



Universidad de San Andrés

Maestría en Política y Economía Internacionales

Trabajo de Investigación Final

Título del trabajo de investigación final:

“Eludiendo el péndulo. La continuidad de la política exterior argentina en materia de evasión fiscal internacional (2007-2019)”

Autor: David Martín Meriles

DNI: 36.850.856

Director: Esteban Actis

Buenos Aires, diciembre 2020

Resumen: En la investigación se analiza la política exterior argentina en materia de evasión fiscal internacional durante el período 2007-2019. Del análisis y descripción se advirtió una continuidad en la política exterior argentina en esta área consistente en el alineamiento al régimen internacional gestado por la OCDE y la UE pese a los cambios de gobierno. En esa línea se identificaron y analizaron los determinantes de la continuidad que son dos factores que actúan de forma complementaria y concurrente. Uno es el factor “estructural” relativo a la presencia o ausencia de ciertas características estructurales en virtud de las cuales los países deciden su inserción en esta temática independientemente de los cambios de gobiernos. El otro es el factor “burocrático” ligado al rol preponderante que desplegaron ciertas burocracias especializadas argentinas en el relacionamiento externo en el área de la evasión fiscal internacional y la forma en que el ideario compartido de estas burocracias influyó en la política exterior en esta temática.



Universidad de
San Andrés

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	3
CAPITULO I: MARCO TEÓRICO	11
I.1 Apreciaciones teórico conceptuales para el factor estructural.....	11
I.2 Apreciaciones teórico conceptuales para el factor burocrático.....	13
CAPITULO II: LA POLÍTICA EXTERIOR ARGENTINA EN MATERIA DE EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL EN EL PERÍODO 2007-2019: ALINEAMIENTO DE ARGENTINA AL RÉGIMEN INTERNACIONAL DE LA OCDE-UE.....	17
II.1 Apreciaciones conceptuales sobre tributación internacional.....	18
II.2 Régimen Internacional en materia de Evasión Fiscal Internacional.....	21
II.3 Política exterior de Argentina en materia de evasión internacional.....	27
II.3.a Período 2007-2011.....	27
II.3.b Período 2011-2015.....	30
II.3.c Período 2015 – 2019.....	34
CAPÍTULO III: FACTOR ESTRUCTURAL.....	40
III.1 Características de los países incumplidores del régimen internacional.....	42
III.1.a Demografía.....	44
III.1.b PBI (paridad de poder adquisitivo) per cápita altos.....	45
III.1.c Alta participación del sector Servicios como porcentaje del PBI.....	46
III.1.d Extensión territorial/superficie.....	47
III.1.e Sistema legal con base en el common law.....	48
III.1.f Inglés como lengua oficial.....	48
III.2 Comparación de Argentina con Países similares.....	49
CAPÍTULO IV: FACTOR BUROCRÁTICO.....	55
IV.1 Rol de las burocracias especializadas argentinas.....	56
IV.1.a Intercambio de Información.....	57
IV.1.b Treaty shopping y planificaciones fiscales agresivas.....	59
IV.2 Ideario de las burocracias especializadas y su influencia en la política exterior.....	64
CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES	71
BIBLIOGRAFÍA.....	76
Referencias bibliográficas.....	76
Bibliografía general.....	80
Entrevistas.....	81

INTRODUCCIÓN

En los últimos años el tema de la evasión fiscal internacional ha adquirido inusitada notoriedad pública por la develación del mundo *off shore* producto de las investigaciones y filtraciones en los casos conocidos como *Panama Papers (2016)*, *Paradise Papers (2017)* y *Luxleaks (2014)*, entre otros. Estas investigaciones, fomentadas por organizaciones de la sociedad civil internacional como el Tax Justice Network o el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación, expusieron ante la opinión pública internacional el hecho de que existe una compleja articulación entre los contribuyentes de mayor capacidad contributiva con diversas guaridas fiscales (del inglés *Tax Haven*) así como la utilización de planificaciones fiscales agresivas con el objetivo de reducir su carga impositiva en sus países de residencia.

El objetivo general de esta investigación es analizar y explicar los determinantes de la continuidad de la política exterior argentina en relación al régimen internacional contra la evasión fiscal internacional entre los años 2007 y 2019. La justificación de la elección de Argentina como caso de estudio así como del período temporal elegido se explica *ut infra* en esta sección.

Los objetivos específicos son: Describir la política exterior argentina en relación al régimen internacional contra la evasión fiscal internacional en el período analizado. Relevar los condicionamientos “estructurales” de Argentina que indiquen en su posicionamiento en el régimen internacional contra la evasión fiscal internacional. Analizar la incidencia del factor burocrático, principalmente el rol de la AFIP y demás organismos, en el posicionamiento de la Argentina en el régimen en materia de evasión fiscal internacional. A continuación se explica en detalle.

Analizando la historia, es importante destacar que originalmente la cuestión tributaria no fue entendida por la comunidad internacional como un asunto relacionado a la evasión, sino como un tema donde era necesaria la cooperación entre países para evitar que los flujos de capitales sufran una carga impositiva desmedida afectando en última instancia el movimiento de las corrientes de inversión. Es decir, en un primer momento histórico los países diseñaron un sistema de cooperación que estaba basado en la idea de evitar la “doble imposición”, esto es, que dos países distintos gravaran una misma operación. De este modo se crearon los convenios bilaterales para “Evitar la doble imposición”. La idea que subyacía a estos mecanismos era “proteger” a los contribuyentes y consecuentemente a las corrientes de inversión de la potestad tributaria de los estados, evitando la doble imposición (Asorey, 2013).

La perspectiva de la comunidad internacional sufrió un cambio a finales de la década del '90 del siglo pasado, poniendo el foco no solamente en evitar la doble imposición sino también en evitar la “doble no imposición”, es decir, evitar que los contribuyentes pudieran evadir el pago de impuestos o hacerlo de manera reducida, escapando a la potestad impositiva del país donde son residentes fiscales o del país donde se genera la renta. La idea matriz que se empezó a gestar es que el contribuyente no solamente debe ser “protegido” para que no le impongan tributos dos veces, sino que es necesaria la cooperación para que los estados se protejan de los contribuyentes, en la medida que algunos de ellos utilizan jurisdicciones *off shore* y complejas planificaciones fiscales agresivas para sustraer base imponible y no pagar impuestos en ningún país o hacerlo de manera muy reducida (Asorey, 2013).

De este modo, hacia el año 1998, surge el primer documento internacional que se refirió a esta problemática, fue en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y se tituló “Competencia Fiscal Nociva: Un asunto global emergente”.

Lo más relevante de este informe OCDE del año 1998 es que se caracteriza a la evasión fiscal como un tema de carácter internacional por su afectación a la base imponible de diversos países y consecuentemente se puntualiza la necesidad de instaurar mecanismos de cooperación internacional para abordarlo adecuadamente. Además se identifica a un sujeto central de los esquemas de evasión internacional como son los llamados “*tax havens*” o jurisdicciones no cooperantes. Estas jurisdicciones se caracterizan fundamentalmente por tener nula tasa de imposición, escasa transparencia financiera (secreto bancario y fiscal sin excepciones) y no contar con acuerdos de intercambio de información con otros países.

Con este informe del año 1998 de la OCDE se configura un cambio de paradigma en la visión de la temática y se inicia un largo proceso en la consolidación de un régimen internacional en contra de la evasión fiscal internacional.

Actualmente hay coincidencia sobre la existencia de dos grandes problemas relativos a la evasión fiscal internacional: A- El problema de la opacidad – falta de transparencia (secreto bancario y tributario) y; B- El problema de la erosión de la base imponible por la planificación fiscal agresiva (*treaty shopping*, utilización de paraísos/guardidas fiscales). Al primer problema relativo a la opacidad se lo intenta combatir con acuerdos bilaterales y multilaterales de intercambio de información tributaria y financiera (en el caso de EE.UU, desde una visión unilateral, con una ley interna con efectos extraterritoriales llamada *Foreign Account Tax Compliance Act* “FATCA”). Al segundo problema relativo a la erosión de la base imponible se lo intenta combatir con cláusulas anti abuso (anti *treaty shopping*) en los tratados internacionales así como también con leyes internas que receptan directrices internacionales. Todos estos instrumentos

son promovidos principalmente por la OCDE a través del plan anti *Base Erosion and Profit Shifting* usualmente llamado plan BEPS (Jáuregui, 2014).

En este contexto, la primera inquietud que motivó la presente investigación radicó en desentrañar lo siguiente: ¿se puede hablar de la existencia de un régimen internacional en contra de la evasión fiscal internacional?

La investigación entiende que hay un régimen internacional en contra de la evasión fiscal internacional partiendo de la definición de régimen que brinda Krasner. Este autor define a los regímenes internacionales como “*Implicit or explicit principles, norms, rules, and decision-making procedures around which actor’s expectations converge in a given area of international relations*” (Krasner, 1983: 185).

En efecto, se trata de una definición amplia que captura todo esquema del orden internacional donde exista una convergencia de expectativas entre países y que estén expresadas en normas, principios, reglas y procesos de decisiones. Como se describirá en los capítulos pertinentes, en la temática de evasión internacional este régimen se fue consolidando en una primera etapa desde el año 1998-2009 y en una segunda etapa desde el año 2011-2015 hasta la actualidad con el proyecto *Base Erosion and Profits Shifting* (BEPS) de la OCDE.

Como se analizará, se entiende que estamos en presencia de un régimen internacional donde hay una organización principal (OCDE) y en menor medida la UE que están encargadas de establecer normas, principios e imponer un cierto grado de *enforcement* que se aplica a las jurisdicciones incumplidoras, por ejemplo la inclusión de países en listas negras y grises.

Ahora bien, puede apreciarse que en líneas generales hay una presencia de los países más desarrollados del mundo en las instituciones que promueven mayormente el régimen internacional: principalmente la OCDE y en segundo lugar la UE. Por ello, en un segundo momento de la presente investigación surgió la inquietud de: ¿cómo fue el involucramiento de los países en desarrollo con el régimen internacional en contra de la evasión internacional?

Al investigar el caso de los países en desarrollo llamó la atención el caso de Argentina, porque desde el año 2007 ha tenido un rol proactivo en Latinoamérica en la revisión de sus Convenios de Doble Imposición, ha creado comisiones para su reforma, ha reformado normativa interna y ha sido pionero en la firma de acuerdos internacionales sobre intercambio de información en la región, todo ello en línea con las recomendaciones de la OCDE. También es importante destacar que a diferencia de algunos países latinoamericanos, Argentina nunca ha estado mencionado en ninguna de las listas negras ni grises de la OCDE ni de la UE desde la creación del régimen internacional hasta el momento de presentación de la presente investigación.

Teniendo en cuenta que la política argentina en general y la política exterior argentina en particular han sido caracterizadas como pendulares, fluctuantes, con marcadas discontinuidades y muchas veces acompañadas con épicas refundacionales (Busso, 2016; Frenkel, 2017; Russell, 2010; Simonoff, 2017), llamó mucho la atención el hecho que en esta temática en particular del relacionamiento externo hubiera una notoria continuidad. Esta continuidad se observa en el alineamiento y cumplimiento del régimen internacional y en la proactividad para reformar convenios de doble imposición, firmar tratados bilaterales y multilaterales de intercambio de información y reformar normas internas. Todo en línea con las directrices de la OCDE, que como se dijo más arriba, se erige como la principal organización diseñadora y promotora del régimen internacional.

Particularmente la continuidad en algún área de la política exterior argentina resulta un fenómeno poco común en el último tiempo teniendo en cuenta que la literatura ha sido elocuente en cuanto al viraje de la política exterior entre el gobierno de Fernández de Kirchner y Macri (Actis, 2017; Busso – Barreto, 2020; Míguez, 2017; Palacio, 2019). Ahora bien, como retrata el título de esta investigación, pareciera que en esta área de la política exterior argentina se ha logrado “eludir el péndulo” manteniendo una política bastante uniforme. La investigación abarca estos tres períodos presidenciales y su justificación temporal está dada justamente porque esa etapa coincide con el origen y consolidación del régimen internacional. Adicionalmente, como se mencionó más arriba, durante ese período la Argentina ha mantenido un rol proactivo en su involucramiento con el régimen internacional alineándose a sus directrices y esto ha constituido una continuidad en la política exterior argentina pese a los cambios de gobiernos.

Además de lo anterior, al buscar el tratamiento que tuvo el tema en la literatura se aprecia que esta temática ha recibido a nivel internacional y en Argentina en particular una visión eminentemente legalista por parte de abogados y contadores sobre los efectos jurídicos del régimen internacional en la tributación. También ha habido un tratamiento desde el punto de vista de estudios económicos que buscan relevar el efecto de la evasión en las finanzas públicas de los estados y en los flujos de capitales. Sin embargo, se aprecia un muy escaso tratamiento en la literatura de relaciones internacionales, en el caso de Argentina el vacío en la literatura es mayor aún. Esto ha motivado y justificado el desarrollo de la presente investigación.

Ahora bien, luego de notar que se presenta una continuidad en la política exterior argentina en esta temática, incluso habiendo dos gobiernos con visiones y orientaciones generales tan marcadamente opuestas, se decidió reformular la pregunta-problema de investigación por la siguiente: *¿Cuáles son los determinantes que explican la continuidad en la política exterior argentina en el régimen internacional de evasión fiscal durante el período 2007-2019?*

Para responder esta pregunta, la investigación plantea dos hipótesis complementarias, partiendo de la concepción que los enfoques mono causales hace tiempo que no son sostenibles en la investigación en ciencias sociales. Conforme se explicará en los párrafos que siguen, la variable dependiente (continuidad en el alineamiento al régimen internacional) se explica en parte por un factor que se denominará “estructural” relacionado a ciertas características estructurales de Argentina y por otra parte por un factor vinculado al rol de las burocracias especializadas (principalmente la AFIP y ciertas dependencias del Ministerio de Economía) en el diseño de la política exterior en esta área.

