hace referencia al conjunto de estrategias y alternativas diseñadas para minimizar o diferir la carga fiscal dentro del marco legal. En el mismo sentido, la planificación fiscal internacional alude al conjunto de herramientas diseñadas para minimizar o diferir la carga fiscal de las empresas multinacionales (EMN) dentro del marco de legalidad, es decir, una planificación fiscal más allá de las fronteras nacionales.

La evasión fiscal, la elusión y la planificación fiscal tienen un denominador común que es la minimización de impuesto, no obstante, mientras la evasión y la elusión son prácticas abusivas, la planificación fiscal es admitida.

Ahora bien, la planificación fiscal en sí misma no resulta una práctica agresiva en cuanto la minimización de la carga fiscal se configure dentro del marco legal. Sin embargo, cuando la planificación fiscal implique un abuso de la ley, esto último en detrimento del espíritu intrínseco del ordenamiento jurídico tributario, contemplando artificios y artilugios para lograr un ahorro fiscal indebido, estaremos ante la presencia de prácticas reprochables.

En los casos extremos de planificación fiscal internacional se encuentran los “Tax Shelters” y las industrias “Offshore”. El primer término alude a un esquema complejo donde se comercializa – a múltiples clientes - una asesoría fiscal, a modo de fraude fiscal, para obtener beneficios y ventajas impositivas fuera del marco legal. El segundo caso refiere a la utilización de “paraísos fiscales” a los efectos de eliminar o reducir la carga fiscal, donde personas jurídicas, a través de la utilización sociedades “offshores” realizan operaciones comerciales internacionales, configurándose una transferencia de beneficios entre empresas relacionadas y residentes en diferentes países en procura de ubicar las utilidades donde la actividad real sea inexistente o baja, pero los impuestos sean bajos.

Tulio Rosembuj¹³ alega que *“el problema de la planificación fiscal se suscita, en un doble aspecto, por un lado cuando es la consecuencia de la adquisición de productos artificialmente elaborados con la finalidad única de ahorro fiscal ilícito (tax shelters) y, por otro, cuando quiebra o rompe el contrato social entre la persona jurídica o entidad y el Estado que, en principio, no incluye la búsqueda del mínimo impuesto entre sus efectos”*.

Cabe destacar que la planificación fiscal internacional se enmarca en un contexto de globalización, fenómeno que implicó la apertura de los mercados dando paso a los negocios internacionales. La integración de los mercados instó a la preocupación de los Estados por solucionar problemas de doble imposición, con la consecuente firma de tratados a fines de evitar la doble tributación. Dicha circunstancia derivó en que las empresas multinacionales pudieran “elegir” la localización sus operaciones en función de distintos factores -dentro del que se incluye el factor tributario- dando paso a la configuración de abusos.

En función de ello, la OCDE planteando su preocupación, ha advertido a los gobiernos de los países que la integran que la remoción de las barreras a los movimientos de capital, ha dado lugar al abuso de los regímenes fiscales existentes.¹⁴

Tulio Rosembuj¹⁵ señala además, que *“la Responsabilidad Social Corporativa es el soporte que prohíbe, en principio, el exceso de riesgo fiscal de la empresa, el estado mental de conciencia lesiva, la intencionalidad de eludir el pago de los impuestos mediante mecanismos destinados a impedir la aplicación correcta de la norma legal y, por tanto, negando que se cumpla su cometido. La planificación fiscal agresiva es un acto negativo, prohibido, conspirando contra el interés fiscal y general al mismo tiempo”*.

3.2 Tax Compliance

El marco de un buen gobierno corporativo en materia tributaria en una organización, estará definido por el que contemple mecanismos y políticas de control y gestión de riesgos, arraigado a

¹³ ROSEMBUJ, Tulio. “Minimización del impuesto y responsabilidad social corporativa”. Editorial El Fisco. 1° Edición, 2009. Pág. 77.

¹⁴ VILLEGAS Héctor B., “CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO” 9° Edición, Astrea, 2009. Pág. 628.

¹⁵ ROSEMBUJ, Tulio. “TAX MORALE”. Editorial El Fisco. 1° Edición, 2016. Pág. 241.

una cultura de comportamientos y conductas éticas en el plano tributario, tal es así que mucho se habla del “Tax Governance” y “Tax Compliance”.

Ahora bien, ¿Qué es el “Tax Compliance”?

La noción de *Tax Compliance* alude al cumplimiento de la normativa fiscal para prevenir ilícitos, y en la práctica implica, desde el punto de vista organizacional, la implementación de programas de cumplimiento, a modo de estructuras establecidas por las empresas, tendientes al cumplimiento normativo para promover la reubicación de la empresa en el camino de la legalidad y la ética societaria.¹⁶

El Tax compliance implica cooperación en una materia donde los cambios normativos e interpretativos obligan a tener siempre la mirada atenta.¹⁷ Rosembuj¹⁸ señala que *“la cooperación ilustra la correlación entre obedecer el mandato de ley, estimando el importe, cumpliendo con los deberes formales y, por último, el pago”*.

En términos internacionales, el término de Compliance, fue adoptado por las Normas ISO 19.600, que establecen “Sistemas de Gestión de Cumplimiento”, y específicamente en lo que respecta al concepto “Tax Compliance”, el mismo empezó a connotar importancia en nuestro país a partir de la Ley 27.401, que reguló la responsabilidad penal de las personas jurídicas, donde se estableció que, para la regulación de las penas por delitos de las personas jurídicas, se atenderá a la implementación por parte de las mismas, de “programas de integridad”, con anterioridad a los hechos del proceso. Dichos programas de integridad son concebidos por la ley 27.401 como el conjunto de acciones, mecanismos y procedimientos internos de promoción de la integridad, supervisión y control, orientados a prevenir, detectar y corregir irregularidades y actos ilícitos comprendidos por esta ley.¹⁹ Asimismo, se señala que dicho programa de integridad deberá guardar relación con los riesgos propios de la actividad que la persona jurídica realice, su dimensión y capacidad económica.

¹⁶YEBRA, Pablo. “Breves notas de la influencia del compliance en el Derecho Penal Tributario”. Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR; N° 43. Marzo 2017

¹⁷NERCELLAS, Marta. “Tax Compliance”. Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR. Diciembre 2019. Cita digital: EOLDC100306A

¹⁸ ROSEMBUJ, Tulio. “TAX MORALE”. Editorial El Fisco. 1° Edición, 2016. Pág. 136

¹⁹Artículo 22°. Ley 27.401. B.O. 01/12/2017. www.infoleg.gob.ar

3.3 Moral Tributaria y Responsabilidad Social

La “Estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas”, de la Comisión Europea, contempló lo que en su momento dio en llamarse una “nueva” definición de la RSE, a saber: “la responsabilidad de las empresas por su impacto en la sociedad”, arguyendo que el respeto hacia la legislación aplicable y a los convenios colectivos entre los interlocutores sociales es un requisito previo al cumplimiento de dicha responsabilidad.²⁰

El respeto hacia la legislación conlleva a la idea de moral tributaria, en efecto, los contribuyentes tienen el deber moral – que en estado de derecho se traduce en deber jurídico- de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas conforme su capacidad económica y con arreglo a los tradicionales principios de legalidad y de capacidad contributiva en un marco de seguridad jurídica.²¹

En opinión de Rosembuj²², *“la moral fiscal es la actitud general del ciudadano ante sus deberes fiscales, y un aspecto importante de la mentalidad de la población y su sensibilidad a los deberes cívicos y comunitarios. La moral fiscal indica la mentalidad fiscal de los ciudadanos conforme a su base nacional, social, profesional, vecindario, profesión”*.

La moral fiscal es entendida como la motivación intrínseca a pagar impuestos, y es utilizada como elemento de análisis de las conductas de los contribuyentes ante el fraude fiscal.

4. Implementación GRI-207: Interrogantes

En el escenario evocado, al evaluar la implementación práctica del Estándar GRI 207 de acuerdo a la legislación vigente en la República Argentina podemos deducir algunas dudas e interrogantes como ser:

1	¿Existen en nuestro país, en términos tributarios, prácticas que puedan ser consideradas socialmente responsables?
----------	--

²⁰ <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0681:FIN:ES:PDF>

²¹ SCHINDEL. Ángel. “Cuestionable moral tributaria de los gobiernos argentinos”. Revista de Tributación de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales; N° 1. Año 2019.

²² ROSEMBUJ, Tulio. “TAX MORALE”. Editorial El Fisco. 1° Edición, 2016. Pág. 123

2	¿Cuál es la rendición de cuentas en términos de información tributaria que se debería comunicar a los stakeholders?
3	¿Se puede efectivamente aplicar el Estándar GRI-207 a cualquier organización con prescindencia de su magnitud, tipo, sector o locación geográfica?
4	¿Existe un punto de confluencia entre el nuevo reporte de contribución impositiva y los regímenes de información dispuestos por las Administraciones Tributarias, tanto en el ámbito nacional como internacional?
5	¿Puede una organización que elude impuestos, ser socialmente responsable?

5. Marcos de referencia

Planteados algunas incógnitas que pueden plantearse en torno a la adopción del Estándar GRI en nuestro país, indagaremos en antecedes que permitan definir marcos de referencia, en el sentido de requisitos de información fiscal a las empresas multinacionales.

5.1. Proyecto BEPS

En el año 2013, los países de la OCDE y del G20, pusieron en marcha un proyecto para combatir la “erosión de la base imponible y traslado de beneficios” (en sus siglas en inglés, BEPS), delimitando 15 acciones recomendadas, en procura de una colaboración internacional para erradicar la evasión fiscal, a saber:²³

1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición.
2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.

²³<https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

3. Refuerzo de la normativa sobre transparencia fiscal internacional.
4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
5. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
6. Impedir la utilización abusiva de convenios.
7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente.
- 8 a 10. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor.
11. Evaluación y seguimiento de BEPS.
12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
13. Reexaminar documentación sobre precios de transferencia e informes país por país.
14. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.
15. Desarrollar un instrumento multilateral.

Las acciones están destinadas a potenciar la transparencia fiscal internacional en la operatoria desarrollada por Grupos de EMN, y a combatir prácticas nocivas que promuevan la pérdida de legítimos recursos fiscales por parte de los estados, identificando las metodologías a llevar a cabo para afrontar dicha problemática.

Con respecto al punto 13, se estableció que la documentación concerniente a los informes país por país, relativos a un Grupo Multinacional deberían contener:²⁴

- (i) Información agregada relativa al monto de los ingresos, beneficios (pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades, impuestos sobre sociedades pagados, impuestos sobre sociedades devengados, capital declarado, resultados no distribuidos, número de trabajadores y activos tangibles distintos de la tesorería y de los instrumentos

²⁴ OCDE (2016), Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris

equivalentes a tesorería, para cada jurisdicción en la que el Grupo Multinacional opere;

- (ii) La identificación de cada Entidad Integrante del Grupo Multinacional, indicando su jurisdicción de residencia fiscal, así como, cuando sea distinta, la jurisdicción con arreglo a cuya legislación se ha constituido y la naturaleza de la actividad o actividades económicas principales de dicha Entidad Integrante.

A fines de 2019, la OCDE emitió “Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país”²⁵ en afán de su compromiso a respuesta a toda duda interpretativa que pueda surgir y para cuya resolución se precise de pautas regladas comunes.

5.2 Marcos de referencia nacionales

5.2.1 Régimen de información de transacciones internacionales.

En virtud de que nuestro país adhirió a las acciones adoptadas por la OCDE y por los países miembros del G20 dentro del Plan “BEPS”, y habiendo la República Argentina suscripto el 30 de junio de 2016 el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio de Informes País por País, la AFIP publicó la Resolución General N° 4130/2017 – posteriormente modificada por la RG (AFIP) 4332/2018-, actualmente vigente, instaurando un régimen de información anual consistente en la presentación de un informe país por país, respecto de los sujetos integrantes de Grupos de Entidades Multinacionales (EMN) así como de las jurisdicciones fiscales en las cuales operan.

La norma excluye del régimen los Grupos de EMN cuyos ingresos anuales totales consolidados - reflejados en sus estados contables consolidados o en los que hubieran tenido que producir a causa de la negociación de la participación de cualquiera de sus integrantes en mercados públicos de valores-, atribuibles al ejercicio fiscal anterior al ejercicio fiscal a informar, sean inferiores a

²⁵ OCDE (2019): Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país – Acción 13 BEPS, Ediciones OCDE, París

euros (€) 750.000.000.- o su equivalente convertido en la moneda local de la jurisdicción fiscal de la última entidad controlante, al tipo de cambio vigente en dicha jurisdicción a enero de 2015.

Con respecto a la información a suministrar en el informe país por país -respecto de cada ejercicio fiscal-la misma se clasifica por jurisdicción en la que opere el Grupo de EMN y a su vez, por cada entidad integrante del Grupo de EMN dentro de cada una de las dichas jurisdicciones.

Por cada jurisdicción en la que el Grupo de EMN opera se debe informar: ²⁶

1. El monto total de ingresos del grupo, diferenciando los obtenidos con entidades vinculadas y con partes independientes.
2. El resultado -ganancia o pérdida- obtenido antes del impuesto a las ganancias o de naturaleza análoga.
3. El importe correspondiente al impuesto a las ganancias o de naturaleza análoga pagado, incluyendo las retenciones sufridas.
4. El importe correspondiente al impuesto a las ganancias o de naturaleza análoga devengado en el ejercicio en curso.
5. El capital social.
6. Los resultados acumulados no distribuidos.
7. La cantidad de empleados.
8. Los activos tangibles, distintos de efectivo y sus equivalentes.

Asimismo, por cada entidad integrante del Grupo de EMN dentro de cada una de las jurisdicciones se debe declarar:

1. Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) o Número de Identificación Fiscal (NIF) en el país de residencia fiscal de tratarse de un sujeto del exterior.
2. Denominación o razón social.

²⁶ Artículo 5°. RG (AFIP) 4130/2017 (B.O. 20/09/2017) con las modificaciones introducidas por RG (AFIP) 4332/2018 (B.O. 12/11/2018)

3. Jurisdicción fiscal y país de constitución, cuando corresponda.
4. Actividad/es económica/s principal/es y descripción de su naturaleza.

Finalmente, se debe incluir toda otra información que se considere relevante, así como una explicación de los datos incluidos en la información que faciliten su comprensión.

De la comparación entre la información requerida por el Régimen de la RG (AFIP) 4130/2017 -con las modificaciones introducidas por la RG (AFIP) 4332/2018- y la información a reportar prevista en el contenido 207-4 del Estándar GRI 207, observamos varias similitudes, que las representamos en el siguiente cuadro, donde los 2 primeros puntos corresponden a información de cada integrante del Grupo de EMN, y los restantes por cada jurisdicción en la que el Grupo de EMN opere.

Cuadro comparativo entre el Régimen de Información previsto por la RG (AFIP) 4130 y la IPP prevista en el Contenido 207-4 del Estandar GRI 207	
REGIMEN INFORMACION RG (AFIP) IMPUESTO A LAS GANANCIAS-REGIMENES DE INFORMACION-PRECIOS DE TRANSFERENCIA	GRI 207- IMPUESTOS CONTENIDO 207-4
Denominación o razón social	Nombres de las entidades residentes
Actividad/es económica/s principal/es y descripción de su naturaleza.	Actividades principales de la organización
Cantidad de empleados	Número de empleados y la base de cálculo de este número
-	Ingresos de ventas de terceros
Monto total de ingresos del grupo EMN, diferenciando los obtenidos con entidades vinculadas y con partes independientes.	Ingresos de transacciones intragrupo con otras jurisdicciones fiscales
El resultado -ganancia o pérdida- obtenido antes del impuesto a las ganancias o de naturaleza análoga.	Ganancia / pérdida antes de impuestos
Activos tangibles, distintos de efectivo y sus equivalentes.	Activos tangibles distintos del efectivo y equivalentes de efectivo
El importe correspondiente al impuesto a las ganancias o de naturaleza análoga pagado, incluyendo las retenciones sufridas	Impuesto sobre renta corporativa pagado en efectivo
El importe correspondiente al impuesto a las ganancias o de naturaleza análoga devengado en el ejercicio en curso.	Impuesto sobre renta corporativa devengado en resultados
-	Motivos de la diferencia entre el impuesto sobre la renta corporativa devengado sobre la ganancia / pérdida y el impuesto adeudado si la tasa impositiva legal se aplica a la ganancia / pérdida antes de impuestos.
El capital social	-
Los resultados acumulados no distribuidos	-
Fuente: Elaboración propia	

5.2.2 Régimen de información anual de beneficiarios finales

La Resolución General (AFIP) 4697/2020, regula un régimen de información anual en el que las personas jurídicas deben informar quiénes son sus beneficiarios finales. Dicha Resolución alude en los considerandos, que diversos organismos internacionales –entre ellos la OCDE- propician cambios normativos a nivel mundial, conducentes a la regulación de los “Beneficiarios Finales”, a

fin de que las autoridades competentes tengan acceso a información pertinente, fidedigna y actualizada de dichos sujetos.

6. Análisis de legislación argentina

Analizando exhaustivamente el ordenamiento tributario nacional vigente en la República Argentina, en procura de identificar posibles planteamientos en cuanto a la factibilidad de aplicación del nuevo Estándar GRI 207 en nuestro país, nos encontramos frente a legislación que contempla medidas anti-evasión y a la adopción por parte de la normativa tributaria nacional, de cánones de transparencia fiscal internacional.

Partiendo de la base que en nuestro país no existe un Código Fiscal nacional, sino que existen múltiples leyes que regulan el sistema tributario, es dable mencionar la relevancia de algunas de ellas que permitirían “facilitar” la adopción de la norma GRI 207, entre las que se pueden mencionar la Ley 25.345, de Prevención de la Evasión Fiscal; la Ley 25.246, de Lavado de Activos de origen delictivo- Modificación al Código Penal- y la Ley 27.401, de Responsabilidad Penal de Personas Jurídicas.

Jean Jacques Rousseau expresaba: *“Por medio del pacto social hemos dado existencia y vida al cuerpo político; tratándose ahora de darle movimiento y voluntad por medio de la legislación. Pues el acto primitivo, por el cual este cuerpo se forma y se une, no determina aun nada de lo que debe hacer para conservarse”*.²⁷Existiendo pues, vasta legislación tributaria vinculada a mitigar la evasión fiscal y fomentar la transparencia fiscal, nos detendremos a analizar dicha normativa.

6.1 Prevención de la Evasión Fiscal

La Ley 25.345, y modificatorias, es la ley de Prevención de la Evasión Fiscal, regula la modalidad de pagos por montos superiores a los \$ 1.000.- , estableciendo que no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a dicho monto, o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados mediante:

²⁷ROUSSEAU, Jean J., “EL CONTRATO SOCIAL”. Edición digital. Derechos Reservados. Biblioteca Digital © Instituto Latinoamericano de la Comunicación Educativa ILCE

1. Depósitos en cuentas de entidades financieras.
2. Giros o transferencias bancarias.
3. Cheques o cheques cancelatorios.
4. Tarjeta de crédito, compra o débito.
5. Factura de crédito.
6. Otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional.

La norma exceptúa a los pagos efectuados a entidades financieras comprendidas en la Ley 21.526 y sus modificaciones, o aquellos que fueren realizados por ante un juez nacional o provincial en expedientes que por ante ellos tramiten.²⁸

La ley contempla un capítulo con normas referidas a las relaciones laborales y el empleo no registrado, incorporando modificaciones a la Ley de Contrato de Trabajo, destacando la imposición de una sanción conminatoria para aquellos casos en que, mediando cese laboral por cualquier causa, el empleador adeudare el ingreso a los sistemas de la Seguridad Social de los importes oportunamente descontados a los empleados en concepto de aportes destinados a dichos organismos.

6.2 Lavado de Activos de origen delictivo

La Ley 25.246, y modificatorias, es la Ley de Lavado de Activos de origen delictivo, modificatoria del Código penal, y a través de la cual, se creó la Unidad de Información Financiera (UIF).

La mencionada ley modificó el Código Penal aplicando penas más severas en los casos de delitos contra la Administración Pública, en los casos de encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo.²⁹

La UIF, unidad creada por medio de la ley, es un organismo con autonomía y autarquía financiera en jurisdicción del Ministerio de Finanzas, encargado del análisis, el tratamiento y la transmisión

²⁸ Artículo 1°. Ley 25.345. B.O. 17/11/2000. www.infoleg.gob.ar

²⁹ Artículos 2° a 4°. Ley 25.246. B.O. 10/05/2000. www.infoleg.gob.ar

de información a los efectos de prevenir e impedir los delitos de lavado de activos y de financiación del terrorismo.

6.3 Responsabilidad Penal de Personas Jurídicas

La Ley 27.401 establece el régimen de responsabilidad penal aplicable a las personas jurídicas privadas, ya sean de capital nacional o extranjero, con o sin participación estatal, por los siguientes delitos previstos en el Código Penal:³⁰

- a) Cohecho y tráfico de influencias, nacional y transnacional
- b) Negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas
- c) Concusión
- d) Enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados
- e) Balances e informes falsos agravados

Con respecto a las penas previstas, se establece que las mismas podrán ser multas graduables en función del beneficio indebido obtenido o que se hubiere podido obtener; suspensión total o parcial de actividades con un máximo de 10 años; suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras y servicios públicos, o en cualquier otra actividad vinculada con el estado, también con un máximo de 10 años; disolución y liquidación de la personería cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad; pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere; y publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona jurídica.³¹

La Resolución 36/2019 del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos Oficina Anticorrupción aprobó una “Guía complementaria para la implementación de programas de integridad en Pymes”, por considerar que la corrupción constituye uno de los principales obstáculos que enfrentan las PYMES en su entorno de negocios.³²

³⁰ Artículo 1°. Ley 27.401. B.O. 01/12/2017. www.infoleg.gob.ar

³¹ Artículo 7°. Ley 27.401. B.O. 01/12/2017. www.infoleg.gob.ar

³² https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/guia_pymes.pdf

7. Riesgo Fiscal y Personas Jurídicas

Dentro de los alcances del Estándar GRI 207, se especifica que el mismo puede ser utilizado por una organización de cualquier tamaño, tipo, sector o ubicación geográfica que quiera informar sobre sus impactos relacionados con el tema impositivo, estableciéndose requisitos de información relacionados con dicha temática. En función de lo expuesto, se prevé un alcance sumamente amplio, por lo que cabe preguntarse acerca de la factibilidad técnica de la implementación práctica del mencionado estándar conforme a las personas jurídicas reguladas por el Código Civil y Comercial de la Nación y el esquema tributario vigente.

7.1 Regulación de personas jurídicas en el Código Civil y Comercial de la Nación

El Art. 141° del CCyC define que son personas jurídicas todos los entes a los cuales el ordenamiento jurídico les confiere aptitud para adquirir derechos y contraer obligaciones para el cumplimiento de su objeto y los fines de su creación.³³

El CCyC clasifica a las personas jurídicas en:

a) Públicas:

a.1 El Estado nacional, las Provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, los municipios, las entidades autárquicas y las demás organizaciones constituidas en la República a las que el ordenamiento jurídico atribuya ese carácter

a.2 Los Estados extranjeros, las organizaciones a las que el derecho internacional público reconozca personalidad jurídica y toda otra persona jurídica constituida en el extranjero cuyo carácter público resulte de su derecho aplicable;

a.3 La Iglesia Católica

b) Privadas:

b.1 Las sociedades.

³³ Artículo 141° Ley 26.994 (Código Civil y Comercial de la Nación). B.O. 08/10/2014. www.infoleg.gob.ar

- b.2 Las asociaciones civiles.
- b.3 Las simples asociaciones.
- b.4 Las fundaciones.
- b.5 Las iglesias, confesiones, comunidades o entidades religiosas.
- b. 6 Las mutuales.
- b.7 Las cooperativas.
- b.8 Los consorcios de propiedad horizontal
- b.9 Toda otra contemplada en disposiciones del CCyC o en otras leyes y cuyo carácter de tal se establece o resulta de su finalidad y normas de funcionamiento.

En el caso de participación del Estado en personas jurídicas privadas, no se modifica el carácter de las mismas.

El ordenamiento tributario vigente prevé diferentes tratamientos impositivos según se trate de personas jurídicas públicas o privadas y a su vez según el objeto social que se desarrollen.

7.2 Nociones de riesgo fiscal

Etimológicamente, la RAE define “riesgo” como “contingencia o proximidad de un daño”, la noción de riesgo también se suele asociar a algún peligro.

El Estándar GRI 207 hace referencia a la gestión del riesgo fiscal, de manera tal que en las comunicaciones la organización puede determinar el riesgo fiscal que la misma está dispuesta a soportar. En tal sentido, el riesgo no se trata sólo de riesgo para la empresa, ya que afecta al mercado, a la sociedad y al propio Estado.³⁴ Ahora bien, **¿Qué se entiende por riesgo fiscal?**, y, por otro lado, **¿Es medible o cuantificable el riesgo fiscal?**

El riesgo fiscal al que alude el Estándar GRI 207 alude a un riesgo organizacional asociado al ámbito tributario, estimado por la propia organización y que debe ser contemplado por la gestión de riesgos. No obstante, además, las Administraciones Tributarias aluden a un “Riesgo Fiscal”, que determinan en función a los impuestos que administran en los ámbitos nacionales, provinciales o municipales, y al cumplimiento y conducta fiscal de la organización según el ámbito que se trate.

³⁴ROSEMBUJ, Tulio. “TAX MORALE”. Editorial El Fisco. 1° Edición, 2016. Pág. 196

7.2.1 Nociones de riesgo fiscal en el sistema tributario nacional.

En el ámbito nacional se implementó el “Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)”, un sistema informático en la órbita de la AFIP que permite categorizar a los contribuyentes y/o responsables, de acuerdo con el grado de cumplimiento de sus obligaciones fiscales formales y/o materiales.