En un primer momento se pensó que la variable con mayor fuerza explicativa de esta continuidad en la política exterior argentina eran exclusivamente ciertas características estructurales de Argentina. La idea inicial consistió en pensar que la tributación internacional constituye un tema de escasa trascendencia en la opinión pública por su carácter eminentemente técnico (con nomenclatura y conceptos técnicos relacionados a la tributación, contabilidad y derecho). Por lo cual, los países (y específicamente Argentina) tienden a comportarse en esta área del relacionamiento externo únicamente como actores racionales y maximizadores de utilidad, basando todas sus decisiones meramente en un cálculo de coste-beneficio. Esto llevaría a que la política en esta área se decide exclusivamente por un cálculo de conveniencia (por ejemplo, se elegiría la política que brinde mayor recaudación fiscal al Estado). Es decir, no entrarían en juego factores ideacionales (como la ideología del gobierno por ejemplo).

En esta línea, al observar los países que han estado en listas negras y listas grises formuladas por la OCDE y por la UE se observa que en la amplia mayoría de los casos se tratan de jurisdicciones de escasa población (la mayor parte no supera los quinientos mil habitantes), con extensiones territoriales pequeñas (en la mayor parte de los casos ni siquiera superando los 1000 Km²), con un PBI per cápita alto, donde el sector servicios representa un porcentaje muy significativo del PBI (en prácticamente todos los casos superando el 75%), además de tener en su mayoría sistema legales basados en el *common law* y al inglés como idioma oficial. La explicación de estas características compartidas en la amplia mayoría de los casos hace suponer que se trata de países pequeños donde la decisión política se fundamenta en crear esquemas impositivos y de opacidad para beneficiarse de la atracción de capitales que buscan refugio de la potestad tributaria de sus países de origen.

Por lo expuesto anteriormente, la primera hipótesis de esta investigación parte de la base que Argentina posee características estructurales opuestas a las mencionadas anteriormente y que constriñen a cualquier gobierno (sin distinciones partidarias e ideológicas) a estar alineado al régimen internacional en la medida que el régimen internacional brinda herramientas justamente para evitar que países como Argentina pierdan base imponible por planificaciones fiscales

agresivas de los contribuyentes y la utilización de jurisdicciones *off shore*. Por ello la hipótesis queda formulada del siguiente modo: *las características estructurales de Argentina (población, extensión territorial, PBI per cápita, porcentaje del sector servicios en relación al PBI, sistema legal, idioma oficial) han motivado en parte su alineamiento y continuidad al régimen internacional en contra de la evasión fiscal internacional.*

La operacionalización de esta variable se realiza por un lado tomando bases de datos de organismos internacionales (FMI y Banco Mundial) y se ha escogido en este caso una metodología mixta que combina elementos del análisis cuantitativo y del análisis cualitativo. Se realiza un análisis de datos relevantes y comparados de aquellos países que han sido considerados incumplidores del régimen internacional a los fines de extraer sus características estructurales compartidas para luego hacer un análisis de comparación con Argentina. Por otro lado, se comparará el relacionamiento externo de Argentina en relación al régimen internacional de evasión fiscal con otros países cuyas características estructurales también son opuestas a la de los países incumplidores del régimen internacional y pueden compararse con Argentina (Colombia, México, Brasil, España, Ecuador y Perú).

Ahora bien, con la lectura de autores que ponderan la influencia de otras variables internas que se forman al interior de los estados para el análisis de la política exterior (Moravcsik 1997, Van Klaveren 1992, Fearon 1998), la investigación consideró que si bien el factor “estructural” sin dudas influyó en la continuidad de la política exterior argentina en esta área, no resultaba suficiente quedarse con un enfoque que solamente ponderara este elemento. Se imponía como necesario “abrir la caja negra del estado” para ver qué otros factores internos podían también explicar la continuidad.

En este sentido, analizando otros factores internos, se pudo apreciar que la influencia de la burocracia especializada en Argentina podía constituir un factor explicativo relevante. En efecto, por las características preponderantemente técnicas concernientes a la evasión fiscal internacional se aprecia que el Poder Ejecutivo y la Cancillería (organismos tradicionalmente ejecutores de la política exterior) no desempeñan un rol protagónico sino que las burocracias especializadas, puntualmente la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y ciertas dependencias del Ministerio de Economía como la Subsecretaría de Ingresos Públicos, son los órganos que principalmente llevan adelante el relacionamiento externo en la materia, participando de las reuniones internacionales promovidas por la OCDE e incluso en algunos casos hasta firmando (por delegación) tratados internacionales en representación de Argentina.

Como se aprecia, la investigación se sustenta en este punto en la idea que la continuidad en la política exterior argentina en esta área puede ser explicada en parte por la influencia que tiene en

el diseño de la política exterior sobre evasión fiscal internacional las burocracias especializadas, principalmente la AFIP y ciertas agencias del Ministerio de Economía. Si se considera que uno de los roles institucionales que se da a la AFIP en el organigrama estatal es el de recaudar la mayor cantidad de impuestos posibles para que el aparato estatal pueda funcionar con normalidad y perseguir sus objetivos de política pública, es plausible que el *mindset* recaudatorio de los funcionarios que integran esta burocracia especializada coincida plenamente con el ideario emanado del régimen internacional que promueve la OCDE ya que justamente este régimen tiende a brindar elementos para combatir dicho fenómeno de la evasión fiscal.

En definitiva, si se considera que los gobiernos del período analizado delegan en gran parte el diseño y ejecución de la política exterior en esta área a la AFIP y otros organismos y este es un organismo técnico, en gran parte formado por personal de carrera y con un ideario recaudatorio (porque ese es la finalidad institucional que le da el estado argentino en la letra de la ley en los hechos) es muy probable que esta burocracia encuentre en las directrices de la OCDE y el régimen internacional muchas herramientas valiosas para cuestionar planificaciones fiscales agresivas de contribuyentes que quieren sustraerse del pago de impuestos en Argentina y así cumplir con su rol institucional.

Por todo lo anterior, la investigación tendrá una segunda hipótesis que se formula de la siguiente manera: *la continuidad en la política exterior argentina de alineamiento al régimen internacional contra la evasión fiscal se explica, en parte porque hay una continuidad del órgano ejecutor de la política exterior en esta área (la AFIP y ciertas dependencias del Ministerio de Economía) cuyos funciones institucionales e ideario encuentran en el régimen internacional valiosas herramientas para el cumplimiento de sus fines recaudatorios asignados por el estado.*

La operacionalización de esta variable referida al rol de la burocracia se realizará partiendo de una metodología de tipo cualitativo, identificando hechos, declaraciones y documentos donde surja la importancia de la burocracia especializada en el diseño y ejecución de la política exterior en esta área así como su alineamiento a las directrices del régimen internacional. Además del análisis de documentos, el análisis de discurso y la búsqueda de eventos donde surja esta influencia, se realizarán entrevistas a personas claves que den cuenta de la importancia de la burocracia para explicar la variable dependiente de la investigación.

Las fuentes primarias a analizar serán:

1- Tratados internacionales que Argentina haya denunciado o firmado. Esta fuente se justifica porque constituyen el principal instrumento de derecho internacional a través del cual los estados expresan su voluntad de obligarse para un fin determinado. En el caso de la presente

investigación serán analizados tanto los tratados bilaterales como los multilaterales así como las reservas que haya esgrimido Argentina al momento de la firma;

2- Documentos internacionales como declaraciones públicas donde Argentina haya manifestado su posición con relación a este tema;

3- Leyes internas donde Argentina haya manifestado en los considerandos que está influida por estándares internacionales promovidos por el régimen internacional;

4-Registros online y escritos donde surja el involucramiento de funcionarios argentinos en actividades internacionales de formación promovidas por el régimen internacional.

5-Bases de datos donde surjan datos sobre la estructura económica de Argentina.

5-Entrevistas con funcionarios que hayan tenido participación en la discusión, diseño e implementación de esta área de la política exterior. También entrevistas con expertos en la temática que hayan analizado las posiciones de Argentina.

Las fuentes secundarias a analizar serán:

1. Trabajos académicos que se refieran a la evasión fiscal internacional;
2. Notas periodísticas donde se analice el tema de la evasión internacional.

La importancia de estas fuentes está dada por el hecho de ayudar a la comprensión de las fuentes primarias mencionadas en el párrafo anterior.

Por último, es menester hacer referencia a cómo está redactado el trabajo y los capítulos en los que está dividida la investigación: en el capítulo I se explica el marco teórico utilizado como lentes de análisis para la investigación; en el capítulo II se realiza una descripción sintética de cómo fue el involucramiento de Argentina con el régimen internacional y en general su rol sobre la evasión fiscal internacional; en el capítulo III se realiza un análisis de la hipótesis de tipo estructural; en el capítulo IV se realiza un análisis de la hipótesis de tipo burocrático; finalmente se expresan las conclusiones y reflexiones finales del trabajo.

CAPITULO I: MARCO TEÓRICO

A continuación, se exponen los conceptos teóricos que servirán de herramientas analíticas a través de los cuales se estudiarán los factores y variables que son objeto de la presente investigación.

En primer lugar se describen los conceptos teóricos utilizados para calificar al régimen contra la evasión fiscal como un régimen internacional conforme la caracterización desarrollada en la literatura de relaciones internacionales.

La investigación tomará como premisa analítica que la cooperación contra la evasión fiscal internacional se constituye actualmente en un régimen internacional según la definición de Krasner (1983). Como se mencionó anteriormente, este autor define a los regímenes internacionales como *“Implicit or explicit principles, norms, rules, and decision-making procedures around which actor’s expectations converge in a given area of international relations”* (Krasner, 1983: 185).

De esa definición se desprenden las diferencias entre reglas, normas y principios, conceptos que serán utilizados en la investigación. Las reglas básicamente implican un específico mandato o prohibición para actuar, las normas constituyen estándares de comportamiento para los estados (no con el grado de especificidad de las reglas) y los principios son más bien creencias generales sobre hechos, causalidad y rectitud. En el desarrollo de la investigación se explicará cómo el régimen internacional contra la evasión fiscal gestado principalmente por la OCDE y la UE encuadra en estas categorías conceptuales de guías de conducta para los estados.

También se utilizará la diferencia conceptual entre debilitamiento del régimen y cambio dentro del régimen. En este sentido se afirma: *“If the principles, norms, rules, and decision making procedures of a regime become less coherent, or if actual practice is increasingly inconsistent with principles, norms, rules, and procedures, then a regime has weakened.”* (Krasner, 1983: 189). Esta diferencia conceptual servirá para explicar que los cambios que se produjeron en los últimos años dentro del régimen contra la evasión fiscal internacional gestado por la OCDE y la UE son en la dirección de consolidación y cristalización de sus principios originales y no en un debilitamiento de los mismos, fundamentalmente por el lanzamiento del plan BEPS en el período 2013-2015.

I.1 Apreciaciones teórico conceptuales para el factor estructural

Como se ha afirmado en la introducción, uno de los objetivos de esta investigación es describir la política exterior de Argentina en materia de lucha contra la evasión fiscal internacional. Como se verá en profundidad en el capítulo siguiente, la conclusión principal que surge de esa descripción de la conducta externa de Argentina en esa área es que hay una continuidad en el

alineamiento de Argentina al régimen internacional gestado principalmente por la OCDE y la UE durante todos los gobiernos analizados.

Ahora bien, para explicar esa continuidad en la política exterior por parte de gobiernos con ideologías y orientaciones generales tan disímiles se utilizarán dos explicaciones que importan factores complementarios. Como se comentó anteriormente, el primero es el factor que se llamará “estructural” y que se sustenta en la idea que el alineamiento al régimen internacional se explica en parte por ciertas características estructurales que posee Argentina .

Para explicar ese factor se utilizará un marco teórico que en línea con el acápite anterior parte de la idea que el régimen contra la evasión fiscal se erige como un régimen internacional. Sin embargo, dentro de la teoría de regímenes, a su vez, hay distintos enfoques. En esta investigación se parte de una visión institucionalista liberal con un enfoque de elección racional, específicamente la teoría de Keohane (1982) llamada “*constraint - choice*”. Esta teoría asume que: a) los estados son los actores centrales de las relaciones internacionales; b) estos actores tienen ciertas preferencias y esencialmente son “*utility maximizers*” ya que su acción está orientada en un cálculo de coste beneficio, es decir, se asume la racionalidad de los estados, “*we assume that, in general, actors in world politics tend to respond rationally to constraints and incentives*” (Keohane, 1982: 335).

Sin perjuicio de lo anterior, esta teoría no llega a los postulados más extremos de las teorías de la elección racional que siempre han recibido críticas por su excesiva simplificación de la realidad. Keohane dice que “*I assume a prior context of power, expectations, values, and conventions*” (Keohane, 1982: 329). En definitiva, este enfoque explica por qué los estados pueden suscribir acuerdos y reforzar un régimen internacional en el que tienen una posición menos favorable que otros estados, y básicamente explica que en ausencia del régimen de cooperación los estados entienden que se generaría un resultado aún menos favorable.

La elección de este marco teórico para explicar el factor estructural se fundamenta en que se asume que la cuestión impositiva en general y la tributación internacional en particular por su carácter eminentemente técnico no tiene gran relevancia en la opinión pública y no suelen entrañar un debate de principios para el público en general. Por ello, los estados pueden comportarse en esta área puramente como *utility maximizers* tomando decisiones en base exclusivamente a cálculos de coste beneficio. En este caso por ejemplo un país podría adherir al régimen internacional meramente porque considerando sus características le resulta redituable para su recaudación fiscal, es decir, el régimen internacional le permite recaudar más recursos fiscales.