Inicialmente, en el año 2005 el sistema se había implementado por la Resolución General (AFIP) 1974/2005, luego modificada por la Resolución General (AFIP) 2166/2006, ambas Resoluciones derogadas en el año 2017 por la Resolución General (AFIP) 3985/2017, que es la que actualmente regula el Sistema de Perfil de Riesgo.

Los parámetros de la matriz de ponderación consideran la conducta de los sujetos respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, según los datos obrantes en AFIP.

Se prevén 5 niveles de riesgo, y de acuerdo a la categoría asignada, se conceden o limitan beneficios, estableciéndose procedimientos diferenciales relacionados con la administración de los tributos y los recursos de la seguridad social a cargo de los contribuyentes y responsables. Las categorías previstas son las siguientes:

- Categoría A: Muy Bajo
- Categoría B: Bajo
- Categoría C: Medio y Nuevas Altas
- Categoría D: Alto
- Categoría E: Muy Alto

Una vez asignada una categoría de riesgo, si el contribuyente o responsable presenta disconformidad con la categoría asignada, puede presentar una Solicitud de Reconsideración.

7.2.2 Riesgo Fiscal en el ámbito provincial.

En el ámbito provincial se ha generalizado la aplicación de sistemas donde, a partir del análisis de cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes en el ámbito provincial, se establecen categorías representativas de los distintos niveles de riesgo.

De esta manera, en función al encuadre dentro de la matriz de riesgos, se prevé un sistema de premios y castigos, definidos entre otros, por la inclusión en el Sistema de Recaudación y Control

de Acreditaciones Bancarias (SIRCEB), con alícuotas de retención diferenciales conforme al nivel de riesgo asignado, además de la aplicación de percepciones en la fuente.

Con respecto a los parámetros utilizados para la medición del riesgo fiscal de los contribuyentes, las Administraciones Tributarias contemplan en mayor o menor medida, de acuerdo a lo establecido por cada jurisdicción, las siguientes variables:

- ✓ Inscripción en el impuesto sobre los ingresos brutos como contribuyente y correcto encuadre de alícuota en la actividad.
- ✓ Cumplimiento en la presentación de las declaraciones mensuales y anuales.
- ✓ Cumplimiento en el pago de las obligaciones fiscales.
- ✓ Acogimiento a planes de facilidades de pago y su nivel de cumplimiento.
- ✓ Grado localización del contribuyente en el domicilio fiscal declarado.
- ✓ El grado de incumplimiento en los distintos deberes formales y de requerimientos de las Administraciones Tributarias Provinciales.
- ✓ Resultados de Fiscalizaciones

8. Análisis FODA

A los fines de analizar la factibilidad técnica de implementación del Estándar GRI 207, planteamos un análisis de fortalezas, debilidades, oportunidades y amenazas que representa la aplicación de la nueva GRI de impuestos.

F	O
Fortalezas	Oportunidades
<ul style="list-style-type: none"> - Legislación tributaria nacional con cánones de transparencia fiscal internacional. - Legislación nacional antievasión. - Acciones de prevención de lavado de activos por parte de la UIF. - Regímenes de información vigentes alineados a directrices de la OCDE. 	<ul style="list-style-type: none"> - Transparencia organizacional. - Confianza hacia la organización. - Mejora en la imagen del ente. - La comparación de los tipos impositivos efectivos entre los distintos países, permite obtener información sobre las diferencias en el tratamiento tributario de empresas semejantes radicadas en países diferentes.
D	A
Debilidades	Amenazas
<ul style="list-style-type: none"> - En nuestro país, a través de la RG AFIP 3424 (B.O.31/12/2012) se creó el Registro de contribuyentes socialmente responsables (RegistraRSE). No obstante, dicha Resolución fue derogada por la RG AFIP 4.502 (B.O. 10/06/2019). - Constantes modificaciones en leyes impositivas. - Alta presión impositiva a nivel nacional. - Altos niveles de inflación que pueden generar distorsiones impositivas. 	<ul style="list-style-type: none"> - Diferente tratamiento tributario según se trate de una PYME o de una empresa grande, y según las distintas actividades desarrolladas por las organizaciones. - Grado de aceptación, por parte de los stakeholders, del nivel de riesgo fiscal asumido por la organización.
Fuente: Elaboración propia	

9. Prácticas socialmente responsables en materia tributaria

A los efectos de satisfacer las necesidades y expectativas de los grupos de interés, debe identificarse previamente aquello que se considere como prácticas socialmente responsables en materia tributaria. Los canales de comunicación permiten fomentar la transparencia, y los beneficios de la gestión responsable de la relación con los grupos de interés permite prevenir situaciones de riesgo, lo que conlleva en necesaria la medición del “riesgo” en materia impositiva. Los stakeholders, podrían estar interesados en la medición de un riesgo organizacional en materia impositiva y, por ende, en la conducta fiscal de las empresas o entidades, por el consecuente impacto en los sistemas económicos a nivel local, provincial, nacional y global.

Al respecto, Edgardo Ferré Olive sostiene que *“las empresas socialmente responsables son las que cumplen debidamente sus deberes fiscales. Son empresas que no buscan minimizar sus impuestos mediante la planificación fiscal agresiva o mediante regímenes offshore”*³⁵.

En este punto, cabe mencionar dos antecedentes vinculados a la RSE en el ámbito tributario dispuestos por Administraciones Tributarias, el de REGISTRA RSE (Argentina) y RESET (Chile).

9.1 REGISTRA RSE

En nuestro país, en el año 2012 la AFIP dictó la RG 3424, por medio de la cual se creó un Registro de Contribuyentes Socialmente Responsables (Registra RSE) con el objetivo de fomentar el reconocimiento público de aquellos contribuyentes que, en virtud de su compromiso frente a la comunidad, evidenciaran un correcto y responsable comportamiento en los aspectos social y/o económico. Posteriormente, a mediados del año 2019 dicha Resolución fue derogada, y, por lo tanto, el Registro eliminado.

Al respecto, cabe mencionar que en el marco de “Transparencia Activa” de AFIP, exclusivamente a los efectos del presente trabajo de investigación, consultamos la cantidad de inscriptos en el mencionado registro. A continuación, transcribimos la consulta con su respectiva respuesta.

Consulta/Solicitud³⁶:

“A través de la RG 3424/12 (AFIP) se creó el Registro de Contribuyentes Socialmente Responsables (RegistraRSE), registro que luego se deroga. Quisiera saber de ser posible, la cantidad de contribuyentes inscriptos en dicho registro mientras duró su vigencia (solo cantidad, independientemente de tratarse de personas humanas o jurídicas.

Muchas gracias”

³⁵ FERRE OLIVE, Edgardo Hector: “Tributos, Responsabilidad Social y Administraciones Tributarias”. Boletín Impositivo (AFIP). N° 200. Marzo 2014.

³⁶ Consulta efectuada vía e-mail el día sábado 25 de abril 2020 a la hora 10:52

Respuesta³⁷:

Tengo el agrado de dirigirme nuevamente a usted en el marco de su pedido ingresado a este Organismo el 25 de abril de 2020 mediante el cual solicita información sobre "el Registro de Contribuyentes Socialmente Responsables (RegistraRSE)".

Tal como le informamos anteriormente, a los efectos de dar respuesta al requerimiento se dio intervención a distintas áreas de este Organismo. De acuerdo a la respuesta brindada por las mismas, no se verificaron registros con las posibles caracterizaciones relacionados con el Registro de Contribuyentes Socialmente Responsables, a saber:

169	RegistraRSE Ambiental
170	RegistraRSE Desarrollo Social
171	RegistraRSE Turismo
172	RegistraRSE Otros
280	RegistraRSE Laboral

Sin otro motivo en particular, lo saluda atte."

No obstante lo expuesto, consideramos rescatar los requisitos que AFIP consideraba necesarios para la inclusión en el Registro, y que actualmente podrían dar las pautas de lo que implicaría una correcta conducta fiscal. A saber, los requisitos eran los siguientes:³⁸

- a) Contar con una nómina igual o superior a 300 trabajadores registrados.
- b) Haber declarado la totalidad del personal desempeñado bajo relación de dependencia, en los registros y documentación respectiva y a través de la presentación de las correspondientes declaraciones juradas determinativas mensuales.

³⁷ Respuesta obtenida vía e-mail el día 10 de junio de 2020, a la hora 17:19.

³⁸ Se expone un listado taxativo de los requisitos enunciados por la RG (AFIP) 3424, no obstante - y a los efectos del presente trabajo-, para encuadrar en una correcta conducta fiscal en la actualidad, podría obviarse el requisito del inc. a).

- c) Haber dado cumplimiento al ingreso de la totalidad de las deudas por los tributos y conceptos cuya percepción se encuentra a cargo de AFIP o regularizado las mismas mediante inclusión en planes de facilidades de pago.
- d) No haber sido querellados o denunciados penalmente, con fundamento en el Código Aduanero, la Ley Penal Tributaria y Previsional, y/o el Régimen Penal Tributario, según corresponda, a cuyo respecto se hubiere formulado el correspondiente requerimiento fiscal de elevación a juicio, dentro del plazo de 2 años anteriores de la fecha de solicitud de inclusión en el "Registro".
- e) No haber sido querellados o denunciados penalmente por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones tributarias o la de terceros, a cuyo respecto se hubiere formulado el correspondiente requerimiento fiscal de elevación a juicio, o cuando dicho requerimiento guardare relación con delitos comunes que fueran objeto de causas penales en las que se hubiera ordenado el procesamiento de funcionarios o ex funcionarios estatales, dentro del plazo de 2 años anteriores de la fecha de solicitud de inclusión en el "Registro".
- f) No ser una persona jurídica cuyos titulares, directores o apoderados, como consecuencia del ejercicio de sus funciones, se encuentren involucrados en alguno de los supuestos previstos en los incisos d) y e) precedentes.
- g) No poseer cargos aduaneros impagos.
- h) No integrar la base de contribuyentes no confiables.
- i) Poseer actualizada la información respecto de la o las actividad/es económica/s realizadas.
- j) Tener actualizado el domicilio fiscal declarado.
- k) Haber cumplido, de corresponder, con la obligación de presentación de:
1. Las declaraciones juradas determinativas y nominativas de los recursos de la seguridad social y del IVA, correspondientes a los 12 últimos períodos fiscales o las que correspondiere presentar desde el inicio de la actividad, si fuera menor, vencidas con anterioridad a la fecha de solicitud de inclusión en el "Registro".
 2. La última declaración jurada de los impuestos a las ganancias y a la ganancia mínima presunta, según corresponda, vencidas a la fecha a que se refiere el punto anterior.
- l) Tener dado de alta en el "Plan Estratégico de RSE", al menos un programa que responda a las prácticas reconocidas bajo el concepto de "RSE".

9.2 Responsabilidad Social Empresarial Tributaria (RSET)

En la República de Chile se instauró, a mediados de 2009 un “Programa de Responsabilidad Social Empresarial Tributaria” (RSET), el cual consistía básicamente en una alianza público privada impulsada por la administración tributaria chilena, a través del cual se invitaba a las grandes empresas a ir más allá del cumplimiento tributario, involucrándose en impulsar que empresas de menor tamaño adopten tecnologías y prácticas de negocios que favorecieran su desarrollo, su correcta tributación y que en general potenciaran su competitividad y capacidad de gestión empresarial.³⁹ El enlace entre el Servicio de Impuestos Internos (SII) de Chile y los grandes contribuyentes tenía por objetivo aumentar la penetración de la facturación electrónica en el sector MIPYME, considerando sus múltiples beneficios, en términos de eficiencia y gestión.⁴⁰

En tal sentido, los beneficios para las MIPYMES que participaran en el programa eran los siguientes:

- ✓ Acceso a capacitación sin costo en una herramienta que impactaría positivamente en el desempeño de su empresa.
- ✓ Adopción de la Factura Electrónica y, por lo tanto, modernización en su negocio, mejorando la cadena de pago y el flujo de efectivo.
- ✓ Aumento de la productividad, ya que se reducirían los costos, los tiempos asociados y se facilitaría el proceso de facturación (eliminación de timbraje, impresión de documentos, entre otros).
- ✓ Mayor plazo para realizar la declaración y pago de IVA.
- ✓ Impacto positivo en la relación con la empresa de la cual fuese proveedor.
- ✓ Disminución de su impacto medioambiental, por el menor uso de papel y su relación directa en la conservación de bosques, uso de recursos hídricos y ahorro energético.

Con respecto a los grandes contribuyentes interesados en participar del Programa RSET, se establecían una serie de requisitos, a saber:

- ✓ Debían ser facturadores electrónicos o adoptar dicha tecnología a corto o mediano plazo.
- ✓ Debían poseer un buen comportamiento tributario, que estaría definido por el cumplimiento, durante el último año calendario, de los siguientes requisitos:

³⁹ <http://www.afip.gov.ar/institucional/boletinimpositivo/documentos/B200Marzo2014.pdf>

⁴⁰ http://www.sii.cl/mipyme/proyecto_rset.htm

- Declaración y pago oportuno de todos sus impuestos propios, así como aquellos que le correspondiere retener de terceros. Junto con lo anterior, se exigía cumplir oportunamente con los pagos de los convenios de pago suscritos con el Servicio de Tesorerías.
- Presentación dentro de los plazos establecidos por el ordenamiento jurídico de las Declaraciones Juradas correspondientes.
- Haber concurrido dentro del plazo establecido a los procesos de fiscalización, en caso de que hubiere sido requerido.
- No encontrarse morosos en el pago de cualquiera de los impuestos que le correspondieren ni de cualquiera otra deuda fiscal, salvo que se encontraren acogidos y cumpliendo adecuadamente un convenio de pago suscrito con el Servicio de Tesorerías o haber iniciado algún proceso de reclamación.
- No estuviesen sido investigados, querellados o denunciados por el SII frente a la infracción de la ley tributaria constitutiva de delito.
- No estuviesen sido condenados por delito tributario en los seis años anteriores por una pena impuesta, corporal o únicamente pecuniaria. Lo anterior no se aplicaría cuando se hubiere cumplido la pena. Tratándose de personas jurídicas, este requisito se reduciría sólo a la figura de los gerentes, administradores o quienes hagan las veces de éstos, así como a socios a quienes les corresponda el cumplimiento de las penas corporales respectivas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 99 del Código Tributario.
- Declaración y pago por Internet de sus impuestos anuales y mensuales, el Impuesto Territorial (contribuciones) y los impuestos respecto de los cuales actuaran como agentes de retención.
- Presentación por Internet de las Declaraciones Juradas exigidas por el SII, así como otras informaciones propias de sus compromisos tributarios.
- Comunicación también por Internet de los cambios o modificaciones importantes descritas en el inciso final del artículo 68 del Código Tributario (Chile).

10. Compromiso organizacional en materia tributaria frente a los grupos de interés.

En el marco de los principios de gobierno corporativo de la OCDE y del G-20 ⁴¹, el Principio V, de “Divulgación de información y transparencia”, establece que “El marco del gobierno corporativo garantizará la comunicación oportuna y precisa de todas las cuestiones relevantes relativas a la empresa, incluida la situación financiera, los resultados, la propiedad y sus órganos de gobierno”, y en tal sentido expresa que un régimen exigente en cuanto al reporte de información, que promueva una transparencia real, constituye una característica crucial para una supervisión de las sociedades por parte del mercado y resulta esencial para que los accionistas puedan ejercer sus derechos con conocimiento de causa; y en mismo sentido sostiene que , por el contrario, un régimen laxo y unas prácticas carentes de transparencia pueden favorecer comportamientos contrarios a la ética y a una pérdida de integridad del mercado con altos costos, tanto para la sociedad y sus accionistas, como también para la economía en su conjunto.

En el sentido que los impuestos hacen a la obtención de ingresos públicos por parte del Estado, sin lugar a dudas la minimización de impuestos podría dar lugar a un cuestionamiento moral por parte de los stakeholders, como también lo sería asumir un riesgo fiscal por encima de los valores aceptables por los grupos de interés.

De acuerdo con el Estándar GRI 207, la información pública sobre impuestos aumenta la transparencia y promueve la confianza y la credibilidad en las prácticas fiscales de las organizaciones y en los sistemas fiscales, permitiendo a las partes interesadas emitir juicios de valor sobre las posiciones fiscales de una organización.

En el mismo orden de ideas, la comunicación por parte de una organización de su enfoque de gestión en relación con sus impuestos, de la información de sus ingresos e impuestos y las actividades comerciales país por país, será de incumbencia exclusiva de la misma organización, ya que la exposición de dichas comunicaciones por parte de un tercero, en nuestro país se configura como delito.

⁴¹ OCDE (2016), Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264259171-es>

11. Opacidad fiscal y fraude tributario en Argentina

A los efectos del presente trabajo, consideramos oportuno el análisis de la opacidad fiscal y algunos casos concretos de fraude tributario en Argentina, para determinar pautas relacionadas a los alcances de medición cualitativa y cuantitativa en la aplicación del Estándar GRI 207, ya que en el contexto de las Normas GRI, la dimensión económica de sostenibilidad, no se centra en la situación financiera de una organización, sino en los impactos de la entidad en los sistemas económicos a nivel local, provincial (subnacional), nacional y global.

11.1 Estudio de casos de opacidad fiscal y fraude tributario en Argentina

Consideraciones previas

¿Qué es la opacidad fiscal?

La opacidad fiscal está determinada por aquellas prácticas que permiten ocultar o disimular la realidad económica de las operaciones comerciales, mediante una planificación fiscal previa, que tiene presente las limitaciones legislativas de la o las jurisdicciones involucradas como las limitaciones operativas de las administraciones tributarias y otras instituciones de control de legalidad de los países involucrados.⁴²

¿Qué es el fraude tributario?

El fraude tributario, implica desde su concepción un ardid o engaño para ocultar la verdadera naturaleza o cuantía de la obligación tributaria a los efectos de reducir la carga tributaria.

Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales

EL CASO “VICENTIN”

⁴²GUZMAN, Ricardo Omar. “La opacidad fiscal”. Separatas temáticas del Instituto AFIP. N° 3. Año 2010

En el caso de la firma “VICENTIN S.A.I.C.”, la empresa, en su compromiso de asumir su responsabilidad social como empresa ha presentado reportes de RSE desde el año 2010 hasta el año 2018 (2010-2011, 2012-2013, 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018), habiendo manifestado objetivos generales de la gestión de Responsabilidad Social, entre los cuales se encontraban⁴³:

- ✓ Afianzar la gestión de RS en todos los grupos de interés del Grupo Vicentín S.A.I.C. y lograr su evolución continua.
- ✓ Realizar actividades y convenios de cooperación con entidades, organizaciones, empresas e instituciones. A los efectos de dotar a la empresa de una red de prácticas sociales y medioambientales sustentables.
- ✓ Promover el voluntariado social y las campañas de bien público.
- ✓ Generar, Promover y Difundir espacios de desarrollo cultural y educativo.
- ✓ Trabajar la conciencia solidaria, la cual propende al desarrollo de una cultura solidaria.
- ✓ Reforzar los lazos y el trabajo entre la sociedad civil y las organizaciones no gubernamentales.

No obstante, en agosto del presente año, fue de público conocimiento el hecho de que la AFIP denunció penalmente a VICENTIN por supuestas maniobras fraudulentas con facturas apócrifas que involucraban un monto superior a los \$ 110.000.000.-. La mencionada denuncia penal fue por “aprovechamiento indebido de beneficios fiscales” ya que la defraudación al Estado estaría materializada por la utilización de facturas apócrifas por medio de las cuales la firma solicitó reintegros de IVA por exportaciones de granos entre los años 2.016 y 2.019.

De acuerdo a lo comunicado en gacetilla de prensa del 22/08/2020, la maniobra fraudulenta fue detectada durante una fiscalización realizada por la AFIP sobre los reintegros de IVA por exportaciones solicitados por VICENTIN entre 2.016 y 2.019, consistiendo la operatoria denunciada en utilizar, registrar y presentar facturas apócrifas generadas por 54 presuntos acreedores.

Asimismo, el comunicado expresó que la fiscalización de AFIP constató irregularidades en las empresas y personas humanas que emitían las facturas utilizadas por la firma para solicitar los reintegros, habiendo podido determinar el organismo recaudador nacional que las sociedades

⁴³ https://www.vicentin.com.ar/index.php/rse_comunidad

utilizadas no poseían plantas de acopio de granos, carecían de capacidad económica y financiera y no podían justificar el origen de la mercadería. A la fecha, continua la investigación en la causa.

Elusión *versus* evasión fiscal

EL CASO “EURNEKIAN”

En nuestro país el tema de la Elusión vs Evasión se desarrolló íntegramente en la causa “Eurnekian”, por lo que consideramos traerlo a colación del presente trabajo.

En el caso de marras, en fecha 06/08/2003, la Sala “A” de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico confirmó, por dos votos contra uno, el procesamiento y embargo de Eduardo Eurnekian en la causa en que se lo investigaba por evasión fiscal, atribuyéndosele al mismo la presunta defraudación al fisco de distintos impuestos que le correspondía tributar por la venta de su participación en el capital accionario de diversas sociedades anónimas argentinas por un monto total superior a \$ 715.000.000, no incluidos en las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Bienes Personales posteriores del contribuyente y constando en la declaración del impuesto a las ganancias en concepto de “gastos del exterior” o “donaciones en el exterior” con fundamento del contribuyente en el giro de los fondos obtenidos a dos fideicomisos (“trusts”) constituidos en el extranjero, uno de ellos en las Islas Caimán y el otro en Bahamas.

Normas discutidas en autos

Art. 2° Ley N° 23.771⁴⁴:

Será reprimido con prisión de seis meses a seis años, el que mediante cualquiera de las maniobras mencionadas en el artículo anterior evadiere total o parcialmente el pago de tributos o aprovecharse indebidamente de beneficios fiscales y siempre que durante un ejercicio o período fiscal hubiere evadido:

- a) Obligaciones tributarias por un monto que exceda de doscientos mil pesos \$200.000
- b) Más del cuarenta por ciento (40 %) de su obligación tributaria si este porcentaje superase la suma de cincuenta mil pesos \$50.000.

⁴⁴Con la modificación establecida por la ley 23.548

La misma pena se aplicará si registrare dos (2) condenas anteriores por infracción al presente artículo, cualquiera fuese el monto evadido.

Los montos establecidos en el presente artículo se actualizarán mensualmente conforme a la variación que experimente el índice de precios mayoristas nivel general que publique el INDEC tomándose como base el índice de diciembre de 1989.

Art. 2° Ley 24.769⁴⁵:

La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del artículo 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Si el monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000).
- b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000).
- c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000).

Aspectos conflictivos

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico analizó los contratos de constitución de los mencionados fideicomisos, y recalcó que los fiduciarios (“trustees”) sólo podían, durante la vida de Eduardo Eurnekian, administrar los fondos de acuerdo con las indicaciones de un comité integrado por personas que el propio Eurnekian se reservó el derecho de designar o remover en cualquier momento y a su exclusiva voluntad. En tal sentido, la única donación encomendada tendría lugar a la muerte de Eduardo Eurnekian.⁴⁶

Las voces de los camaristas fueron divididas, votando los Dres Hendler y Repetto por la confirmación del procesamiento y embargo a Eurnekian, de hecho, el Dr. Hendler, señaló que “el

⁴⁵ Texto original de la Ley 24.769. Dicho artículo fue sustituido por art. 2° de la Ley N° 26.735 (B.O. 28/12/2011), no obstante, a efectos de una mejor apreciación de la causa por parte del lector, reflejamos el texto vigente a dicho momento histórico.

⁴⁶ <https://www.marval.com/publicacion/la-causa-eurnekian-y-los-fideicomisos-constituidos-en-el-externo-4964#:~:text=El%20d%C3%ADa%20de%20agosto,lo%20investiga%20por%20evasi%C3%B3n%20fiscal.&text=La%20%C3%BAnica%20donaci%C3%B3n%20encomendada%20tendr%C3%ADa%20lugar%20a%20la%20muerte%20de%20Eduardo%20Eurnekian.>

imputado nunca se desprendió de los bienes que dijo haber donado”, haciendo hincapié en que los “trustees” sólo podían, en vida del instituyente, administrar los fondos ajustándose a las indicaciones de un comité integrado por personas que el mismo instituyente se reservó designar y remover en cualquier momento, a su exclusivo arbitrio. El Dr. Repetto, pronunciándose en el mismo sentido, resaltó que no se trataría de un supuesto de elusión fiscal en el que el contribuyente opta por celebrar sus negocios de la manera que más le favorezca, sino de una omisión ardidosa tendiente a disimular su real situación patrimonial el impuesto a los bienes personales, a la vez que consideró que existió una artificiosa maniobra llevada a cabo con el objeto de encubrir la real situación jurídica patrimonial bajo la apariencia de otra.

Por su parte, el voto del Dr. Bonzón fue disidente a la de los dos camaristas mencionados anteriormente. El mismo, ya el resolución de fecha 22/07/2003 había sostenido que la complejidad de la cuestión fiscal en examen, nada tenía que ver con la complejidad para detectar la operación económica realizada, aduciendo que el contribuyente consignó datos en sus declaraciones juradas que posibilitaron que el ente recaudador tomara debido conocimiento de las circunstancias declaradas y que al dudar sobre su exactitud comenzara con una fiscalización que originó las impugnaciones y determinaciones de oficio. En base a lo expuesto, el juez Bonzón entendió la posibilidad jurídica de distinguir dos ilícitos dolosos, uno delictual y otro infraccional, según la menor o mayor afectación al bien jurídico tutelado; en tal sentido, su postura se basaba en la gravedad de la conducta ilícita imputada de acuerdo con su aptitud para comprometer seriamente el control fiscal o aduanero.