I.2 Apreciaciones teórico conceptuales para el factor burocrático

El otro factor que de manera complementaria con el primero ayuda a explicar la continuidad de Argentina en la política exterior en materia de evasión fiscal internacional es el llamado factor burocrático que pondera el rol de la burocracia especializadas y su impacto en el diseño y ejecución de la política exterior en esta área.

El marco teórico sobre el rol de las burocracias en la política exterior de los estados es un terreno profuso y muy debatido en la literatura que esta investigación no tiene por objeto detallar o tomar posición. Solamente se utilizarán algunos conceptos de determinados autores y seleccionados específicamente por su potencial aplicativo al caso de estudio.

En primer término se utilizará la tipología de burócratas acuñada por Anthony Downs (1965). Este autor considera que los burócratas son maximizadores de utilidad y además de pertenecer a una determinada organización tienen sus objetivos propios que pueden no coincidir necesariamente con los de la organización en la que están involucrados.

En base a esa disquisición Downs realiza una tipología que distingue 2 tipos de burócratas:

A- Los *Purely self-interested officials* que están motivados enteramente por sus objetivos personales, dentro de esta categoría están los *climbers* y los *conservers*. La diferencia entre ambos es que los segundos son proclives a defender el status quo para no arriesgarse a perder sus privilegios;

B- *Mixed-motive officials* que se caracterizan por combinar intereses personales junto con una lealtad a valores generales. Dentro de esta categoría están los *zealots* que son leales a estrechas políticas o conceptos, los *advocates* que son leales a un conjunto de valores y principios más amplios que los primeros y los *statesman* que son leales a la nación o a la sociedad considerada como un todo (Downs, 1965).

Dentro de esta tipología desarrollada por Downs se utilizará primordialmente la categoría de los *advocates*.

Por otra parte se tomarán dos tipologías de conceptos desarrollados por Goldstein y Keohane (1993). Estos autores intentan dar cuenta del impacto del factor ideacional en el diseño y ejecución de la política exterior de los estados. En esa línea la primera tipología distingue 3 tipos de ideas:

A- *World views* son las más generales de las ideas, están fuertemente arraigadas en una cultura e incluyen cuestiones no meramente normativas sino también ontológicas que se vinculan a aspectos identitarios e incluso emocionales. “*The world's*

great religions provide world views; but so does the scientific rationality that is emblematic of modernity” (Goldstein – Keohane, 1993: 8);

B- *Principled beliefs* consisten en ideas normativas que ayudan a distinguir entre lo bueno y lo malo o lo justo y lo injusto, “*The views that "slavery is wrong," that "abortion is murder," and that human beings have the "right of free speech" are principled beliefs*” (Goldstein – Keohane, 1993: 9);

C- *Causal beliefs* son ideas sobre las relaciones de causa-efecto que derivan de un consenso compartido por determinadas elites que en la modernidad serían la comunidad e instituciones científicas, “*Such causal beliefs provide guides for individuals on how to achieve their objectives*” (Goldstein – Keohane 1993: 10).

De esta tripartición que esbozan los autores sobre las ideas que pueden afectar la política exterior la investigación utilizará la categoría de los *principled beliefs* y los *causal beliefs*.

Por otro lado, también Goldstein y Keohane (1993) esbozan una tipología que distingue formas sobre cómo las ideas clasificadas anteriormente pueden afectar la política de los estados. Esta tipología se divide en:

A- *Ideas as road maps*: aquí las ideas sirven para definir las preferencias o para entender la relación causal entre los objetivos propuestos y las distintas alternativas políticas para conseguirlos, “*once an idea is selected, this pathway limits choice because it logically excludes other interpretations of reality or at least suggests that such interpretations are not worthy of sustained exploration.*” (Goldstein – Keohane, 1993: 12);

B- *Ideas as focal points and glue*: aquí las ideas sirven para lograr resultados en ausencia de equilibrios “*They may serve as focal points that define cooperative solutions or act as coalitional glue to facilitate the cohesion of particular groups—which may even prevent agreement on a wider basis*” (Goldstein – Keohane, 1993: 12);

C- *Institutionalization*: aquí las ideas básicamente se han incorporado a un conjunto de normas o reglas cristalizándose y de ese modo constriñen las decisiones políticas a futuro.

Esta investigación utilizará la tipología de *ideas as road maps* y la categoría de *institutionalization*.

Por otra parte, en cuanto al análisis del accionar de las burocracias se tomará la teorización sobre los “intermediarios” con el “*RIT model*” desarrollada por Abbot, Levi-Faur y Snidal (2017), RIT es la abreviatura de la relación “Regulator-Intermediary-Target”. El “*RIT model*” es una propuesta teórica de los autores que complejiza los tradicionales esquemas de Principal- Agente

(“PA *model*”) donde el foco estaba puesto en la relación jerárquica de un principal que, procurando mantener siempre el control, delegaba determinados aspectos en un agente que se asumía debía tener la potestad de influir en los *targets* de la regulación.

El “RIT model” marca una diferencia con el modelo tradicional de PA en varios aspectos, puntualiza que una regulación puede tener a los intermediarios como sujetos no meramente pasivos sino también con susceptibilidad de generar *feedback* con el regulador e incluso en determinados casos tornarse más relevante, es decir, los flujos no son unidireccionales del regulador hacia abajo sino que hay intercambios.

En línea con lo anterior los autores hablan de la capacidad de los intermediarios de influir en la regulación con su *feedback* como con la idea de “*agenda-setting and negotiation: dynamic rule development*”. Afirman los autores: “Intermediaries are often important in the development of rules over time. Feedback from intermediaries may be based on their own experience with the interpretation and implementation of rules: they can provide first-hand information on areas of ambiguity, problems of maladaptation to local conditions, difficulties of implementation and burdensome demands, barriers to effective monitoring, more efficient alternatives and similar matters, and how rules might be revised, rescinded, or expanded” (Abbot, Levi-Faur y Snidal, 2017: 23).

De las distintas capacidades mencionadas por Abbot, Levi-Faur y Snidal (2017) por las cuales un regulador puede requerir la intervención de un intermediario esta investigación tomará la categoría de *expertise* que es un tipo de *operational capacity*. Se define a la expertise como “specialized knowledge about regulatory norms and how to implement them. This includes knowledge of target behavior” (Abbot, Levi-Faur y Snidal, 2017: 20).

Por otro lado, se tomará la clasificación de 4 modos de gobierno indirecto descrita por Abbot, Genschel, Snidal y Zangl (2018), específicamente de esas categorías se utilizarán dos: *delegation* que es la forma característica del clásico modelo jerárquico de PA que se expresa cuando: “a principal (governor) conditionally grants authority to an agent (intermediary) to carry out defined governance tasks on its behalf, according to its instructions, and subject to its hierarchical control (...) Thus, the principal can exercise hard controls both ex ante and ex post” (Abbot, Genschel, Snidal y Zangl, 2018: 5). También se utilizará la categoría de *trusteeship* que se manifiesta cuando “a trustor (governor) grants authority to a trustee (intermediary); the trustee must exercise that authority according to the terms of the grant, but has considerable autonomy in interpreting those terms. The trustor may steer the trustee’s behavior through inducements, but it cannot intervene hierarchically as long as the trustee’s actions remain within the terms of the grant” (Abbot, Genschel, Snidal y Zangl, 2018: 5).

También de los autores citados en la párrafo anterior se tomará la construcción teórica conocida como “CC theory” (CC es la abreviatura en inglés de Competence-Control) que trata el “dilema del gobernante”. Esta teoría parte de una crítica al clásico modelo de las teorías PA que tienen la asunción que todo gobernante elegirá un agente intermediario que sea competente para cumplir sus funciones, de este modo el gobernante solo centraría su atención en crear incentivos y sanciones para controlar al agente, pero “PA theory does not centrally address the possibility that these controls may undermine agent competence, or that agent competence may undermine control” (Abbot, Genschel, Snidal y Zangl, 2018: 2).

Se analizará si en la situación analizada en esta investigación se manifiesta el dilema del gobernante que básicamente se explica por la tensión entre elegir un agente competente pero que gana más autonomía o un agente que pueda ser más controlable en perjuicio de su competencia: “This competence–control (CC) trade-off creates the governor’s dilemma: the governor can obtain either high competence or strong control, but not both. If it supervises intermediaries so tightly that they cannot fully exercise their competencies, or engages less competent intermediaries more amenable to control, it risks policy failure” (Abbot, Genschel, Snidal y Zangl, 2018: 2).

Finalmente, también se utilizará para el análisis de la variable burocrática una tipología acuñada por Margaret Hermann y Charles Hermann (1989) donde dividen en tres las unidades de toma de decisiones en política exterior:

- A- *Predominant leader*: donde un individuo tiene el poder de imponer su decisión sin que oposición alguna pueda prevalecer sobre su designio;
- B- *Single group*: aquí hay un grupo de individuos que pertenecen a un mismo cuerpo y toman la decisión en conjunto;
- C- *Multiple Autonomous Actors*: se trata de individuos, grupos o coaliciones separadas donde cada uno puede actuar individualmente pero ninguno tiene la habilidad de forzar el cumplimiento de los otros, “*moreover, no overarching authoritative body exists in which all the necessary parties are members*” (Hermann – Hermann, 1989: 364).

De esta tipología se tomará la categoría de *single group* y de *Multiple Autonomous Actors*.

CAPITULO II: LA POLÍTICA EXTERIOR ARGENTINA EN MATERIA DE EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL EN EL PERÍODO 2007-2019: ALINEAMIENTO DE ARGENTINA AL RÉGIMEN INTERNACIONAL DE LA OCDE-UE

Tal como se mencionó en la introducción, uno de los objetivos de la presente investigación es describir la política exterior argentina en materia de evasión fiscal internacional en el período 2007-2019. Por una cuestión metodológica esta descripción corresponde hacerla previamente al desarrollo de los factores explicativos que está en los siguientes capítulos ya que justamente esos factores intentan explicar la continuidad que hubo en la política exterior argentina en esta área, y esa continuidad marcada por el alineamiento al régimen internacional gestado por la OCDE-UE está descrita en este capítulo.

La elección del período 2007-2019 se justifica por dos razones fundamentales, la primera de índole sistémica es que el Régimen Internacional contra la Evasión Fiscal dio sus primeros pasos recién en 1998 con el primer informe de la OCDE sobre la temática, su consolidación para considerarlo un “régimen” internacional llevó un paulatino y largo proceso, recién a mediados de la primera década de este milenio podría hablarse de un régimen en estricto sentido, por ello analizar gobiernos anteriores al del período escogido sería imposible por el estado embrionario del propio régimen internacional en esas etapas. La segunda razón se sustenta en que se ha escogido a Argentina como caso de estudio y el período 2007-2019 en particular porque durante ese lapso dicho país llevó adelante políticas distintivas al resto de sus pares latinoamericanos, marcando proactividad en el alineamiento al régimen internacional así como denuncias a tratados internacionales preexistentes opuestos a los nuevos lineamientos.

La descripción que se ofrece a continuación se realizará dividiendo el período analizado en tres etapas. Esta división en tres etapas se justifica por la cuestión institucional que durante ese lapso de tiempo hubo tres períodos presidenciales en Argentina. Se considera relevante entender cómo se trató la cuestión de la evasión fiscal internacional en cada uno de esos períodos presidenciales que estuvieron marcados por circunstancias disímiles e incluso por gobiernos con ideologías y orientaciones diferentes.

Es relevante aclarar que la descripción de la política exterior en esta área se realizará desde un punto de vista general considerando solamente los eventos más relevantes del relacionamiento político internacional. Principalmente se hará referencia a la denuncia y suscripción de tratados internacionales, la participación en foros y organismos internacionales así como la incorporación en el sistema normativo argentino de directrices internacionales o *soft-law* internacional.

Finalmente, es apropiado mencionar que en la descripción se focalizará en las implicancias políticas de los hechos seleccionados, mencionando sintéticamente las cuestiones técnicas

fundamentales y necesarias para su entendimiento pero sin entrar en los detalles de las disquisiciones jurídico-impositivas. Esto así porque la investigación no se propone realizar un análisis jurídico de los instrumentos tratados internacionales, directrices de OCDE o normas internas sino entenderlos en el marco de una política exterior del Estado argentino.

Ahora bien, a los fines de una mejor comprensión de la política exterior llevada adelante por Argentina en materia de evasión internacional resulta imprescindible previamente formular algunas apreciaciones conceptuales sobre la tributación internacional.

II.1 Apreciaciones conceptuales sobre tributación internacional

Resulta fundamental puntualizar algunos conceptos específicos de la tributación internacional ya que a lo largo de la investigación se hará constante referencia a nociones que tienen un gran desarrollo y utilización por los expertos en fiscalidad internacional, foros internacionales y por funcionarios de las burocracias nacionales que se dedican a esta temática. Por ello contar con precisiones de estos conceptos será conducente a un mejor entendimiento del resto de la investigación.

El primer concepto que se estima necesario para una mejor comprensión del fenómeno a analizar es justamente qué se entiende por derecho tributario internacional. Hay una amplia discusión sobre si el derecho tributario internacional es parte del derecho administrativo internacional, del derecho internacional público o tiene un carácter autónomo, y en segundo lugar sobre si el derecho internacional tributario solamente comprende a las normas de los convenios internacionales o también normas de derecho interno que pueden afectar la tributación entre dos o más países.

No obstante lo anterior, no es el objetivo de esta investigación profundizar en estos extensos debates doctrinales. Se utilizará el concepto acuñado por Klaus Vogel (2001): “El derecho tributario internacional comprende la totalidad de las prescripciones jurídicas que se refieren a la imposición relativa a los supuestos de hecho que tiene lugar en el exterior de las fronteras nacionales. Se compone de: — Normas de derecho internacional, de derecho internacional en general y, sobre todo, de derecho internacional contractual — Normas de derecho de la comunidad internacional — Normas de derecho interno” (Vogel, 2001).