Fallo del Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 1

El 13/08/2004, el Tribunal Oral en lo Penal Económico N°1 hizo lugar a la excepción de falta de acción por inexistencia del delito que planteara la defensa del procesado Eduardo Eurnekian, sobreseyendo al mismo.

Entre los considerandos del caso, estimamos oportuno resaltar los siguientes:

“VII. EL FIDEICOMISO COMO MERO INSTRUMENTO DE SIMULACIÓN.(...) Lo primero que hay que señalar es que los contratos fueron constituidos en el exterior, de conformidad con las leyes que imperan en los lugares respectivos (Islas Cayman y Bahamas), no habiendo el ente fiscal cuestionado estas constituciones bajo pretexto de que pudiera haberse violado la ley del lugar,

pues su queja es que no se ajusta a la normativa nacional, Ley Nº 24.441, debiendo señalarse que ello no es necesario precisamente por escapar a la regulación nacional. Por esa circunstancia, frente a la ley argentina, deben ser reconocidos como hábiles, por así resultar del artículo 1.205 del Código Civil, al expresar “los contratos hechos fuera del territorio de la República, serán juzgados, en cuanto a su validez o nulidad, su naturaleza y obligaciones que produzcan, por las leyes del lugar en que hubiesen sido celebrados”. Agréguese a ello, que el propio Fisco ha considerado que el gravamen que nos ocupa no resulta aplicable a los fideicomisos (DAT 67/99) y que los aquí considerados no tienen bienes radicados en el país, inversiones, por lo que no se da el supuesto del artículo 26 de la Ley de Impuesto a los Bienes Personales, en su texto vigente actualmente, para que puedan ser alcanzados por el gravamen. La construcción de la imputación penal. (...)⁴⁷

“IX. LA ELUSIÓN, ECONOMÍA DE OPCIÓN O AHORRO FISCAL Y SUS EFECTOS. Sostenemos que la cuestión, a nuestro juicio, pasa por lo que se ha dado en llamar elusión o economía de opción o ahorro fiscal, que viene a ser el método legal de obrar de tal modo de evitar el hecho imponible o bien resulte una imposición menor. Al respecto la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos ha sostenido que “cualquiera puede arreglar asuntos de tal modo que su impuesto sea lo más reducido posible, no está obligado a elegir la fórmula más productiva para el Fisco ni aun existe el deber patriótico de elevar sus propios impuestos, ya que ese proceder no importa violación de la ley, sino impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el hecho imponible” (ver Soler, Frohlich y Andrade, “Régimen Penal Tributario”, ed. La Ley, pág. 161). (...)⁴⁸

Ausencia de ardid idóneo

AGUAS DANONE DE ARGENTINA S.A. SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769

En la causa de referencia la AFIP interpuso recurso de apelación ante resolución judicial que con fundamento en la inexistencia de delito desestimó su denuncia de presunta evasión del Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente a los ejercicios fiscales 2010 y 2011 por las sumas de \$ 997.667,82 y de \$ 1.341.637,01, respectivamente, a cuyo pago se habría encontrado obligada AGUAS DANONE DE ARGENTINA S.A., en carácter de responsables sustituto.

⁴⁷ Fallo del Tribunal Oral en lo Penal Económico N°1. Agosto 2004.

⁴⁸ Idem anterior

Según lo reseñado por los representantes de la AFIP en la denuncia obrante, la maniobra habría girado en torno a la interposición de una sociedad residente en el Reino de España -WATER LATAM S.L.-, en carácter de accionista de la contribuyente AGUAS DANONE DE ARGENTINA S.A., al sólo efecto de usufructuar los beneficios del convenio suscripto entre la Argentina y aquel país para evitar la doble imposición tributaria aprobado por la ley 24.258.

El juez “a quo” consideró que la decisión de transferir la mayor proporción del capital accionario de AGUAS DANONE DE ARGENTINA S.A. a una sociedad española, configuraba un caso de economía de opción, no advirtiéndose el despliegue de algún ardid o engaño, o de alguna ocultación maliciosa por parte de la mencionada firma.

Fallo del Juzgado Nacional en lo Penal Económico Nº 2, Secretaría Nº 4, Sala “A”.

El juez Bonzón-sosteniendo idéntico criterio al expresado en la causa Eurnekian anteriormente tratada en el presente trabajo- argumentó que, si la conducta imputada ilícita es de tal gravedad que compromete seriamente el control fiscal, al exigir un esfuerzo fuera de lo normal para detectarla, debe ser encuadrada como delictual y, por el contrario, si la conducta desarrollada es fácilmente detectable, mediante el rutinario pero adecuado control, debe ser encuadrada como infraccional.

Asimismo, manifestó:

*“(...) 5º) Teniendo en consideración lo expuesto, en el caso, **lo que debe analizarse es la transparencia de la conducta llevada a cabo por la sociedad anónima AGUAS DANONE DE ARGENTINA al poner en conocimiento del fisco su situación societaria y tributaria.** (...)”⁴⁹*

“(...) Así las cosas, distintos elementos de prueba obrantes en autos -declaraciones juradas correspondientes al Impuesto sobre los Bienes Personales - Responsable Sustituto - Acciones y Participaciones Societarias, certificados de residencia de las sociedades constituidas en el Reino de España, libros de actas de directorio y de accionistas de AGUAS DANONE DE ARGENTINA S.A, estados contables e inscripción de WATER LATAM S.L. ante la Inspección General de Justicia, entre otros- evidencian que la constitución de WATER LATAM S.L., a los fines de la transferencia de parte

⁴⁹Fallo de la Cámara en lo Penal Económico - SALA A. Mayo 2020.

*del capital accionario de la firma investigada, fue realizada dentro del marco legal vigente al momento de los hechos denunciados. (...)*⁵⁰

En tal sentido interpretó que los datos aportados por la contribuyente, tanto a la AFIP como a la I.G.J., facilitaron la tarea al ente recaudador concluyendo que no podría sostenerse que la conducta de la firma configure un “ardid o engaño” con entidad e idoneidad suficiente para eludir el debido control del fisco.

Por su parte, la Dra. Robiglio expresó:

*“(…) 1°) Que, si bien la pretensión fiscal de las obligaciones tributarias denunciadas como evadidas se encontrarían por debajo de los montos establecidos por el Régimen Penal Tributario aprobado por el Título IX de la ley 24.730 (B.O. 29 de diciembre de 2017) como condición objetiva de punibilidad del delito de evasión (confr. fs. 51/52 vta., CPE 781/2018/CA1, res. del 27/09/2018. Reg. Interno N° 804/2018, de esta Sala “A”, con una integración parcialmente distinta de la actual), en función de lo resuelto por la Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal (confr. fs. 96/103 vta., Reg. N° 315/19, C.F.C.P., Sala III), corresponde examinar la cuestión de conformidad con los lineamientos expuestos por aquella resolución. (...)*⁵¹

*“(…) Las consideraciones por las que el juez “a quo” sustentó la ausencia de ardid u ocultación maliciosa en torno a la maniobra denunciada (confr. considerandos 9°, 11° y 12 de la resolución apelada), si bien en principio serían atendibles en abstracto, su aplicación a este caso se presenta prematura. (...)*⁵²

Por su parte, el juez Hornos adhirió a las conclusiones de la Dra Robiglio.

De acuerdo con lo expuesto, en el mes de mayo del corriente año, la Cámara en lo Penal Económico N° 2, Secretaría N° 4, Sala “A” procedió a revocar la resolución recurrida.

Recordemos que la empresa Aguas Danone Argentina en el año 2017 fue reconocida con la certificación de “Empresa B”, siendo esta certificación una revisión rigurosa y exhaustiva

⁵⁰ Ídem anterior

⁵¹ Ídem anterior

⁵² Ídem anterior

transversal a toda la empresa, que considera cuatro ejes para su evaluación: Gobernanza, Trabajadores, Medioambiente y Comunidad⁵³.

La evasión tributaria y el negocio anómalo como ardid idóneo.

REAL DE AZUA, ENRIQUE CARLOS Y OTROS SOBRE ASOCIACION ILICITA

Mariano Braccia sostiene que *“los negocios jurídicos anómalos son aquellos en los que no se verifica una correspondencia entre la causa típica del negocio exteriorizado y la operación económica que se concreta en la realidad”*⁵⁴. Con respecto a la asociación ilícita, la misma configura un delito contra el orden público y está penada por el Art. 210° del Código Penal.

Art. 210° Código Penal

Será reprimido con prisión o reclusión de tres a diez años, el que tomare parte en una asociación o banda de tres o más personas destinada a cometer delitos por el solo hecho de ser miembro de la asociación. Para los jefes u organizadores de la asociación el mínimo de la pena será de cinco años de prisión o reclusión.

Los hechos

En el caso de marras, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico - sala “B” confirmó un procesamiento a tenor del artículo 210 del Código Penal respecto de quienes se probó su intervención en la maniobra investigada: la creación de un conjunto de sociedades que, no obstante contar con el pertinente acto notarial de constitución y estar inscriptas ante la I.G.J. y la AFIP, no existirían más que formalmente, pues no habrían tenido alguna actividad real comprobada.

En la investigación se detectaron las siguientes irregularidades:

- 1) Algunas personas físicas figuraban como integrantes de diversas sociedades;
- 2) Un mismo domicilio se repetiría como el de varias sociedades diferentes;

⁵³ <https://sistemab.org/aguas-danone-argentina-recibe-la-certificacion-como-empresa-b/>

⁵⁴ BRACCIA, Mariano. “Elusión tributaria: aplicación de la teoría de la causa al principio de la realidad económica”. Cuadernos del Instituto AFIP; C11. Año 2.010.

- 3) Los objetos sociales de distintas sociedades serían de una heterogeneidad incompatible con el hecho de estar integradas por las mismas personas físicas;
- 4) Gran parte de las sociedades investigadas y/o de sus integrantes no pudieron ser hallados en los domicilios legales o comerciales que se les atribuyeran por la documentación secuestrada, los contratos constitutivos o las constancias de inscripción ante la I.G.J. o la AFIP;
- 5) La mayoría de las personas jurídicas en cuestión no habrían presentado declaraciones juradas por los impuestos a las ganancias y al valor agregado y por aportes y retenciones al sistema de seguridad social o, si lo hicieron, los montos fueron poco significativos, o bien - en el caso del I.V.A.- arrojaron saldos a favor del contribuyente;
- 6) No se habría comprobado la legítima impresión de los formularios en los cuales se confeccionaron las facturas que supuestamente habrían emitido las sociedades investigadas y -en consecuencia- la real existencia de las operaciones comerciales reflejadas por aquéllas;
- 7) Se habrían detectado inconsistencias entre el objeto social y la cantidad de personal -en algunos casos inexistente- que tendrían algunas de las sociedades en cuestión y el tipo o la dimensión de las tareas que habrían facturado -en consecuencia- en forma aparentemente ficticia;
- 8) Los objetos sociales de algunas de las personas jurídicas investigadas serían especialmente heterogéneos, lo cual respondería -en principio- a la necesidad de contar con un amplio y ambivalente espectro de actividades disponibles, a los fines de satisfacer los requerimientos de los distintos “usuarios” del servicio por el cual, las facturas emitidas por las sociedades ficticiamente creadas se habrían utilizado para generar, en la contabilidad de los supuestos “clientes”, gastos o créditos fiscales también apócrifos.

11.2 Alcances de medición en la aplicación del Estándar GRI 207

El Estándar GRI 207, en su contenido 207-1 establece que la organización informante debe presentar la siguiente información:

- a. Una descripción del enfoque fiscal que indique:

- i. si la organización tiene una estrategia fiscal y, en tal caso, un enlace a dicha estrategia si es pública;
- ii. el órgano de gobierno o el cargo de nivel ejecutivo de la organización que revisa y aprueba formalmente la estrategia fiscal y la frecuencia de las revisiones;
- iii. el enfoque sobre cumplimiento normativo;
- iv. la relación entre el enfoque fiscal y las estrategias empresariales y de desarrollo sostenible de la organización.

Asimismo, dispone en las directrices para el Contenido 207-1-a, que la organización informante puede ilustrar su enfoque fiscal con ejemplos de sus prácticas fiscales, y, en tal sentido, la organización puede, por ejemplo, ofrecer una descripción general de su uso de paraísos fiscales, los tipos de incentivos fiscales que emplea o su enfoque en precios de transferencia.

Lo expuesto nos conduce a plantear la posibilidad de efectuar una medición cualitativa y otra cuantitativa en la aplicación del Estándar GRI 207, que permita diferenciar, por una parte, si la organización cuenta con una planificación fiscal, y de ser así cuales son las prácticas llevadas a cabo, en qué países, respecto de qué impuestos, etc., y por la otra los montos involucrados, ya que ese dato es de interés fundamental para los stakeholders.

12. Transparencia Fiscal

12.1 Son compatibles la planificación fiscal y la RSE?

Anteriormente, dentro de los interrogantes asociados a la implementación del Estándar GRI 207 nos preguntamos: ¿Puede una organización que elude impuestos, ser socialmente responsable?, y asociado a ello cabe preguntarnos: ¿Existe planificación fiscal socialmente responsable?

Si bien existen diferentes posturas ante dicho interrogante, consideramos propicio mencionar la apreciación sostenida por Miguel Ángel Sánchez Huete, el cual considera que *“el contenido de la responsabilidad social hace admisibles economías de opción en las que planificar una menor carga tributaria sea posible”*⁵⁵, y en ese orden de ideas sostiene: *“La planificación socialmente*

⁵⁵ SANCHEZ HUETE, Miguel Ángel “Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal”, Revista Quincena Fiscal; N° 7. Año 2.010

responsable es, ha de ser, una planificación lícita. Así no puede existir evasión ni simulación en las operaciones propias de una planificación lícita. Pero tampoco puede comportar conductas y operaciones que vulneren normas imperativas, aun cuando no se cometa infracción alguna. Así, no puede suponer un fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, ya que vulnera una norma imperativa que restringe el uso de formas jurídicas notoriamente artificiosas o impropias para la consecución del resultado. Existe la obligación legal implícita de utilizar las formas jurídicas que el ordenamiento tiene previstas para cada fin. El elegir una forma u otra, cuando la alternativa sea notoriamente artificiosa o impropia para obtener el resultado, no resulta un comportamiento responsable socialmente, ya que se trata de una conducta obligatoria y exigible, no una opción. La planificación responsable socialmente se mueve en las coordenadas de opción y licitud. Es una actividad que se desarrolla en el contexto de la economía de opción, ya sea por la existencia de opciones expresas, o tácitas, por la existencia de lagunas legales que permitan el comportamiento. Pero, obviamente, nacida la obligación tributaria nunca será una opción su cumplimiento.

La planificación responsable socialmente es una planificación fiscal elusiva cuyo ámbito exclusivo es la economía de opción.”⁵⁶

12.2 Adopción de la “Agenda de Transparencia” en Argentina: controversias suscitadas con el dictado de la Resolución General (AFIP) 4838.

Tal como expresáramos en el acápite 5, punto 1 del presente trabajo, la Acción 12 del proyecto BEPS, implica:

“12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”.

Y, en consonancia con dicha Acción, el 20 de octubre próximo pasado se publicó en el B.O. la RG (AFIP) 4838, la cual instauró un “Régimen de información de planificaciones fiscales tributarias”, y entre cuyos considerandos reconoce que la utilización de determinadas estrategias de planificación fiscal permite a las empresas que las implementan aprovechar la complejidad del sistema tributario así como las asimetrías existentes en éste, a fin de minimizar la carga tributaria

⁵⁶Idem anterior

de cada sujeto, y en tal sentido establece que uno de los mayores retos a los que se enfrentan las Administraciones Tributarias de todo el mundo es la falta de información puntual, exhaustiva y pertinente sobre las estrategias de planificación fiscal, que permita que los gobiernos identifiquen rápidamente las áreas de riesgo, y alude que las experiencias de aquellos países que poseen un Régimen de Información de Planificaciones Fiscales Nacionales, principalmente los modelos de EE.UU. (Office of Tax Shelter Analysis - OTSA) y el Reino Unido (Disclosure of tax avoidance schemes - DOTAS), junto con Irlanda, Portugal, Canadá, Sudáfrica, México y Chile, entre otros, indican que han logrado el objetivo perseguido.

Sujetos alcanzados

La normativa establece un régimen de información de planificaciones fiscales (IPF) a cargo de los siguientes sujetos:

- ✓ **Contribuyentes:** cuando participen en una planificación fiscal comprendida en la RG (AFIP) 4.838.
- ✓ **Asesores Fiscales:** las personas humanas, jurídicas y demás entidades que, en el curso ordinario de su actividad, ayuden, asistan, aconsejen, asesoren, opinen o realicen cualquier actividad relacionada con la implementación de una planificación fiscal, siempre que participen en dicha implementación directamente o a través de terceros.

Asimismo, establece que los asesores fiscales serán responsables de cumplir con el régimen de información cuando otros asesores fiscales vinculados, asociados y/o conectados directa o indirectamente implementen una planificación fiscal comprendida en los términos de la norma citada *ut supra*, independientemente de la jurisdicción donde se encuentre radicado, constituido o domiciliado el asesor fiscal vinculado, asociado y/o conectado directa o indirectamente.

La obligación constituye una obligación autónoma de cada uno de los sujetos obligados. El cumplimiento del régimen de información por uno de los sujetos obligados no libera al resto de la obligación de informar.

Ahora bien, la norma, contemplando la situación que el asesor fiscal se amparase en el secreto profesional, puntualizó expresamente que, en dichos casos, el mencionado sujeto deberá notificar al contribuyente tal circunstancia, debiendo, a tales efectos, acceder al sitio web de la AFIP mediante la utilización de la Clave Fiscal, e ingresar al servicio denominado “Régimen IPF”, opción “Secreto Profesional”. Sin perjuicio de ello, el contribuyente podrá relevar al asesor fiscal del secreto profesional para el caso particular o permanentemente, a través del mencionado servicio.

¿Que debe informarse?

Están sujetas al régimen de información las planificaciones fiscales nacionales y las planificaciones fiscales internacionales, sin perjuicio de otras planificaciones fiscales que revistan igual naturaleza.

- ✓ **Planificaciones fiscales nacionales:** Una planificación fiscal nacional comprende a todo acuerdo, esquema, plan y cualquier otra acción de la que resulte una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de los contribuyentes comprendidos en ella, que se desarrolle en la República Argentina con relación a cualquier tributo nacional y/o régimen de información establecido.
- ✓ **Planificaciones fiscales internacionales:** Una planificación fiscal internacional incluye a todo acuerdo, esquema, plan y cualquier otra acción de la que resulte una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de los contribuyentes comprendidos en ella, que involucre a la República Argentina y a una o más jurisdicciones del exterior.

Con respecto a la planificación fiscal internacional, el cuerpo normativo considera especialmente que la misma existe –en los términos del régimen implementado por aquel-, cuando se verifique/n alguna/s de las siguientes situaciones:

a) Se utilicen sociedades para el aprovechamiento de convenios para evitar la doble imposición, se adopten estrategias para evitar la configuración del estatus de establecimiento permanente, se produzca un resultado de doble no imposición internacional, se permita la locación de una o varias bases imponibles en fiscos extranjeros o se pretenda evitar la presentación de algún régimen de información.

- b) Se encuentren involucradas jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación.
- c) Se aprovechen las asimetrías existentes en las leyes tributarias de dos o más jurisdicciones en lo que respecta al tratamiento y/o calificación de una entidad o contrato o de un instrumento financiero, que tengan por efecto una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio.
- d) La persona humana, sucesión indivisa, sociedad, fideicomiso, fundación o cualquier otro ente del exterior o instrumento legal posea doble residencia fiscal.
- e) Cualquier sujeto posea derechos inherentes al carácter de beneficiario, fiduciante, fiduciario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (trusts o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior o en cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliado y/o constituido en el exterior.
- f) Se encuentre específicamente contemplada en el micrositio web de AFIP “Régimen de Información de Planificaciones Fiscales”.

La RG (AFIP) 4.838 considera **ventaja fiscal** o cualquier otro tipo de beneficio, a cualquier disminución de la materia imponible de los contribuyentes y/o de sus sujetos vinculados de manera directa o indirecta.

Asimismo, en ese marco debe entenderse como ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio, la falta de declaración por parte de los contribuyentes de los regímenes de información establecidos por la AFIP.

Plazos para informar

- ✓ Las **planificaciones fiscales nacionales** deberán ser informadas hasta el último día del mes siguiente al de cierre del período fiscal en el que se implementó la planificación fiscal.
- ✓ Las **planificaciones fiscales internacionales** deberán ser informadas dentro de los 10 días de comenzada su implementación (desde el momento en que se inicia la primera gestión para poner en marcha la planificación fiscal).

Las planificaciones fiscales que hayan sido implementadas desde el 01/01/2019 hasta el 20/10/2020 o que hubiesen sido implementadas con anterioridad a la primera fecha antes indicada pero que subsistan a la entrada en vigencia de la RG (AFIP) 4.838, deberán ser informadas hasta el 29/01/2021.

Características de la información a suministrar sobre una planificación fiscal

El sujeto obligado a informar deberá suministrar información exhaustiva en lenguaje claro y preciso a efectos de 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.

Forma de presentación

La información de las planificaciones fiscales se presentará de acuerdo a los montos, condiciones y requisitos establecidos en el micrositio “Régimen de Información de Planificaciones Fiscales” disponible en el sitio web de esta AFIP, y se enviará mediante alguna de las siguientes modalidades:

- a) El servicio denominado “**Régimen IPF**”, disponible en el sitio web del Organismo, al que se accede utilizando la Clave Fiscal.
- b) El intercambio de información basado en “WebService”.

Efectos asociados al (in)cumplimiento

El cumplimiento del régimen de información establecido por la RG (AFIP) 4838 será requisito para la tramitación de solicitudes que efectúen los sujetos obligados por el mismo, a partir de su vigencia, referidas a la incorporación y/o permanencia en los distintos registros implementados por la AFIP, a la obtención de certificados de crédito fiscal y/o de constancias de situación impositiva o previsional, entre otras solicitudes.

Adicionalmente, ante el incumplimiento de dicho régimen, los sujetos obligados podrán ser pasibles del encuadramiento en una categoría creciente de riesgo de ser fiscalizado, según lo previsto en la RG (AFIP) 3.985 -Sistema de Percepción de Riesgo (SIPER)-.

Sanciones

Se prevé que el incumplimiento del régimen de información de la RG (AFIP) 4.838 dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley Nº 11.683, t.o. 1998 y sus modif., sin perjuicio de la promoción de las actuaciones pertinentes ante las autoridades administrativas o judiciales competentes, de corresponder.

Agravamiento

El incumplimiento del presente régimen de información se considerará como agravante en los términos de la Ley Nº 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

Aceptación o rechazo

El cumplimiento del deber de información establecido en el régimen de información de la RG 4.838 no dará lugar a una aceptación o rechazo expreso o implícito por parte de la AFIP, respecto de la validez de los esquemas utilizados ni del tratamiento tributario que les corresponde.

Intercambio de información

Los datos relativos a una planificación fiscal recabados por aplicación del presente régimen podrán ser objeto de intercambio de información con las jurisdicciones con las cuales el país tenga vigentes instrumentos para el intercambio de información.

12.3 Jurisdicciones Cooperantes

De acuerdo con lo establecido por AFIP, las jurisdicciones cooperantes consisten en países, dominios, jurisdicciones, territorios, estados asociados y regímenes tributarios que suscribieron y/o han iniciado el proceso de negociación o de ratificación de un convenio de doble imposición o acuerdo de intercambio de información a los fines de la transparencia fiscal.⁵⁷

En ese orden de ideas las jurisdicciones no cooperantes refieren a de países o jurisdicciones que no tengan vigente con la República Argentina un acuerdo de intercambio de información en

⁵⁷ <https://www.afip.gob.ar/jurisdiccionesCooperantes/cooperantes/que-son.asp>

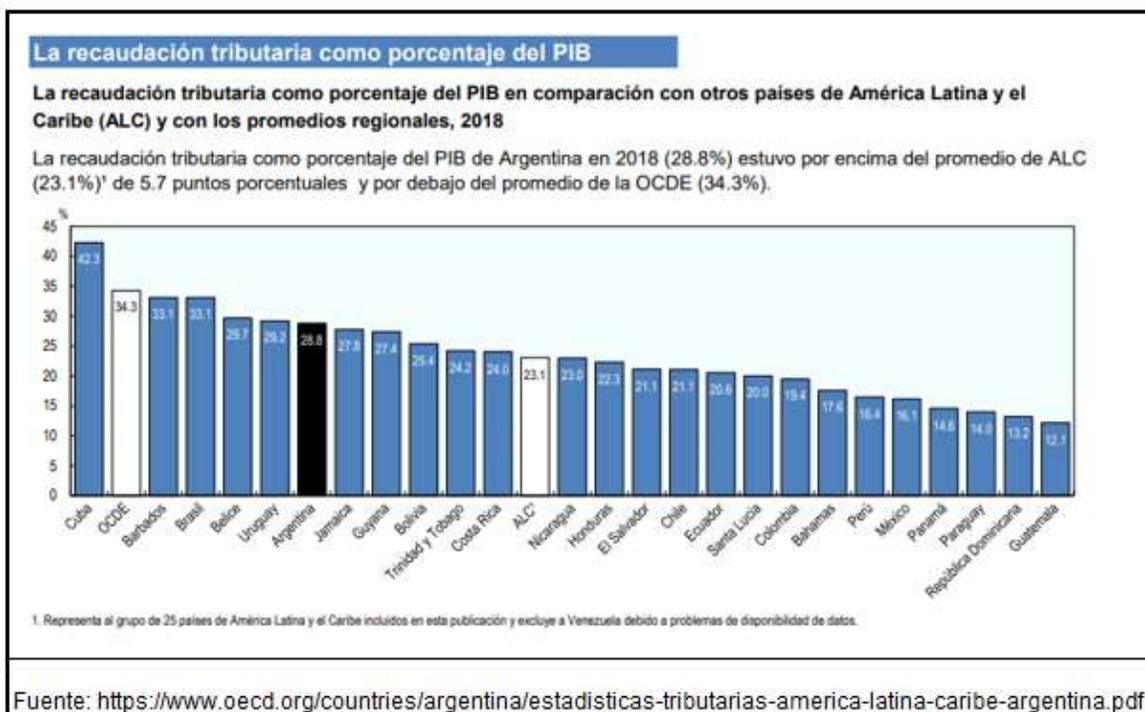
materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula amplia de intercambio de información.