Se opta por esta definición por su carácter amplio y comprensivo tanto de normas de derecho internacional como del derecho interno. La investigación entiende que considerando la complejidad que entraña el fenómeno de la tributación internacional se requiere esa amplitud conceptual que incluye también aspectos de la normativa interna de los estados. Como se verá en el capítulo siguiente, la ley 27.430 de Argentina es una norma de derecho interno pero que se vincula a la

tributación internacional por su potencial de afectar por ejemplo el diferimiento de impuestos con normas de transparencia fiscal o *CFC rules*.

Una vez asumido este concepto de derecho tributario internacional resulta relevante precisar la noción de uno de sus componentes principales que son los Convenios para Evitar la Doble Imposición (la abreviatura más usada es “CDI”). Aquí se toma la siguiente definición: “Los convenios internacionales son la fuente principal del Derecho tributario internacional. Estos acuerdos internacionales tienen por propósito distribuirse la competencia tributaria entre las diferentes naciones” (Altamirano, 2012: 767).

De esa definición surge que los CDI son instrumentos internacionales que distribuyen base imponible entre los estados, es decir, tienen por objeto determinar en qué casos tiene derecho a tributar un estado y no el otro y en su caso si hay un tope que limite cuantitativamente su potestad tributaria.

Ahora bien, tal como se verá en el capítulo siguiente, la conformación de la red de tratados internacionales para evitar la doble imposición (CDI) fue la respuesta de la comunidad internacional al primer problema relativo a la tributación transfronteriza consistente en la afectación de las corrientes de inversión y flujos de capitales internacionales que se derivaban cuando dos estados gravaban al mismo contribuyente. Sin embargo, en gran medida puede considerarse que la conformación de la primigenia red de CDI constituyó una de las condiciones necesarias para lo que luego sería el abuso de tratado o *treaty shopping* que facilita la evasión fiscal internacional.

En este sentido, esta investigación asume el desarrollo de Thomas Rixen (2010) quien ha investigado el tema de la evasión fiscal internacional desde una perspectiva racionalista de *game theory*. Este autor sostiene que el problema original fue evitar que los estados gravaran dos veces a un mismo contribuyente afectando así la movilidad de capitales, por ello crearon la red de CDI. Sin embargo, por las redacciones abiertas de las cláusulas de los tratados, esta red de CDI a su vez creó el problema (endógeno) del *treaty shopping*. De este modo el autor afirma que los estados no quieren modificar radicalmente la red de CDI porque temen romper el esquema original cooperativo perjudicando la movilidad de capitales, de modo que realizan reformas para evitar la evasión sin modificar los principios fundamentales originales.

En línea con lo anterior, el concepto de abuso de tratado o *treaty shopping* será utilizado reiteradas veces a lo largo de esta investigación, básicamente “el abuso de los tratados por una persona física o jurídica (*treaty shopping*) se da cuando no tiene derecho a los beneficios de un tratado tributario, y los ejerce impropriamente, por ejemplo, valiéndose de otra persona física o

jurídica, a fin de obtener aquellos beneficios que no le son directamente conferidos. Constituye una forma de evasión por elusión, o uso indebido de formas” (García Vizcaíno, 2013: 539).

En parte por el abuso de tratado y otras formas de planificación fiscal consideradas agresivas se gestó en la comunidad internacional a instancias de la OCDE un ambicioso plan compuesto por 15 acciones conocido como plan BEPS (por sus siglas en inglés, “*Base Erosion and Profit Shifting*”). Este proyecto “dota a los distintos Estados de soluciones para limitar los “vacíos normativos” existentes a nivel internacional que permiten que los beneficios de las empresas “desaparezcan” o sean trasladados artificialmente hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, en las que se desarrolla una escasa o inexistente actividad económica” (Martín, 2017). En la investigación se hará constante referencia a este proyecto BEPS que se erige como la consolidación más trascendente del régimen internacional contra la evasión fiscal en los últimos años.

Por otra parte, dentro de las iniciativas contra la evasión internacional surge el concepto de “intercambio de información fiscal y financiera” entre los estados justamente para combatir la opacidad tributaria-financiera que ha caracterizado a ciertos centros *off shore* y guaridas fiscales.

A lo largo de la investigación se hará referencia a distintos aspectos y regulaciones que rigen al intercambio de información fiscal entre los estados. A estos efectos es importante distinguir entre acuerdos de intercambio de información a requerimiento que son el modelo primigenio de este tipo de tratados donde los estados pueden obtener información tributaria de un contribuyente en otro estado solamente si se realiza una petición formal generalmente con la exigencia que existan razones fundadas para investigar al contribuyente o una investigación en curso. Por otra parte están los acuerdos automáticos de intercambio de información que generalmente se refieren a cuestiones financieras como cuentas bancarias y donde no se necesita una petición de un estado para obtener información relevante sino que directamente hay una remisión automática año por año de la información financiera que puede ser de interés para el otro estado (Gómez, 2017; Caranta, 2018).

Estos conceptos se utilizarán para analizar las tendencias del régimen internacional que promueve el intercambio de información entre los estados. En la actualidad se ha ido imponiendo el intercambio automático sobre todo a través del *Common Reporting Standard* que es un mecanismo gestado a nivel OCDE que básicamente implica el intercambio entre países de información sobre cuentas bancarias de los contribuyentes. Este mecanismo parte del trabajo realizado en el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información en Materia Fiscal sobre el estándar AEOI (por sus siglas en inglés “*Automatic Exchange of Information*”).

Por otra parte el intercambio de información a requerimiento se desarrolla internacionalmente con los estándares denominados EOIR (por sus siglas en inglés “*Exchange of Information on Request*”). Como se verá, el intercambio a requerimiento tuvo su auge en las

primeras etapas de gestación del régimen internacional mientras que en la actualidad se impone el intercambio automático.

Sin perjuicio de la utilización de estos conceptos desarrollados en espacios multilaterales del régimen internacional (principalmente la OCDE), en la investigación también se harán referencia a la ley FACTA estadounidense sancionada en el año 2010 y con entrada en vigencia en 2013. Esta ley básicamente constituye una normativa interna de Estados Unidos pero con aplicación extraterritorial. Impone a los bancos de países extranjeros la obligación de informar sobre las cuentas bancarias y demás información financiera que posean estas entidades sobre contribuyentes estadounidenses. EL incumplimiento de la obligación de informar puede acarrear la imposición de una retención 30% afectando significativamente el desenvolvimiento de las entidades financieras incumplidoras en territorio estadounidense (Torassa, 2014).

Ahora bien, antes de avanzar con la descripción de la política exterior argentina en el área de la tributación internacional es conveniente describir las principales características del régimen internacional que existe a nivel global gestado principalmente a través de la OCDE y en menor medida de la UE ya que como se verá, el rasgo preponderante del relacionamiento externo de Argentina en esta área es justamente su alineamiento general a dicho régimen internacional. Por ello, a continuación se describen las características salientes del régimen internacional en esta materia.

II.2 Régimen Internacional en materia de Evasión Fiscal Internacional

Como fuera comentado en los capítulos precedentes, la cuestión fiscal internacional no es un tópico novedoso en el relacionamiento externo de los estados. En efecto, ya en las primeras décadas del siglo XX se planteó en la comunidad internacional el interés atinente a evitar la doble imposición internacional y por ello se fueron suscribiendo los primeros tratados internacionales comúnmente conocidos como “Convenios para Evitar la Doble Imposición” (Asorey, 2013).

Como su nombre lo indica a través de estos convenios los estados procuraron que los contribuyentes que realizan transacciones internacionales no sufrieran la imposición fiscal en dos jurisdicciones distintas. Es decir, el objetivo de evitar la doble imposición internacional se fundamentó principalmente en la necesidad de asegurar que los flujos y corrientes de inversión internacionales realizadas por los contribuyentes de un estado no se vieran afectadas por la imposición tributaria dos estados distintos (Rixen, 2011).

En aras de lograr esa protección para los contribuyentes los estados fueron suscribiendo tratados internacionales con la característica primordial que se trataban de convenios bilaterales. Cada país fue articulando su propia red de Convenios para Evitar la doble Imposición (“CDI”).

Ahora bien, pese a que se tratan de acuerdos bilaterales la comunidad internacional fue generando distintos “modelos” de CDI con estructuras y filosofías diferentes.

Tal como se vio en el capítulo anterior de marco teórico, en esencia la función principal de un CDI es distribuir potestad tributaria entre los estados (Altamirano, 2012), es decir, asigna en diferentes circunstancias cuál de los estados puede gravar y en qué cuantía hacerlo. Por ejemplo en la mayoría de los CDI basados en el modelo OCDE la potestad tributaria de los “beneficios empresariales” está asignada, en principio, al estado del cual es residente la compañía que obtiene esos beneficios empresariales. Entonces si una empresa residente en el estado A obtiene “beneficios empresariales” en el estado B, en virtud del CDI modelo OCDE solamente podrá gravar dicha renta el estado A ya que ese es el Estado donde reside la empresa que obtiene el beneficio empresarial. Esta solución no es igual en otros modelos de CDI.

En apretada síntesis, puede afirmarse que hay tres grandes modelos de CDI. Está el modelo OCDE gestado en el seno de dicha organización internacional y cuya característica distintiva, como se explicó, es que en principio se atribuye potestad tributaria al estado donde residen las compañías que obtienen rentas. En cambio, el modelo ONU y el del Pacto Andino atribuyen potestad tributaria, en principio, al estado de la fuente, es decir, el estado donde se generó la ganancia o beneficio empresarial. Esto es importante ya que en base a la explicación anterior el modelo OCDE, en principio, otorga mayor potestad tributaria para los países exportadores de capital ya que atribuye base imponible al estado de la residencia de las compañías, en cambio los modelos ONU y de Pacto Andino otorgan mayor potestad tributaria a los países importadores de capital, ya que atribuyen base imponible al Estado “de la fuente” donde se generan las ganancias o beneficios empresariales, que en general son los países en desarrollo.

A nivel global el modelo de la OCDE es el más utilizado y extendido por la comunidad internacional, de hecho históricamente Argentina ha tenido la tendencia de suscribir la mayoría de sus CDI basados en el modelo OCDE. No obstante, en ciertos casos como el CDI Argentina - Chile si bien se siguió el modelo OCDE en la mayor parte del articulado hay ciertas cláusulas específicas donde se prefirió el modelo ONU. En cuanto al modelo de Pacto Andino, el único CDI que continúa vigente hasta la fecha es el CDI Argentina-Bolivia.

La red internacional de estos tratados bilaterales que fueron suscribiendo los países sumado a la influencia que generaron los modelos de CDI, sobre todo el de la OCDE, fue gestando a lo largo del siglo XX un plexo normativo y de directrices que cuenta con las características principales que describió la literatura de relaciones internacionales para ser calificado como un auténtico régimen internacional (Ring, 2007).

Ahora bien, este régimen internacional, tal como se viene explicando, tuvo como finalidad primigenia evitar la doble tributación internacional, protegiendo al contribuyente para que los flujos y corrientes de inversión entre los países suscriptores de los tratados no resultaran afectadas. Como se aprecia, la cuestión de la evasión fiscal internacional en general no estaba comprendida en la regulación original de este régimen internacional, ni en las cláusulas de los tratados bilaterales ni en los modelos de Convenio originales.

Resulta plausible sostener que esta primera expresión del régimen internacional referido a evitar la doble imposición internacional fue gestando las condiciones para la aparición del que sería el segundo gran problema relativo a la tributación internacional que fue la evasión fiscal (Rixen, 2011). En efecto, la evasión fiscal internacional en gran medida tiene como fundamento técnico las cláusulas abiertas y ambiguas de los CDI que permiten construir complejas planificaciones fiscales orientadas a la reducción del impacto fiscal de las operaciones internacionales incluso llegando a escenarios donde no se tributa ningún importe en ningún país. Esta utilización de los CDI es llamada actualmente abuso de tratado o en inglés *treaty shopping*.

Ahora bien, la existencia de planificaciones fiscales agresivas y el abuso de tratado no pueden erigirse en los únicos factores utilizados para la evasión internacional. También tienen un rol importante la opacidad financiera, la falta de intercambio de información que históricamente han llevado adelante aquellas jurisdicciones conocidas como “paraísos o guaridas fiscales”. De hecho, la existencia de estas jurisdicciones opacas fueron identificadas como un problema para la comunidad internacional hacia finales del siglo XX con el célebre informe de 1998 sobre “La Competencia Fiscal Nociva” de la OCDE mientras que el *treaty shopping* fue identificado seriamente como problema bastante después, recién en la segunda década del siglo XXI con el lanzamiento del plan BEPS también de la OCDE. En la actualidad tanto el abuso de tratado como la cuestión de las “guaridas fiscales” se erigen como dos de los principales problemas de la evasión fiscal internacional a ser abordados y resueltos por la comunidad internacional (Jáuregui, 2014).

En esta línea, el actual régimen contra la evasión fiscal internacional fue consolidándose paulatinamente desde finales del siglo XX y durante las primeras décadas del siglo XXI. Como se ha mencionado, podría afirmarse que la preocupación de la comunidad internacional por la evasión fiscal internacional y el primer paso fundacional del actual régimen internacional fue con el célebre informe de la OCDE del año 1998 conocido como “*Harmful tax competition: an emerging global issue*”, un informe que elaboró el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en base a una petición de los Ministros de la Organización y de los líderes del G7, ambas peticiones realizadas en el año 1996.

En ese primer informe la OCDE resaltó el problema de la evasión fiscal fomentada por las jurisdicciones conocidas como “paraísos o guaridas fiscales” considerando la importancia que tenía la cuestión para la comunidad internacional y por ello debía abordarse de manera cooperativa por los estados. En el reporte se afirma “*The Committee recognizes that since the problems discussed in this Report are of an inherently global nature, it is critical that as many countries as possible are involved in the dialogue*” (OECD, 1998: 10).

Los elementos fundamentales para calificar a una jurisdicción como *tax haven* en el informe del año 1998 fueron: 1- No imposición a la renta o imposición solamente nominal; 2- Ausencia de efectivo intercambio de información tributaria con otros países; 3- Falta de transparencia; 4- Falta de requerimiento de “actividad sustancial” en la jurisdicción (OECD, 1998: 23).

A partir de ese informe, la propia OCDE generó un listado de países que según dicha organización ejercían prácticas fiscales nocivas y podían ser considerados como guaridas fiscales. Desde el año 1999 hasta el 2009 la publicación de ese listado de países incumplidores fue generando que muchas de esas jurisdicciones (consideradas “guaridas fiscales”) fueran suscribiendo sus primeros acuerdos de intercambio de información, posiblemente con el objetivo de evitar el costo reputacional de estar en esas listas de la OCDE. Como en el 2009 todas esas jurisdicciones habían cumplido con la obligación formal de contar con acuerdos de intercambio de información la OCDE dejó de emitir el listado. Argentina nunca estuvo incluida en estos listados de “guaridas fiscales” la OCDE.

Esa primera manifestación de la comunidad internacional en contra de la evasión fiscal internacional no contempló la cuestión referida al abuso de tratados o *treaty shopping* y además tampoco consideró que los acuerdos de intercambio de información en ocasiones solamente consistían en un compromiso formal que no se trasladaba necesariamente a un efectivo intercambio de información. Por ello, esa primera manifestación del régimen internacional requeriría una reformulación que llegaría tiempo después.

Como una de las implicancias de la crisis financiera internacional del año 2008 el G20 en su reunión del 2009 dio un nuevo impulso al poner nuevamente en cuestión la problemática de la evasión internacional y exigir una cooperación entre todos los países para abordar este fenómeno que implica un perjuicio para las finanzas públicas de los estados al detraer recursos que podrían utilizar los estados para solventar sus políticas públicas. El Primer Ministro británico Gordon Brown dijo en ocasión de la reunión del G20 del 2009 en Londres: “*I believe that we can, for the first time, agree the big changes necessary for coordinated action that will signal the beginning of the end for offshore tax havens and offshore centers*” (Taxresearch, 2009).

Con este nuevo escenario internacional, en el seno de la OCDE se empezaron a gestar nuevas medidas de reforma al régimen internacional. En esa línea se creó el protocolo de reforma a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia Fiscal que entró en vigor en 2011. Este instrumento internacional serviría de peldaño inicial para lo que después sería el *Common Reporting Standard* (“CRS”) para el intercambio automático de información financiera.

Posteriormente, en el año 2013 también en el seno de la OCDE se concreta el lanzamiento del célebre proyecto anti BEPS, que por sus siglas en inglés significa *Base Erosion and Profit Shifting*, este constituye un ambicioso programa creado justamente para abordar la problemática de la evasión fiscal internacional llevada adelante principalmente por compañías multinacionales. Es con el lanzamiento de este proyecto que se manifiesta una notoria consolidación del régimen internacional en contra de la evasión internacional ya que a través de sus 15 acciones, que abordan las temáticas más relevantes de este fenómeno global, la OCDE comienza a emitir normativas y directrices que si bien jurídicamente son *soft-law* su importancia y cumplimiento en la comunidad internacional se incrementó notoriamente año tras año desde el lanzamiento del proyecto.

Con las 15 acciones del plan BEPS de la OCDE muchos países se vieron en la necesidad de reformar parte de su ordenamiento jurídico interno en materia fiscal en orden a cumplir con las directrices emanadas del programa. La OCDE comenzó a realizar ciertas auditorías de los países que firmaron el plan para corroborar sus avances en el alineamiento con su normativa. A la par, la Unión Europea (UE) hacia el año 2017 retomó la práctica que antes había utilizado la OCDE de publicar listas de países que eran considerados “guaridas fiscales” ya sea por no permitir un efectivo intercambio de información como por generar las condiciones legales para que los contribuyentes de otros países pudieran utilizar su jurisdicción para reducir impuestos. Conceptualmente la UE toma entre otros criterios para considerar una “guarida fiscal” a muchos de los lineamientos de la OCDE esbozados en el plan anti BEPS.

Luego de comentar todo este devenir histórico se está en condiciones de afirmar que en la actualidad la lucha contra la evasión fiscal internacional gestada a instancias de la OCDE-UE se erige como un “régimen internacional” en el sentido de compartir las características que la literatura de relaciones internacionales describe sobre este tipo de fenómenos y que fueron descriptas en el capítulo anterior. Puede predicarse la existencia de normas internacionales vinculantes para los estados por constituir tratados en el sentido de la Convención de Viena de Derecho de los Tratados, también hay principios y directrices de *soft law*, órganos promotores del régimen internacional y hay un cierto nivel de *enforcement*. A continuación, se comenta cada uno de estos ítems.

Hay normas internacionales constituidas por los múltiples tratados internacionales que se han suscripto a la luz de la OCDE. Algunos de estos tratados son multilaterales como la convención para el intercambio de información que actualmente está representada por el CRS que promueve entre los firmantes el intercambio automático de información financiera. Otros son tratados bilaterales como los antiguos CDI que ahora se están reformando por el *Multilateral Instrument*, otro tratado impulsado por OCDE en el marco del plan anti BEPS que permite la reforma de los antiguos CDI incorporando cláusulas contra el abuso de tratados y *treaty shopping*.

Por otra parte hay un conjunto de principios y directrices de derecho tributario internacional que si bien no están reflejadas en un tratado multilateral concreto y firmado sí se erigen como normas de *soft-law* internacional que constituyen pautas de conducta y de interpretación para la comunidad de Estados. En este caso se hace referencia a los múltiples informes que ha emitido la OCDE desde el año 1998 a la fecha con especial referencia a los informes de las 15 acciones del plan BEPS. También el “Modelo de Convenio” de la OCDE y sus comentarios sirven como lineamientos para los estados y los funcionarios que aplican el derecho tributario en la comunidad internacional, por ejemplo comentando las cláusulas diseñadas para combatir el *treaty shopping*.

Como tercer elemento se considera que hay organizaciones internacionales que son los ejes principales que promueven y lideran el régimen internacional, se trata de la OCDE principalmente y también la UE. La OCDE es el sujeto protagonista de la promoción del régimen internacional ya que es quien emite las directrices a través de los informes y acciones del plan BEPS, actualiza el modelo de Convenio, audita a los países en el cumplimiento de las directrices y es en su seno donde se discuten las acciones coordinadas para avanzar en la lucha contra la evasión internacional.

En cuanto al elemento coercitivo, tanto la OCDE a principios del siglo XXI como actualmente la UE han emitido listados de países considerados incumplidores del régimen internacional por estar dotados de condiciones legales y operativas que pueden facilitar la evasión fiscal internacional. La investigación se refiere a las “listas negras y grises” sobre países considerados guaridas fiscales o *tax havens*. La inclusión de alguna jurisdicción en estos listados puede generar un daño reputacional relevante que los países tradicionalmente considerados centros *off shore* han procurado evitar a lo largo del período analizado, a la par que las legislaciones de otros países pueden acarrear la aplicación de cierto tipo de consecuencias negativas a los contribuyentes que utilicen esas jurisdicciones consideradas “guaridas fiscales”. Resulta claro que los organismos promotores del régimen internacional ejercen presiones a los países para que se ajusten a los principios e iniciativas del régimen internacional

Una vez relevado este análisis sobre las características del régimen internacional contra la evasión internacional se está en condiciones de describir cómo se ha comportado Argentina en el período 2007-2019 con relación a este régimen.

II.3 Política exterior de Argentina en materia de evasión internacional

Por las razones expuestas al comienzo de este capítulo se procederá a describir la política exterior de Argentina en el área de la evasión internacional dividiendo el período analizado en los tres mandatos presidenciales que se sucedieron desde el 2007 hasta el 2019. La justificación de la elección del caso Argentina y del período analizado fue explicada más arriba.

Se podrá apreciar de la descripción que se ofrece a continuación que la continuidad en el alineamiento al régimen internacional contra la evasión fiscal es una característica compartida de todos los gobiernos argentinos analizados. Particularmente resulta relevante el hecho que gobiernos con concepciones diferentes sobre los impuestos en general (el gobierno de 2015-2019 había manifestado su vocación por la rebaja de impuestos, contrariamente al gobierno anterior) compartan esta política exterior. De alguna manera el régimen internacional fortalece la posición de los fiscos nacionales en detrimento de algunos contribuyentes que utilizan determinadas maniobras elusivas.

Podría haberse pensado que un gobierno con la idea de rebajar impuestos desandaría su vinculación al régimen internacional en la medida que este régimen justamente procura brindar herramientas para capturar mayor base imponible de contribuyentes que utilizan jurisdicciones *off shore* y planificaciones fiscales abusivas (de algún modo procura aumentar recaudación estatal). Sin embargo, como se verá, esto no resultó así. Todos los gobiernos analizados, con algunos matices, se han alineado a las directrices del régimen internacional contra la evasión fiscal.

II.3.a Período 2007-2011

Como es sabido, este período analizado coincide con el primer gobierno de Cristina Fernández de Kirchner como presidente de la nación argentina. Es importante tener presente que, tal como se vio en el acápite anterior, el régimen internacional contra la evasión internacional en ese momento estaba en su primera etapa de gestación luego del primer informe de la OCDE de 1998 sobre la competencia fiscal internacional que apuntaba a las centros financieros *off shore* y *tax havens* como el centro del problema de la evasión internacional.

Luego que la OCDE emitiera dicho informe y empezara a difundir hacia el año 2000 su listado sobre jurisdicciones consideradas incumplidoras de la transparencia internacional resulta relevante afirmar que Argentina nunca estuvo incluida en esos listados que tuvieron un período de

vigencia de 10 años. Se dejaron de emitir en el año 2009 porque todas las jurisdicciones que habían sido incluidas asumieron los compromisos formales para cumplir con la exigencia de contar con acuerdos de intercambio de información.

La no inclusión de Argentina puede fundamentarse en que de las 4 características que había relevado el informe de 1998 Argentina no reunía ninguna para ser considerado una guarida fiscal. En efecto, estaba lejos de ser un país que no gravaba con impuesto a las rentas de sus contribuyentes o que tuviera regímenes fiscales nocivos, la tasa aplicada a compañías era del 35%, mientras que para los individuos la escala progresiva del impuesto permitía llegar también al 35% como máximo. Tampoco era un país cuya legislación o práctica administrativa impidiera el intercambio de información fiscal o que fomentara la opacidad financiera.

Posiblemente el hecho político más relevante de este período, por sus importantes efectos jurídicos y porque dio inicio a una serie de eventos posteriores similares sucedió en el 2008 y fue la denuncia del CDI que Argentina tenía suscrito con Austria. La denuncia de este CDI trajo aparejadas muchas especulaciones sobre las razones por las cuales Argentina había decidido denunciar el CDI fundamentalmente porque nunca hubo un acto formal donde se expresaran las razones por las cuales se tomó esa decisión.

Pese a la ausencia de una fundamentación formal los autores (Altamirano, 2008, Teijeiro, 2008) y la prensa de la época (El Cronista, 2008; Página 12, 2008) entendieron que el argumento principal probablemente haya sido que el CDI con Austria contenía una cláusula que permitía una sencilla pero eficaz planificación fiscal para que los capitales argentinos que invertían en bonos austríacos no quedaran sujetos al impuesto sobre los bienes personales en Argentina. Es decir, había un camino para la planificación fiscal que permitía reducir impuestos en Argentina.

Por otra parte, a finales del año 2009 Argentina daría comienzo a un proceso que iría incrementándose en el devenir de los años posteriores, empezó una estrategia de ampliación de su red de acuerdos de intercambio de información tributaria, principalmente con jurisdicciones que habían sido tradicionalmente considerados guaridas fiscales o centros financieros *off shore*. En 2009 se suscriben los acuerdos de intercambio de información fiscal con el Principado de Mónaco, Principado de Andorra, República de Costa Rica, las Bahamas y con la República de San Marino. A finales del 2010 se suscribió un acuerdo de intercambio de información fiscal con la República Popular de China mientras que en 2011 se suscribieron los acuerdos de intercambio de información con Jersey, Estados de Guernesey, Bermudas, Islas Caimán y con la República de la India.

En términos de acuerdos multilaterales para el intercambio de información, a finales del primer mandato presidencial de Cristina Fernández de Kirchner la Argentina suscribió el Protocolo de Reforma al Acuerdo de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal erigiéndose como el

primer país sudamericano en suscribir este acuerdo que luego tendría una importancia enorme para el intercambio automático de información financiera. Esto es demostrativo del carácter distintivo del accionar externo argentino a nivel regional en esta área.

Por otro lado, el 10 de marzo de 2011 ocurriría un hecho de enorme trascendencia institucional para el tema bajo análisis ya que por medio de la Resolución Conjunta N° 56/2011 y N°80/2011 del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas y del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto (en adelante “Cancillería”) se resolvió la creación de la “Comisión Evaluadora y Revisora de Convenios para Evitar la Doble Imposición”.

Esta Comisión se erigirá durante todo el resto de los períodos analizados en esta investigación como un organismo clave en el diseño y ejecución de la política exterior en el área de la fiscalidad internacional y particularmente contra los mecanismos que permitían la evasión fiscal internacional. La Comisión creada en 2011 constaba de 3 miembros, uno designado por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, otro designado por la Cancillería y un tercer miembro que era también el presidente de la Comisión y se trataba del titular de la AFIP.