Según lo establecido por AFIP, también, se considerarán como no cooperantes aquellos países que, teniendo vigente un acuerdo con los alcances definidos en el párrafo anterior, no cumplan efectivamente con el intercambio de información.

Los acuerdos y/o convenios deberán cumplir con los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información en materia fiscal a los que se haya comprometido la República Argentina.⁵⁸

En el Anexo I del presente trabajo se detallan las jurisdicciones no cooperantes.

12.4 La presión tributaria en Argentina



⁵⁸ <https://www.afip.gov.ar/jurisdiccionesCooperantes/no-cooperantes/que-son.asp>

REPUBLICA ARGENTINA
PRESION TRIBUTARIA (1)
 En % del PIB (Año base 2004)

CONCEPTO	2015	2016	2017	2018	2019
Sobre el ingreso, las utilidades y las ganancias de capital	6,46	5,31	5,26	5,11	5,09
Ganancias	6,41	5,26	5,21	5,08	5,06
Activos / Ganancia Mínima Presunta (2)	0,04	0,04	0,02	0,01	0,01
Premios Juegos de Azar y Concursos Deportivos	0,01	0,01	0,02	0,02	0,02
Otros	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)
Sobre la propiedad	0,31	0,24	0,21	0,10	0,15
Bienes Personales	0,31	0,24	0,21	0,10	0,14
Otros	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Internos sobre bienes y servicios	10,56	10,36	10,64	10,67	10,07
Al valor agregado	7,27	7,09	7,19	7,56	7,08
Internos Unificados	0,52	0,57	0,65	0,52	0,44
Combustibles Líquidos	0,95	0,92	0,97	0,80	0,75
Consumo de Energía Eléctrica	0,01	0,01	0,02	0,02	0,04
Creditos y Debitos en Cuenta Corriente	1,64	1,60	1,62	1,60	1,61
Otros	0,17	0,17	0,20	0,18	0,15
Sobre el comercio y las transacciones internacionales	1,90	1,58	1,33	1,56	2,64
Derechos de Importación	0,58	0,67	0,65	0,72	0,61
Estadística de Importación	0,01	0,01	0,01	0,01	0,14
Derechos de Exportación	1,28	0,87	0,62	0,78	1,84
Otros	0,03	0,03	0,04	0,04	0,04
Otros Impuestos	0,12	1,43	0,53	0,05	0,09
Regularizaciones tributarias no asignadas a impuestos	0,02	1,35	0,43	(0,06)	(:)
Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes	0,09	0,08	0,10	0,11	0,10
Recursos cuasitributarios y otros	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)
Aportes y contribuciones a la Seguridad Social	6,98	6,76	6,89	6,25	5,66
Empleados	2,75	2,67	2,71	2,48	2,20
Empleadores	3,95	3,82	3,88	3,52	3,25
Autónomos	0,27	0,27	0,29	0,26	0,21
RECAUDACION BRUTA IMPUESTOS NACIONALES	26,32	25,68	24,87	23,75	23,70
Deducciones	0,15	0,18	0,23	0,24	0,14
Reintegros a la exportación	0,15	0,18	0,23	0,24	0,14
RECAUDACION NETA IMPUESTOS NACIONALES	26,17	25,50	24,63	23,52	23,57
RECAUDACION IMPUESTOS PROVINCIALES	5,29	5,16	5,46	5,26	4,81
RECAUDACION BRUTA TOTAL	31,60	30,84	30,32	29,01	28,51
RECAUDACION NETA TOTAL	31,45	30,66	30,09	28,77	28,38

Fuente: **Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal**, MH, en base a datos de la AFIP, ANSES, Dirección Nacional de Asuntos Provinciales, Oficina Nacional de Presupuesto y otros organismos.

(1): Incluye los impuestos nacionales no recaudados por la AFIP.

(2): Se clasifican en esta categoría por ser computados como pago a cuenta del impuesto a las Ganancias.

(:): El número es, en valor absoluto, distinto de cero, pero menor que la mitad del último dígito utilizado.

*** : Cociente entre un número negativo y uno positivo o ambos negativos

Fuente: <https://www.argentina.gob.ar/economia/ingresospublicos/recaudaciontributaria>

REPUBLICA ARGENTINA
RECAUDACION TRIBUTARIA (1)
En millones de pesos

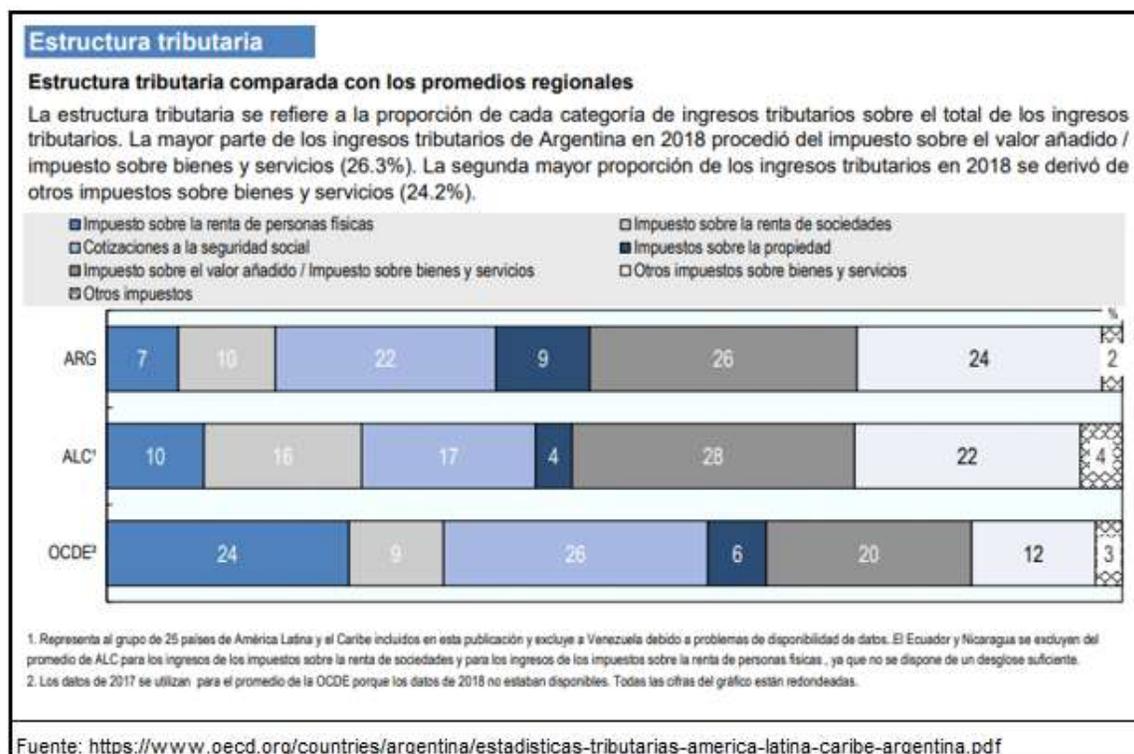
CONCEPTO	2015	2016	2017	2018	2019
Sobre el ingreso, las utilidades y las ganancias de capital	384.536	436.927	559.755	746.994	1.102.982
Ganancias	381.463	432.907	555.023	742.052	1.096.521
Activos / Ganancia Mínima Presunta (2)	2.518	3.258	2.565	2.060	2.721
Premios de Juegos de Azar y Concursos Deportivos	555	762	2.167	2.880	3.739
Otros	0	0	0	1	1
Sobre la propiedad	18.538	19.976	22.786	15.296	32.383
Bienes Personales	18.210	19.541	22.165	14.517	31.184
Otros	327	435	621	779	1.199
Sobre bienes y servicios	628.582	852.510	1.132.876	1.559.291	2.180.424
Al valor agregado	433.076	583.217	765.336	1.104.580	1.532.597
Internos Unificados	31.015	46.991	68.985	75.324	95.832
Combustibles Líquidos	56.478	75.664	102.846	116.409	161.666
Consumo de Energía Eléctrica	590	637	1.768	2.358	7.818
Créditos y Débitos en Cuenta Corriente	97.480	131.669	172.838	234.300	349.559
Otros	9.942	14.333	21.103	26.321	32.952
Sobre el comercio y las transacciones internacionales	113.053	130.223	141.373	227.215	570.669
Derechos de Importación	34.822	55.305	69.259	104.991	132.405
Estadística de Importación	691	1.060	1.376	2.187	30.671
Derechos de Exportación	75.939	71.509	66.121	114.160	398.312
Otros	1.601	2.349	4.616	5.876	9.281
Otros Impuestos	6.931	117.594	56.676	7.407	19.565
Regularizaciones tributarias no asignadas a impuestos	1.306	110.721	46.131	(8.646)	(1.070)
Régimen Simplificado Para Pequeños Contribuyentes	5.624	6.873	10.544	16.052	20.635
Recursos cuasitributarios y otros	0	0	0	0	0
Aportes y contribuciones a la Seguridad Social	415.410	556.067	733.527	913.427	1.225.673
Empleados	163.861	219.446	288.985	361.756	475.772
Empleadores	235.334	314.628	413.212	514.144	704.555
Autónomos	16.215	21.994	31.330	37.527	45.346
Empleados y empleadores no identificados	-	-	-	-	-
RECAUDACION BRUTA IMPUESTOS NACIONALES	1.567.050	2.113.298	2.646.993	3.469.630	5.131.696
Deducciones	8.831	14.983	24.953	34.600	29.270
Reintegros a la exportación	8.831	14.983	24.953	34.600	29.270
Otros reintegros	-	-	-	-	-
RECAUDACION NETA IMPUESTOS NACIONALES	1.558.219	2.098.315	2.622.040	3.435.030	5.102.426
IMPUESTOS PROVINCIALES	314.697	424.539	580.722	768.147	1.041.306
RECAUDACIÓN BRUTA TOTAL	1.881.746	2.537.837	3.227.715	4.237.777	6.173.002
RECAUDACIÓN NETA TOTAL	1.872.915	2.522.854	3.202.762	4.203.177	6.143.732

Fuente: **Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal**, MH, en base a datos de la AFIP, ANSES, Dirección Nacional de Asuntos Provinciales, Oficina Nacional de Presupuesto y otros organismos.

(1): Incluye los impuestos nacionales no recaudados por la AFIP.

(2): Se clasifican en esta categoría por ser computados como pago a cuenta del imp. a las Ganancias.

<https://www.argentina.gob.ar/economia/ingresospublicos/recaudaciontributaria>



De acuerdo a los cuadros expuestos, se puede evidenciar que, en Argentina, en el año 2018, la recaudación neta representó un 28,77% del PBI, representando los impuestos sobre los ingresos, las utilidades y las ganancias de capital, el 5,11 % del PBI. En comparación con otros países de América latina y el Caribe, la recaudación estuvo por debajo del promedio de la OCDE (34%). Y en cuanto a la estructura tributaria, en Argentina, la recaudación por impuesto a las ganancias (personas físicas + sociedades) se encuentra muy por debajo de los niveles recaudatorios por tales conceptos que se evidencian en los países de América Latina y el Caribe y de la OCDE, lo que presentaría indicios de la utilización de planificación fiscal respecto de dicho impuesto.

13. Stakeholders y GRI 207: Alcances de los compromisos tributarios del inversor socialmente responsable

El Contenido 207-3 de Estándar GRI 207 establece que la organización informante debe presentar la siguiente información:

- a. Una descripción del enfoque en cuanto a la participación de los grupos de interés y la gestión de las inquietudes de los grupos de interés en relación con la fiscalidad, que incluya:

- i. el enfoque en cuanto al compromiso con las autoridades fiscales;
- ii. el enfoque en cuanto a la defensa de las políticas públicas en materia fiscal;
- iii. los procesos para recoger y considerar las opiniones y preocupaciones de los grupos de interés, incluidos los grupos de interés externos.

Hacemos hincapié en las directrices para el Contenido 207-3-a-iii que contemplan que, al informar sobre los procesos de consulta y consideración de opiniones e inquietudes de los grupos de interés, la organización puede describir el modo en el que los procesos permiten que los grupos de interés participen en esa actividad. El Estándar establece que la organización también puede presentar ejemplos de cómo han influido los comentarios de los grupos de interés en el enfoque fiscal, la estrategia fiscal o las prácticas fiscales de la organización.