La Resolución interministerial mencionada anteriormente creó la Comisión con el objetivo que esta analice los CDI ya firmados por Argentina, los que se celebraran en el futuro y en base a ese análisis emitir informes donde aconseje su denuncia, renegociación o mantenimiento, sobre todo teniendo en cuenta, según palabras textuales de dicha Resolución, “el impacto en la tributación nacional por la aplicación de dichos Convenios (...) la adecuada y efectiva relación entre el sacrificio fiscal derivado de dicho impacto y los objetivos perseguidos al suscribir cada convenio (...) la posibilidad de generar una tributación inadecuada por aplicación indebida del instrumento internacional (...) la posibilidad de que su aplicación conduzca a la doble no tributación en virtud de la legislación doméstica de los países co-contratantes”.

Por otro lado, otro punto relevante se relaciona a las fiscalizaciones que realizó la AFIP a los sectores exportadores que eran sospechados de triangular sus exportaciones a precios irreales, utilizando la intermediación de sociedades *traders* que no eran los destinatarios finales de los bienes y generalmente eran societariamente vinculadas al exportador. Por ello la AFIP utilizó una herramienta jurídica creada en 2003 conocida como “sexto método” de precios de transferencia en virtud de la cual la AFIP puede ignorar el precio pactado entre el exportador argentino y el intermediario y entender que el precio aplicable es el precio internacional del *commoditie* a la fecha de fin de carga del bien (Goldemberg, 2014).

Como síntesis de este primer período puede apreciarse que la política exterior Argentina en esta área durante el período 2007-2011 estuvo marcada por un cumplimiento del régimen internacional en el sentido que nunca fue calificado de “guarida fiscal” ni fue incluido en ningún

listado de la OCDE o similar. Por otra parte el comportamiento externo de Argentina en esta área también estuvo caracterizado por una vocación de ampliación de su red de acuerdos de intercambio de información tributaria, esto también en línea con el objetivo de promoción de la cooperación internacional y la transparencia ponderadas por el régimen internacional que en ese momento se encontraba en una primera etapa de gestación desde su lanzamiento en 1998 con el informe de la OCDE.

Finalmente durante esta etapa ocurrieron dos hechos institucionalmente muy importantes: el primero es el inicio del proceso de denuncias de CDI, por la denuncia del CDI con Austria posiblemente porque permitía una planificación fiscal considerada agresiva por el gobierno con los bonos del gobierno austríaco. El segundo hecho relevante es la creación de la Comisión Revisora de Convenios. Si bien durante este primer período analizado la Comisión no desplegaría su actividad significativamente ya que su creación se dio en la parte final del mismo, dicho organismo tendría una influencia enorme en los períodos siguientes que se analizan a continuación.

II.3.b Período 2011-2015

Como es sabido, en las elecciones presidenciales argentinas del año 2011 la entonces presidenta Cristina Fernández de Kirchner fue reelecta para un segundo mandato presidencial. Como veremos, la continuidad del partido de gobierno se traduciría durante este período en una continuidad y profundización de la política exterior en materia de tributación internacional iniciada en el período anterior.

En este período se observa un despliegue de actividad muy significativo por parte de la Comisión Evaluadora y Revisora de CDI que había sido creada en 2011. En efecto, el análisis de dicha Comisión durante este período motivará que Argentina decida denunciar y posteriormente renegociar tres tratados internacionales, el CDI Argentina-Chile, CDI Argentina-España y el CDI Argentina-Suiza. Como se verá a continuación, todos estos tratados permitían planificaciones fiscales consideradas agresivas y perjudiciales para las arcas nacionales por el gobierno.

El CDI con Chile fue denunciado por Argentina en el 2012 para que deje de tener efectos a partir del 1 de enero de 2013. En la explicación del propio presidente de la Comisión Revisora y titular de la AFIP de ese momento la denuncia de dicho tratado internacional tuvo fundamento en los perjuicios que le generaba a Argentina ciertos artículos del CDI con Chile que permitía la utilización de planificaciones fiscales que lograban una doble no tributación internacional, es decir, que los contribuyentes terminarían no pagando impuestos ni en Argentina ni en Chile tergiversando el objeto y fin del tratado (Echegaray, 2013).

Las planificaciones fiscales que fueron consideradas inapropiadas por el gobierno argentino fueron básicamente tres: A- En base a una cláusula patrimonial del CDI solamente Chile podía gravar a los tenedores de títulos públicos y privados emitidos en Chile, por ello los inversores argentinos que invertían en estos instrumentos no podían ser gravados por Argentina en el impuesto a los bienes personales y como Chile tampoco los gravaba se constituía una situación de doble no tributación internacional; B- En base a las mismas cláusulas patrimoniales los residentes chilenos accionistas de sociedades argentinas no podían ser gravados en Argentina en bienes personales, como Chile tampoco los gravaba se constituía una situación doble no tributación internacional; C- En base a la cláusula de dividendos del CDI los accionistas argentinos de sociedades chilenas no estaban gravados en Argentina en el impuesto a las ganancias por las distribuciones de dividendos que hiciera la sociedad chilena. Pero además de lo anterior, como en Chile se había sancionado un régimen especial de “sociedades plataforma” tampoco Chile gravaba las distribuciones de dividendos, conduciendo a una doble no tributación internacional (Echegaray, 2013).

Como se aprecia, en estas tres situaciones la combinación de cláusulas del CDI y la normativa interna chilena generaban que el contribuyente no tuviera impacto fiscal en ninguna de las dos jurisdicciones. Incluso en el supuesto C la AFIP generó una fiscalización que motivaría un procedimiento de determinación de oficio que luego alcanzaría un relevante devenir judicial. Es el célebre caso “Molinos Río de la Plata” donde la AFIP impugnó la planificación fiscal de dicho contribuyente ya que en base a una sociedad plataforma en Chile y las cláusulas de dividendos del CDI el contribuyente no tributaba ni en Chile ni en Argentina por las ganancias de las sociedades operativas del grupo en Sudamérica. Las dos primeras instancias judiciales confirmaron el criterio impugnatorio de AFIP y el caso llegó a la Corte Suprema de Justicia de la Nación (“CSJN”), al momento de la publicación de esta investigación la CSJN todavía no se expidió.

En definitiva, las razones expuestas anteriormente llevaron a que Argentina denunciara el CDI Argentina – Chile y por ello sus efectos dejarían de resultar vigentes a partir del 1/1/2013. Como se verá más abajo, luego habría un esfuerzo para renegociar este tratado.

Con el estado de España se advirtieron problemas similares a lo comentado anteriormente con Chile. En efecto por las disposiciones del CDI Argentina – España que regulaban las cuestiones patrimoniales se atribuía solamente al Estado de la residencia la posibilidad de gravar la tenencia de acciones, por ello los residentes españoles titulares de acciones de compañías argentinas solamente podían ser gravados en España y eso implicaba que no se les aplicaba el impuesto sobre los bienes personales en Argentina. Según afirmó el titular de la AFIP esto significó un costo de 460 millones de pesos en 2010 para Argentina y calificó a este accionar como una “planificación fiscal abusiva” (Echegaray, 2013).

El segundo problema que se presentaba con España es que este Estado había aprobado un régimen conocido como Entidades de Tenencias de Valores Extranjeros (régimen “ETVE”) por el cual las sociedades españolas amparadas en este régimen eran eximidas de impuesto a los dividendos. Esto fue visto como un potencial perjudicial para Argentina por el titular de la AFIP y de la Comisión Revisora de CDI ya que se podían constituir entidades ETVE en España para canalizar operaciones en Argentina con el único objetivo de reducir o evitar la aplicación de impuestos (Echegaray, 2013). Por esas razones la Argentina tomó la decisión de denunciar el CDI con España para que deje de tener efectos al igual que el de Chile el 1/1/2013.

No obstante lo anterior, en ese mismo año 2013 Argentina y España renegociaron los términos del CDI que habían motivado su denuncia y finalmente firmaron un nuevo CDI bajo el modelo OCDE que entró en vigor el 23 de diciembre de 2013 pero con efecto retroactivo al 1 de enero de 2013. Lo más relevante es que la modificación en las cláusulas patrimoniales permitieron que Argentina pueda gravar en bienes personales a los residentes españoles accionistas de sociedades argentinas, cuestión que con el anterior CDI no estaba habilitada. También se procedió a firmar un memorándum de entendimiento para que ninguna cláusula del CDI impida que un estado aplique disposiciones de su derecho interno relativas a la prevención de la evasión fiscal, esto teniendo en cuenta la planificación fiscal que se podía realizar con el régimen de compañías ETVE de España.

En el caso del CDI Argentina – Suiza había tres problemas identificados por la Comisión Revisora de CDI. El primer problema era análogo al caso de España, consistía en la imposibilidad de Argentina de gravar en bienes personales a los residentes suizos accionistas de compañías argentinas. El segundo problema consistía en la imposibilidad de Argentina de gravar las regalías que se pagaban a Suiza porque por una cláusula del CDI se requería que los dos estados gravaran las regalías internamente y Suiza no lo hacía, esto impedía a Argentina de aplicar impuestos sobre esas regalías.

El tercer problema con el CDI Argentina-Suiza era que la AFIP había detectado una maniobra en la cual ciertos contribuyentes argentinos exportadores de *commodities* utilizaban la interposición de intermediarios suizos que compraban los *commodities* solo nominalmente, emitían factura a estos pero en realidad la mercadería era enviada a otra jurisdicción. De esta manera se permitía alojar parte de las ganancias en una jurisdicción que en ese momento tenía opacidad por el régimen de acciones al portador, el intercambio de información era escaso al igual que la carga fiscal. En definitiva se trataba de la utilización de Suiza como “un centro de refacturación de exportaciones provenientes de nuestro país (cereales, petróleo, minería, aceites)” (Echegaray, 2013).

Por estas razones el 16 de enero de 2012 la República Argentina decidió comunicar fehacientemente a Suiza la intención de no continuar con la vigencia del CDI. Como en este caso se trataba de un acuerdo provisional dicha comunicación fue suficiente para dejar sin efecto la aplicación del tratado internacional.

En el año 2014 Argentina y Suiza firmaron un nuevo CDI que en términos generales sigue los lineamientos de la OCDE de ese momento y corrige las tres cuestiones que habían motivado la denuncia del CDI anterior. En efecto, se incorporó una cláusula para el intercambio de información tributaria a requerimiento, se permitió a los estados gravar a los residentes del otro estado que sean accionistas de compañías locales. Finalmente también se modificó la cláusula de regalías permitiendo gravar al estado de la fuente de la ganancia, por lo cual las regalías enviadas de Argentina a Suiza que bajo el CDI anterior no resultaban alcanzadas a partir de este nuevo tratado sí pueden sufrir imposición por el estado argentino. El nuevo CDI entró en vigencia el 27/11/2015.

Por otra parte, en lo referente a intercambio de información fiscal a nivel bilateral el 23 de abril de 2012 Argentina y Uruguay firmaron un Acuerdo para el Intercambio de Información Tributaria que también contenía algunos puntos vinculados a evitar la doble imposición internacional. Este tratado bilateral es un acuerdo de intercambio de información a requerimiento y entró en vigencia en febrero de 2013.

A nivel multilateral, en el año 2012 en ocasión de la quinta reunión del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información en Materia Fiscal celebrado en Sudáfrica se adoptó favorablemente para Argentina el Reporte de Revisión de Pares de dicho Foro. Esto representó un aval de la comunidad internacional representada en dicho Foro, que fue creado a instancias de la OCDE, sobre la legislación y las políticas públicas de Argentina tendientes a la transparencia y el intercambio de información tributaria.

En 2014 la Argentina suscribió el Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes para el Intercambio de Información de Cuentas Financieras, este acuerdo adquiriría gran relevancia para lo que después sería la implementación del CRS a nivel global para el intercambio automático de información financiera.

Como síntesis de todos estos eventos descriptos en los párrafos que anteceden, puede apreciarse que durante este período de desarrolló un intenso trabajo de la Comisión Revisora de CDI que llevó a que Argentina denunciara 3 tratados internacionales, con Suiza, Chile y España, por lo que puede calificarse de etapa “revisionista”. Estos tratados fueron denunciados principalmente por las posibilidades que ofrecían para la planificación fiscal entendida como abusiva y perjudicial para el fisco argentino. Luego de las denuncias vendría una etapa de renegociación que culminó en este período con dos nuevos CDI con España y Suiza que

contemplaban soluciones a las situaciones consideradas previamente como negativas y permitieron que Argentina pudiera gravar a los contribuyentes en esas situaciones.

Por otra parte, en lo referente a transparencia e intercambio de información tributaria durante este período Argentina recibió una calificación positiva del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información que a ese momento se constituía como el principal organismo en la materia a nivel mundial. Además en 2014 Argentina suscribiría un Acuerdo para Intercambio Automático de Información Financiera que adquiriría una enorme relevancia en el siguiente período.

Por todo lo anterior se aprecia una continuidad y una profundización de las políticas iniciadas en el período 2007- 2011 ya que la Comisión que había sido creada en ese primer mandato tiene en este período un despliegue muy significativo en la política exterior argentina en esta área dando motivos para la denuncia y renegociación de 3 tratados internacionales. Por otra parte la extensión de la red de tratados bilaterales de intercambio de información a requerimiento iniciada en el período anterior obtuvo durante este período un respaldo de la comunidad internacional con el aval del Foro Global, adicionalmente puede afirmarse que hubo una profundización con la firma de acuerdo para el intercambio automático de información financiera que se consolidaría en el siguiente período.

II.3.c Período 2015 – 2019

En las elecciones presidenciales argentinas del año 2015 se impuso en el ballottage la fórmula encabezada por Mauricio Macri que ejercería el cargo de presidente de la nación durante todo el período que se analiza a continuación.

Como se verá en los párrafos siguientes, en lo referente a CDI la Argentina avalaría en el congreso un CDI que había sido renegociado durante el último gobierno de Cristina Fernández de Kirchner y se abocaría a la tarea de ampliar su red de estos tratados internacionales.

Como se vio en el período anterior, el CDI Argentina – Chile había sido denunciado por Argentina con el argumento que algunas de sus cláusulas permitían la planificación fiscal abusiva que generaba la doble no tributación internacional y un consecuente perjuicio fiscal para las finanzas públicas argentinas. Luego de la denuncia de este tratado Argentina renegoció los términos de un nuevo CDI con Chile donde se corrigieron las cláusulas que permitían la planificación fiscal considerada abusiva por el estado argentino, de hecho se incluyó en el preámbulo del CDI una aclaración criticando el *treaty shopping* diciendo que la intención es suscribir un CDI “sin crear oportunidades para situaciones de nula o reducida tributación a través de evasión o elusión fiscal (incluyendo aquellos acuerdos para el uso abusivo de tratados -treaty-

shopping- dirigidos a que residentes de terceros Estados obtengan indirectamente beneficios de este Convenio”.

Ahora bien, este CDI que fue renegociado y firmado por el gobierno anterior recibió apoyo de la coalición legislativa del nuevo gobierno y fue aprobado el 7 de septiembre de 2016 entrando en vigor el 11 de octubre de 2016. Este aval legislativo de una renegociación iniciada por la gestión anterior resulta ilustrativa de la continuidad que ha mostrado el estado argentino en esta área de la política exterior.

En lo atinente Al resto de los CDI el gobierno de Macri se caracterizará en esta área por una estrategia de ampliación de la red de CDI existente hasta el momento. Incluso se firmaron CDI con países provenientes de zonas geográficas que nunca antes habían sido considerados por Argentina para la suscripción de este tipo de convenios internacionales.

En 2016 Argentina firmó un CDI con Emiratos Árabes Unidos que fue aprobado por el congreso argentino en 2019. En 2018 Argentina firmó un CDI con el Estado de Qatar y otro con el Estado de Turquía que todavía no recibieron aprobación legislativa.

Con países latinoamericanos Argentina firmó un CDI con México en 2016 que fue aprobado por el Congreso ese mismo año y entró en vigor en 2018. Con Brasil se firmó en 2017 un protocolo de enmienda al CDI Argentina – Brasil que fue aprobado por el congreso argentino en 2018.

Con países asiáticos Argentina firmó un CDI con China en el año 2018, también hizo lo propio con Japón en 2019. Ambos tratados internacionales no han sido aprobados aun por el congreso argentino. Con jurisdicciones europeas Argentina firmó un CDI con Luxemburgo en 2019, en el mismo año firmó un protocolo de enmienda al CDI con Francia, ambos todavía están pendientes de aprobación en el congreso.

Resulta notoria la diversidad de regiones y características de países con los cuales Argentina negoció y firmó CDI o protocolos de enmienda siendo demostrativo de la estrategia de ampliación de la red de CDI máxime teniendo en cuenta que durante los gobiernos anteriores no se habían firmado nuevos CDI, solamente se renegociaron los que habían sido denunciados. Desde el punto de vista técnico si bien hay diferencias entre algunas cláusulas de estos CDI en términos generales estos tratados han seguido la política argentina utilizada en gobiernos anteriores de tomar como arquetipo el modelo de convenio de la OCDE, en algunos casos con ajustes en cláusulas particulares.

Es relevante considerar que a nivel internacional, el régimen contra la evasión internacional que había iniciado en el año 1998 tuvo hacia el año 2015 una consolidación significativa con el lanzamiento del proyecto BEPS de la OCDE. Si bien el origen del proyecto fue en el 2013 recién

en el año 2015 se emiten las medidas abordadas por las 15 acciones del plan para combatir la evasión fiscal internacional y aumentar la cooperación de la comunidad internacional en ese camino. Las propuestas de acción fueron presentadas en la reunión del G-20 del año 2015 para la discusión de los Ministros de Finanzas de dichos países.

Este amplio paquete de medidas buscaba dar respuesta a la problemática de la evasión fiscal internacional y la falta de transparencia que habían sido identificadas como un problema por los líderes del G-20. Específicamente la Acción 6 del plan BEPS aborda la cuestión del abuso de convenios CDI, entre los cuales está el problema del llamado *treaty shopping*.

En esta línea, es notorio que en la amplia mayoría de los CDI firmados por el gobierno argentino durante el período 2015 – 2019 se introduce como práctica que los CDI de Argentina contengan un preámbulo o párrafo aclaratorio donde se indica que la intención de los Estados contratantes no es generar situaciones de doble no tributación internacional o que den lugar a abusos de convenio o *treaty shopping*. En este punto parece surgir palmariamente la incorporación en los acuerdos firmados por Argentina de los lineamientos del régimen internacional contra la evasión fiscal.

En línea con lo anterior, el 7 de junio de 2017 la Argentina firmó un relevante acuerdo internacional junto a 67 países en el marco de la reunión ministerial de la OCDE celebrada en París. Argentina firmó la Convención Multilateral para Implementar Medidas Relacionadas con los Tratados Tributarios para Prevenir BEPS. El acuerdo será conocido luego como el Instrumento Multilateral o MLI por sus siglas en inglés (“*Multilateral Instrument*”). Este acuerdo permite la modificación de múltiples CDI de los miembros firmantes de la Convención facilitando la reforma de los CDI con un sistema de adhesión por el cual si dos Estados se eligen automáticamente se reforma el CDI original entre ellos. Las modificaciones que trae el Instrumento Multilateral a los CDI antiguos importa la incorporación de conceptos desarrollados en el marco del plan BEPS para evitar el abuso de tratado y la llamada planificación fiscal agresiva.

Por otra parte, se advierte que durante este período se desarrolló un fuerte compromiso con los estándares internacionales emanados del régimen internacional fundamentalmente de las directivas del plan BEPS de la OCDE. En efecto, la Argentina aprobó una ley de reforma tributaria conocida como ley 27.430 que trajo aparejada múltiples modificaciones al sistema tributario nacional.

En lo que atañe a esta investigación con esa ley surge clara la incorporación al derecho interno argentino de las normas sobre transparencia fiscal o *Controll Foreign Corporation* rules que son normas que evitan el diferimiento del pago de impuestos por la interposición de sociedades intermedias generalmente localizadas en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación.

También se incorporaron conceptos sobre establecimiento permanente desarrolladas en el modelo de convenio de la OCDE. Por estas razones, entre otras, la reforma tributaria Argentina recibió el apoyo explícito por parte de la OCDE.

Pascual Saint-Amans que era el Director del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE afirmó “La reciente reforma tributaria llevada a cabo por Argentina ha introducido avances muy significativos en relación al Proyecto BEPS, en línea con los últimos estándares internacionales de tributación” (El Cronista, 2018).

En materia de intercambio de información tributaria y transparencia durante este período se aprecia que Argentina continuó con las políticas iniciadas en el gobierno anterior y profundizó detalles de implementación que resultaban necesarias para su efectiva realización.

Una de las leyes más relevantes en lo tributario sancionadas durante el período presidencial de Macri es la ley 27.260 que además de contener la denominada “Reparación histórica para los Jubilados” contenía un régimen de sinceramiento fiscal conocido en la prensa como “blanqueo”. En este sentido es elocuente que Argentina continuó con los compromisos de intercambio de información fiscal asumidos durante el gobierno anterior e incluso utilizó la cuestión del intercambio automático de información financiera como un elemento para atraer contribuyentes para que adhirieran al régimen de sinceramiento fiscal.

En las propias palabras del entonces Ministro de Hacienda y Finanzas Alfonso Prat Gay: “Lo más caro es no pagar porque a partir de enero te puedo encontrar y si te encuentro la multa arranca en 60%” (La Nación, 2016). El ministro se refería que en enero de 2017 la Argentina comenzaría con la recepción de información financiera sobre las cuentas no declaradas del exterior por efecto del CRS gestado a nivel OCDE que Argentina había adherido durante el gobierno anterior incluso como “adoptante temprano” de la Convención para el intercambio automático de información financiera.

Por otra parte, a través de la AFIP en el año 2019 se dictó la resolución general 4422/2019 que estableció un régimen de información que obliga a las entidades financieras a aplicar las normas de debida diligencia establecidas por las “Normas Comunes en Materia de Presentación de Información (CRS)” elaboradas por la OCDE. Esta reglamentación fue una implementación necesaria de los compromisos internacionales asumidos por Argentina durante el gobierno anterior. Lo mencionado se erige en este ámbito como una muestra de la continuidad en la política exterior entre dos gobiernos con ideologías y orientaciones de política exterior diferentes que ha caracterizado a esta área del relacionamiento externo.

Continuando con el tema de la cooperación fiscal, Argentina firmó en 2016 un acuerdo de Intercambio de Información a Requerimiento con Estados Unidos. Este acuerdo entró en vigor en 2017 con aplicación para los períodos 2018 en adelante. Es importante recordar que Estados Unidos está fuera del marco OCDE para el intercambio de información ya que cuenta con su propio régimen establecido por la ley FATCA (por sus siglas en inglés *Foreign Account Tax Compliance Act*), por lo cual se torna necesario tener un acuerdo de intercambio de información con Estados Unidos máxime considerando que ese país históricamente ha sido elegido por muchos contribuyentes de Latinoamérica como un lugar valorado para abrir cuentas bancarias. El acuerdo puede tornarse automático en el futuro si los estados contratantes así lo dispusieran.

Como síntesis de este período puede afirmarse que en materia de CDI el gobierno de Macri desarrolló una estrategia de ampliación de la red de CDI con países de Asia, medio oriente y Latinoamérica. Los CDI firmados siguen en gran medida la estructura del modelo OCDE que también se utilizó en el gobierno de Cristina Fernández de Kirchner. Adicionalmente hubo una profundización en la política exterior contra la evasión internacional incorporando al derecho interno con la ley 27.430 lineamientos del plan BEPS de la OCDE. A nivel multilateral se siguió la misma tendencia suscribiendo el MLI para la reforma de los CDI para que incluyan cláusulas en contra de la evasión fiscal internacional.

A nivel intercambio de información fiscal el gobierno de Macri no solamente no denunció los acuerdos internacionales suscriptos por la administración anterior sino que profundizó el vínculo reglamentando aspectos de esos compromisos para su eficaz implementación, además de suscribir a nivel bilateral un importante acuerdo de intercambio de información con Estados Unidos ya que ese país está fuera del régimen gestado por la OCDE en esta temática.

Como corolario de todo lo mencionado en este capítulo resulta notorio que la política exterior de Argentina durante los tres períodos analizados son ilustrativas de una marcada continuidad en las cuestiones centrales como el alineamiento al régimen internacional gestado principalmente por la OCDE. Evidentemente que hay ciertos matices secundarios que permiten diferenciar conceptualmente una etapa de otra pero en términos generales parece estarse en presencia de una política de estado de Argentina.

La política exterior orientada a prevenir la evasión internacional es un carácter compartido por todos los períodos analizados. En el primer y sobre todo en el segundo gobierno de Fernández de Kirchner puede hablarse de una etapa revisionista de los CDI que permitían una planificación fiscal considerada abusiva. El gobierno de Macri continuó con lo anterior pero no denunciando y renegociando CDI sino suscribiendo nuevos CDI, suscribiendo acuerdos multilaterales en contra del *treaty shopping* como el MLI e incluyendo en los nuevos CDI cláusulas que previenen ese tipo

de utilizaciones de convenios. También durante el gobierno de Macri se advierte una incorporación explícita de directrices del plan BEPS en el derecho interno por ejemplo con la ley 27.430.

En lo atinente a intercambio de información se advierte también una continuidad en la política exterior de Argentina iniciada por el gobierno de Fernández de Kirchner ya que durante sus mandatos presidenciales se suscribieron los acuerdos internacionales que luego durante el gobierno de Macri se tornaron efectivos y fueron implementados concretamente.

En definitiva puede advertirse que a medida que el régimen internacional contra la evasión internacional se fue consolidando Argentina siempre estuvo alineado con sus objetivos y directrices. De hecho se advierte que nunca estuvo en ninguna lista negativa de la OCDE sobre países incumplidores ni tampoco en listas generadas por la UE que también tienen fundamentos compartidos con la OCDE. Por ello el alineamiento de Argentina con el régimen internacional luce como una característica compartida por todos los gobiernos que se han analizado en la presente investigación.



Universidad de
San Andrés

CAPÍTULO III: FACTOR ESTRUCTURAL

De la descripción realizada en el capítulo anterior se pudo advertir que en lo que respecta al combate al fenómeno de la evasión fiscal internacional Argentina siempre ha estado alineado al régimen internacional gestado principalmente por la OCDE y la UE. Como se vio, la característica del alineamiento al régimen internacional marca una continuidad en la política exterior en esta área no siendo esta una característica repetida en la historia de la política exterior argentina más bien marcada por cambios recurrentes y discontinuidades.

Justamente, el hecho que gobiernos de orientaciones generales e ideologías tan disímiles como los del período analizado hayan conformado una continuidad es uno de los disparadores que motivó la presente investigación. Ahora bien, asumiendo ya la descripción comentada corresponde tratar las posibles respuestas que expliquen las razones de la continuidad en esta área de la política exterior.

En este sentido y como se adelantó en la introducción, la hipótesis sostenida por esta investigación es que hay dos factores que de manera concurrente son susceptibles de explicar la continuidad en la política exterior argentina en esta área. En este capítulo se tratará el factor que la investigación ha denominado “estructural”, mientras que en el capítulo siguiente se tratará el factor de índole “burocrático”.