En este punto debemos diferenciar a los “shareholders” de los “stakeholders”: en el primer caso, va de suyo que la legislación tributaria argentina establece las penas y sanciones aplicables en los delitos de orden tributario para los partícipes y coautores, de manera que las políticas adoptadas por la organización en materia de impuestos afectarán a los mismos según la magnitud de estrategias utilizadas y el carácter que revistan los mismos en la organización. Por otra parte, con respecto a los stakeholders, el grado de sinergia de los mismos con la organización determinará la descripción del enfoque por parte de la misma.

14. Reportes sobre actuar impositivo de las pequeñas, medianas y grandes organizaciones: rol del contador público en la auditoría de Balances Sociales

Como primera aproximación en la materia, la Resolución Técnica (FACPCE) N° 37 “Informe precios de Transferencia”, que entre los considerandos enuncia *“que la OCDE establece que la correcta determinación de los Precios de Transferencia tiene que ver con cumplir con el principio de plena competencia asumido por los países que la integran, como también son significativos tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias, porque determinan en gran medida la distribución de la renta y los gastos y, por tanto, los beneficios gravables de las empresas asociadas situadas en diferentes jurisdicciones fiscales* “interpreta que la certificación sobre

informes de Precios de Transferencia podrá ser realizada por los Licenciados en Economía o los Contadores públicos.

De dichas normas consideramos que son aplicables respecto de reportes sobre el actuar impositivo de las pequeñas, medianas y grandes organizaciones las condiciones profesionales básicas para emitir la certificación, así como las normas para el desarrollo del encargo, sin perjuicio de aplicación de los parámetros de otras Resoluciones Técnicas de la FACPCE en lo que resulte pertinente.

Con respecto a qué debe entenderse como pequeñas, medianas y grandes organizaciones, la SPYMEYE, mediante la Resolución 69/2020 (B.O. 24/06/2020) fijó los siguientes parámetros en la categorización de MiPymes en cuanto los valores máximos de ventas totales anuales para cada una de las categorías de Micro, Pequeñas y Medianas Empresas:

Categoría	Construcción	Servicios	Comercio	Industria y Minería	Agropecuario
Micro	19.450.000	9.900.000	36.320.000	33.920.000	17.260.000
Pequeña	115.370.000	59.710.000	247.200.000	243.290.000	71.960.000
Mediana - Tramo 1	643.710.000	494.200.000	1.821.760.000	1.651.750.000	426.720.000
Mediana - Tramo 2	965.460.000	705.790.000	2.602.540.000	2.540.380.000	676.810.000

Por su parte, con respecto a los límites de personal ocupado para la categorización de Mipymes, la Resolución citada mantuvo los límites definidos por la Resolución 220/2019 de la SEyPyME, que a continuación se detallan:

Tramo	Actividad				
	Construcción	Servicios	Comercio	Industria y	Agropecuario
Micro	12	7	7	15	5
Pequeña	45	30	35	60	10
Mediana - Tramo 1	200	165	125	235	50
Mediana - Tramo 2	590	535	345	655	215

En tal sentido, si bien el Estándar GRI 207 podría aplicarse a cualquier tipo de organización, la finalidad intrínseca de la misma estaría orientada a grandes y medianas organizaciones. Asimismo, en la auditoría de balances sociales, que incluyan reportes sobre el actuar impositivo, es fundamental el rol del contador público dada su incumbencia en el aspecto impositivo.

ANEXO I

JURISDICCIONES SIN INTERCAMBIO DE INFORMACION TRIBUTARIA

Para ejercicios fiscales cerrados con posterioridad al 9 de diciembre de 2019, las jurisdicciones sin intercambio de información tributaria, son las siguientes⁵⁹:

Bosnia y Herzegovina
Brecqhou
Burkina Faso
Estado de Eritrea
Estado de la Ciudad del Vaticano
Estado de Libia
Estado Independiente de Papúa Nueva Guinea
Estado Plurinacional de Bolivia
Isla Ascensión
Isla de Sark
Isla Santa Elena
Islas Salomón
Los Estados Federados de Micronesia
Mongolia
Montenegro
Reino de Bután
Reino de Camboya
Reino de Lesoto
Reino de Suazilandia
Reino de Tailandia
Reino de Tonga
Reino Hachemita de Jordania
República Kirguisa
República Árabe de Egipto
República Árabe Siria
República Argelina Democrática y Popular
República Centroafricana
República Cooperativa de Guyana
República de Angola
República de Bielorrusia

⁵⁹ <https://www.afip.gov.ar/jurisdiccionesCooperantes/no-cooperantes/periodos.asp>

República de Botsuana
República de Burundí
República de Cabo Verde
República de Costa de Marfil
República de Cuba
República de Filipinas
República de Fiyi
República de Gambia
República de Guinea
República de Guinea Ecuatorial
República de Guinea-Bisáu
República de Haití
República de Honduras
República de Irak
República de Kenia
República de Kiribati
República de la Unión de Myanmar
República de Liberia
República de Madagascar
República de Malawi
República de Maldivas
República de Malí
República de Mozambique
República de Namibia
República de Nicaragua
República de Palaos
República de Ruanda
República de Sierra Leona
República de Sudán del Sur
República de Surinam
República de Tayikistán
República de Trinidad y Tobago
República de Uzbekistán
República de Yemen
República de Yibuti
República de Zambia
República de Zimbabue
República del Chad
República del Níger
República del Paraguay
República del Sudán
República Democrática de Santo Tomé y Príncipe
República Democrática de Timor Oriental
República del Congo

República Democrática del Congo
República Democrática Federal de Etiopía
República Democrática Popular Lao
República Democrática Socialista de Sri Lanka
República Federal de Somalia
República Federal Democrática de Nepal
República Gabonesa
República Islámica de Afganistán
República Islámica de Irán
República Islámica de Mauritania
República Popular de Bangladés
República Popular de Benín
República Popular Democrática de Corea
República Socialista de Vietnam
República Togolesa
República Unida de Tanzania
Sultanato de Omán
Territorio Británico de Ultramar Islas Pitcairn, Henderson, Ducie y Oeno
Tristán da Cunha
Tuvalu
Unión de las Comoras

Conclusiones

Los objetivos específicos del presente trabajo fueron:

1. Identificación de dificultades e interrogantes que se pueden plantear en la adopción de Estándar GRI 207 en función de los impuestos nacionales vigentes en la República Argentina, de la Ley 25.345 (Prevención de la Evasión Fiscal), de la Ley 25.246 (Código Penal. Encubrimiento y Lavado de Activos de origen delictivo. Unidad de Información Financiera) y de la Ley 27.401 (Responsabilidad Penal Personas Jurídicas).
2. Análisis de la factibilidad técnica de implementación de Estándar GRI 207 según distintas clases de personas jurídicas reguladas por el Código Civil y Comercial de la Nación, teniendo en cuenta el riesgo fiscal asociado a cada una de ellas.
3. Identificación de las prácticas socialmente responsables en materia tributaria local para determinar la información a presentar a los Stakeholders en lo que respecta al compromiso de la organización en desavenencia con la evasión y la elusión fiscal.
4. Opacidad fiscal y fraude tributario en Argentina: indagación y estudios de casos de empresas radicadas en el país con utilización de paraísos fiscales o regímenes off-shore, así como de jurisprudencia de fraude tributario, para determinar alcances de medición cualitativa y cuantitativa en la aplicación del Estándar GRI 207, en consonancia con la premisa de que en el contexto de las Normas GRI, la dimensión económica de sostenibilidad, no se centra en la situación financiera de una organización, sino en los impactos de la entidad en los sistemas económicos a nivel local, provincial (subnacional), nacional y global.
5. Análisis del programa “Responsabilidad Social Empresarial Tributaria (RSET)” de Chile como base para la definición de potenciales esquemas de trabajo vinculados a la aplicación de Estándar GRI 207.
6. Inversor socialmente responsable: Evaluación de compromiso fiscal de socios y del personal directivo en personas jurídicas (cumplimiento de deberes tributarios): ¿Quedan comprendidos individualmente o están excluidos en el análisis de indicadores?
7. Reportes sobre actuar impositivo de las pequeñas, medianas y grandes organizaciones: evaluación del rol del contador público en la auditoría de Balances Sociales.

En función de lo expuesto consideramos que, si bien es posible la implementación práctica del Estándar GRI 207 en nuestro país, representa un verdadero desafío para la profesión. Como lo ha expresado Rosembuj “El impuesto es el terreno privilegiado del engaño” y en la práctica la lucha contra la evasión tributaria es de larga data. De la misma manera, consideramos que presentar a los stakeholders una descripción de la gestión responsable de la organización en el ámbito social, ambiental y económico, en forma detallada y transparente, conlleva también a una exigencia intrínseca de transparencia fiscal.

En el sentido que la Responsabilidad Social Empresaria implica la contribución voluntaria y activa de una empresa con el fin de mejorar el bienestar social, económico y medioambiental del contexto en el que se mueve, consideramos que al existir en el ámbito tributario prácticas a las cuales podamos considerar como socialmente responsables, se puede generar una asociación entre empresas socialmente responsables y cumplimiento debido de los deberes fiscales, y es justamente en dicho punto que el Estándar GRI 207 adquiere un papel preponderante.

Muchos interrogantes pueden generarse en torno a la idea de la aplicación de la guía según las diferentes clases de personas jurídicas, no obstante, será aplicable en aquellos casos en que el “impuesto” constituya un tema material, y por otra parte los lineamientos de la GRI se proponen como aplicables a cualquier organización con prescindencia de su tamaño, sector o ubicación.

Sin duda alguna, con la publicación de la RG (AFIP) 4838 se abrió un debate con respecto a la factibilidad de su aplicación, y la misma marca una antesala a la aplicación práctica del Estándar GRI 207 en nuestro país.

Para culminar el presente trabajo, un especial agradecimiento a la Dra. Teresa Gómez, por su invaluable aporte respecto a los fallos tratados, y al Dr. Eduardo Ingaramo por su apoyo y guía para la concreción del mismo.

Bibliografía

- Boletín Impositivo (AFIP). N° 200. Marzo 2014.
- Constitución de la Nación Argentina -Ley 24.430
- Cuadernos del Instituto AFIP- C11: Elusión Tributaria: Aplicación de la teoría de la causa al principio de realidad económica.
- Cuadernos del Instituto AFIP- C12: La planificación fiscal internacional a través de la interposición de sociedades holding.
- Global Reporting Initiative (2019) "Tax". Amsterdam, Holanda
- Ley 25.246 - Lavado de Activos de origen delictivo- Modificación al Código Penal- T.O. 2000
- Ley 25.345- Prevención de la evasión fiscal- T.O. 2000
- Ley 26.994 - Código Civil y Comercial de la Nación - T.O. 2014
- Ley 27.401 - Responsabilidad Penal de Personas Jurídicas T.O. 2017
- Ley 27.430 - Impuestos. Modificaciones - T.O. 2017
- Ley 27.469 - Régimen Penal Tributario- T.O. 1997
- LITWAK, Martín, "PARAISOS FISCALES E INFIERNOS TRIBUTARIOS", Grupo Laser, 2020
- MECIKOVSKY, Jaime L., "LAVADO DE DINERO Y EVASION FISCAL", La Ley, 2012
- OCDE (2016), Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris
- OCDE (2016), Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20.
- OCDE (2016), Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios
- OCDE (2019): Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país – Acción 13 BEPS
- Revista del Instituto AFIP- Revista N° 2
- RG (AFIP) 1974 (B.O. 12/12/2005)
- RG (AFIP) 2166 (B.O. 11/12/2006)
- RG (AFIP) 3424 (B.O. 31/12/2012)
- RG (AFIP) 3642 (B.O. 23/07/2014)

- RG (AFIP) 3985 (B.O. 13/01/2017)
- RG (AFIP) 4130 (B.O. 20/09/2017)
- RG (AFIP) 4332 (B.O. 12/11/2018)
- RG (AFIP) 4838 (B.O. 20/10/2020)
- RODRIGUEZ de Ramirez, María del Carmen, "BALANCE SOCIAL", 1° Edición, Errepar, 2013
- ROSEMBUJ, Tulio. "Minimización del impuesto y responsabilidad social corporativa". Editorial El Fisco. 1° Edición, 2009
- ROSEMBUJ, Tulio. "Principios globales de fiscalidad internacional". Editorial El Fisco. 1° Edición, 2012
- ROSEMBUJ, Tulio. "TAX MORALE". Editorial El Fisco. 1° Edición, 2016
- ROUSSEAU, Jean J., "EL CONTRATO SOCIAL". Edición digital. Derechos Reservados. Biblioteca Digital Instituto Latinoamericano de la Comunicación Educativa ILCE
- Separatas Temáticas del Instituto AFIP - S15: Planificación Fiscal
- Separatas Temáticas del Instituto AFIP - ST 13: Utilización de herramientas estratégicas para la detección del fraude fiscal.
- VILLEGAS Héctor B., "CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO" 9° Edición, Astrea, 2009
- VOLPENTESTA, Jorge Roberto, "GESTION DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA" 2° Edición, Osmar D. Buyatti, 2011.