Se ha optado por la denominación de factor “estructural” en el entendimiento que la razón que explica, en parte, la continuidad de la política exterior argentina en esta área es que hay ciertas características estructurales que ya vienen dadas (constituyen un “*given*”) que afectarán de forma similar el comportamiento de todo gobierno argentino independientemente de su ideología u orientación general.

La idea matriz de este factor es que en esta particular área de la política exterior sobre la evasión fiscal internacional, los países tienden a actuar como “maximizadores” de utilidad dirigiendo sus acciones de política preponderantemente por cálculos de coste-beneficio y donde no contarían con demasiada influencia otros factores como los de tipo ideacional. El marco teórico a través del cual se obtiene esta visión es el institucionalismo liberal en la versión de “*constraint – choice*” (Keohane, 1982). Este marco teórico entiende que los estados son los actores principales de las relaciones internacionales, tienen ciertas preferencias y esencialmente son “*utility maximizers*” ya que sus acciones están orientadas por cálculos de coste beneficio, es decir, se asume la racionalidad de los estados, “*we assume that, in general, actors in world politics tend to respond rationally to constraints and incentives*” (Keohane, 1982: 335).

La investigación no desconoce las críticas que se han realizado desde la teoría de las RRII a este tipo de marcos teóricos cercanos a la idea de *rationale choice*. Posiblemente una de las críticas de fondo más importantes sea que tienden a una excesiva simplificación de la realidad. Esta objeción parece plausible, aunque por definición cualquier teoría que intente explicar la realidad podría ser objetada, en mayor o menor medida, de intentar simplificar su objeto de análisis para explicarlo. Sin embargo, la teoría de Keohane no desconoce que el entramado social y político donde se desarrolla la actividad política de los estados es mucho más complejo, solamente que lo asume previamente “*I assume a prior context of power, expectations, values, and conventions*” (Keohane, 1982: 329). Esta investigación entiende que el marco teórico de Keohane es útil como herramienta de análisis para este factor estructural.

Lo anterior se basa en el hecho que salvo desde el año 2014 en adelante con los escándalos financieros de *Luxleaks*, o *Panamá Papers* en 2016, la cuestión de la evasión internacional no suele ocupar los primeros lugares en las preocupaciones de la opinión pública. Tampoco es un área donde se manifieste una disputa pública entre sectores sociales y además por su relativa complejidad técnica y nomenclatura contable – jurídica, no aparece como un área que llame la atención de los medios de comunicación masivos. Bajo esta asunción, no habiendo una cuestión de principios o ideológica comprometida, se cree que los estados deciden la política exterior en esta área motivados en gran medida por razonamientos de coste-beneficio donde se calcula fríamente qué se obtiene y qué deja de obtenerse con determinada acción. En ese cálculo entrarían en juego ciertas características estructurales de los países que los inclinan por alinearse o no al régimen internacional contra la evasión internacional.

En línea con lo anterior, a continuación se expondrán dos argumentos con evidencia empírica que prueban, a juicio de esta investigación, que el factor estructural permite explicar en parte la continuidad de Argentina en su alineamiento al régimen internacional. El primer argumento consistirá en demostrar que hay ciertas características compartidas de los países incumplidores que los inclinan a incumplir el régimen internacional y se realizará una comparación donde se podrá apreciar que Argentina no comparte ninguna de dichas características sino que tiene las opuestas.

El segundo argumento consistirá en comparar Argentina con aquellos países que tienen características similares a Argentina en los puntos analizados y se podrá apreciar que todos ellos han tendido a seguir el régimen internacional al igual que Argentina. El marco teórico permitirá interpretar que tanto los países incumplidores como los alineados al régimen internacional actúan en esta área exclusivamente en base a lo que entienden “conveniente” en términos materiales (mayor recaudación o mayor afluencia de capitales) y esa conveniencia es calculada por razonamientos de coste-beneficio que se obtiene justamente por las características estructurales de los países.

III.1 Características de los países incumplidores del régimen internacional

Con el nacimiento del régimen internacional contra la evasión fiscal a partir del informe de la OCDE del año 1998 sobre “Prácticas Fiscales Nocivas” y sobre todo con la emisión de las primeras listas de países “no cooperantes”, la literatura económica focalizó su atención en la cuestión de las guaridas fiscales o *tax havens*. La identificación de estos países podía realizarse con los lineamientos que había esbozado la OCDE en el Informe del año 1998 que ya fueron mencionados anteriormente. Básicamente se trata de países con alícuotas de impuesto a la renta muy bajas o incluso nulas, falta de transparencia, disposiciones legales o administrativas que garanticen un férreo secreto fiscal no permitiendo el intercambio de información y en algunos casos la existencia de regímenes fiscales que conceden grandes beneficios impositivos para el capital extranjero.

Con esos lineamientos en claro la OCDE empezó a publicar a partir del año 2000 y hasta el año 2009 un listado de países considerados “no cooperantes” que se alejaban de las directrices del régimen internacional contra la evasión fiscal de incipiente aparición. El criterio principal de inclusión en la lista estaba dado por la ausencia un compromiso por la cooperación internacional con el intercambio de información fiscal. Este listado incluyó a 41 países durante sus 9 años de vigencia.

Ahora bien, la práctica de confeccionar listados de países “no cooperantes” o “de baja o nula tributación (*tax havens*)” también fue llevada a cabo por otros organismos internacionales como fue el caso del Fondo Monetario Internacional que supo tener su propia lista e incluso la mayoría de los países incorporó a su normativa interna una norma donde se menciona un listado de países considerados no cooperantes o se delega en un organismo (generalmente el Presidente o la Autoridad Fiscal) la facultad de emitir tal listado. Generalmente en la normativa interna de los países se establecen ciertas consecuencias negativas para los contribuyentes o para las transacciones que tengan algún punto de vinculación con los países incluidos en esos listados o *tax havens*.

Por ejemplo, en el caso de Argentina actualmente las operaciones realizadas con países no cooperantes o de baja o nula tributación se presumen no ejecutadas entre partes independientes obligando a realizar un estudio de precios de transferencia, asimismo cualquier fondo que provenga de un país de baja o nula tributación (*tax haven*) se considera un “incremento patrimonial no justificado” invirtiendo para el contribuyente la carga de probar el origen de los fondos, entre otras consecuencias negativas.

También se ha mencionado en el capítulo anterior que a partir del año 2017 la UE retomó la práctica que había iniciado la OCDE de emitir un listado de jurisdicciones “no cooperantes” y justamente uno de los criterios para incorporar países en esa “*blacklist*” de la UE es no adecuarse ni comprometerse a cumplir a los estándares y lineamientos del plan BEPS desarrollado por la OCDE a partir del 2013-2015 que ya fue objeto de comentario en el capítulo anterior.

Sin perjuicio de la importancia de los listados emitidos por el FMI y por cada uno de los países de la comunidad internacional a través de su normativa interna, la investigación ha tomado como objeto de análisis exclusivamente los listados de la OCDE y de la UE porque son estos dos organismos los que han diseñado y promovido el régimen internacional contra la evasión fiscal internacional.

Desde la emisión del primer listado de la OCDE en el año 2000 parte de la literatura económica tomó como objeto de análisis a los “*tax havens*” y la cuestión de la “competencia fiscal” entre los países. Se pensaba que la competencia fiscal llevaría a un “*race to the bottom*” donde los países competirían por ser el país que daba más beneficios fiscales y eso redundaría en un perjuicio neto para la comunidad internacional porque reduciría los ingresos y las finanzas públicas estatales significativamente.

En esa línea, la literatura analizó a los países integrantes de las “listas negras” e identificó un conjunto de características compartidas que constituirían las razones por las cuales un país decide incumplir el régimen internacional y ser una jurisdicción no cooperante o *tax haven*. Estas características son variadas e incluyen: características de índole demográfica (cantidad de habitantes), de estructura económica (elevado porcentaje del sector servicios sobre el PBI y PBI per cápita altos), territoriales (en general son países territorialmente pequeños y en la mayoría de los casos son islas o archipiélagos), de índole jurídica (en general son países con sistemas legales basados en el *common law*) y hasta idiomáticas (la mayoría de estos países tienen como idioma oficial al inglés).

No hay unanimidad en la literatura en la definición de cuál de estas variables pesa más sobre las otras. Incluso algún análisis ponderó otras variables como el buen sistema de gobierno (Dharmapala – Hines, 2009). Ahora bien, el objetivo de la presente investigación no es definir cuál de las variables estructurales mencionadas tiene mayor fuerza explicativa para, en general, conducir a un país a ser una guarida fiscal sino explicar las razones que motivan la continuidad en el alineamiento al régimen internacional por parte de Argentina en el período analizado 2007-2019.

Por lo anterior, esta investigación tomó a todos los países que hayan sido incluidos en las “listas negras” de la OCDE y la UE, organismos creadores y promotores del régimen internacional,

y los analizó teniendo en cuenta los aportes que hizo la literatura económica que investigó la cuestión de las causas de las guaridas fiscales y la competencia fiscal nociva.

A continuación se mencionan y comentan de forma particularizada cada una de las características que esta investigación detectó como comunes a los países enumerados en las “listas negras” de la OCDE y la UE. A los fines de esta investigación la inclusión en esas listas constituye a un país como “incumplidor” del régimen internacional contra la evasión internacional. Las características comunes de los países incumplidores que analizó la investigación son:

III.1.a Demografía

Una de las características más comentadas por la literatura como propias de una “jurisdicción no cooperante” o guarida fiscal es que suelen ser países con escasa población, generalmente calificados como “micro estados” que en general no superan el millón y medio de habitantes.

La razón por la cual esta característica es pensada como un driver que explica, en parte, la decisión de un país de convertirse en incumplidor del régimen internacional es que los países muy poblados tienden a requerir más recursos financieros para cubrir las necesidades y demandas de su población, mientras que los países poco poblados en términos relativos pueden prescindir de algún porcentaje de recursos obtenido vía impuestos. Por ello se estableció en la literatura la idea que el hecho de tener mayor población aumenta significativamente las posibilidades de un país de no ser una guarida fiscal (Christensen, 2002).

Sumando todos los países que alguna vez fueron incluidos en la lista de la OCDE y la UE se contabilizaron 53 jurisdicciones para analizar. Analizando la cantidad de población de estos países esta investigación pudo apreciar que solamente 9 de esos 53 países tienen más de un millón y medio de habitantes (Bahréin, Corea del Sur, Emiratos Árabes Unidos, Liberia, Mongolia, Namibia, Omán, Panamá y Túnez). El millón y medio de habitantes ha sido en general el umbral que la literatura ha considerado para definir a un país con poca población (Christensen y Hampton, 2002).

De este modo, la investigación determinó que el 83.02% de los países incumplidores del régimen internacional tienen menos del umbral de población comentado y por ende en términos demográficos son considerados estados pequeños. Además ese porcentaje se vería incrementado aún más si consideramos que países como Corea del Sur, Túnez, Emiratos Árabes Unidos, Mongolia y Namibia, no son jurisdicciones que históricamente hayan sido calificadas como guaridas fiscales ya que no tienen tasas de imposición a la renta extremadamente bajas y fueron incluidas en 2017 por la primera lista de la UE por cuestiones muy puntuales.

Tan es así que Corea del Sur y Túnez fueron incluidos en diciembre de 2017 por que en sus legislaciones internas continuaban existiendo formalmente algunos regímenes fiscales

preferenciales, estos fueron eliminados rápidamente por dichos países y en enero de 2018 fueron removidos de la lista negra de la UE por lo cual duraron solamente un poco más de un mes en dicha lista. Mongolia y Namibia fueron incluidos porque no eran miembros del Foro Global sobre Transparencia Fiscal Internacional, esa adhesión se solucionó rápidamente y Mongolia fue eliminado de la lista negra en enero de 2018 y Namibia en noviembre del mismo año. En el caso de Emiratos Árabes Unidos el problema era la falta de aplicación de los estándares BEPS, esto fue solucionado tan rápidamente que en enero de 2018, apenas un poco más de un mes desde su inclusión fue eliminado de la lista negra de la UE.

Por todo lo comentado anteriormente a juicio de esta investigación queda demostrado que desde un punto de vista estadístico ser un país con pocos habitantes, en línea con lo sostenido por la literatura económica, parece ser una de las características estructurales que conducen a que un país tome la decisión de incumplir el régimen internacional.

Si se compara la demografía de estos países incumplidores con la de Argentina surge palmariamente que por su número de habitantes Argentina está muy lejos de los países incumplidores del régimen internacional. El último Censo oficial de 2010 marca que Argentina tenía a esa fecha 40.117.096 de habitantes y en estimaciones más actuales se especula que habría más de 44 millones de habitantes.

Posiblemente la complejidad e intensidad de las demandas sociales y los ingresos necesarios para abordarlas no son las mismas para un país de más de 40 millones de habitantes como Argentina que para los países incumplidores del régimen internacional que en muchos casos ni siquiera superan los 100 mil habitantes (como Islas Caimán, Islas Vírgenes Británicas, Seychelles, Gibraltar, etc.).

III.1.b PBI (paridad de poder adquisitivo) per cápita altos

Otra de las características económicas más comentadas por la literatura sobre las guaridas fiscales es que se trata de países que en general tienen un PBI per cápita elevado comparado con otros países.

El fundamento que se brinda desde la literatura para ponderar esta característica de los países incumplidores del régimen internacional es que al ser jurisdicciones donde hay un tratamiento legal e impositivo sumamente favorable para el capital extranjero, muchas empresas y contribuyentes de alto poder adquisitivo deciden radicar en esos países una parte importante de sus recursos y activos financieros. Esta atracción de capital genera que el PBI per cápita de estos países sea alto en términos relativos (Mara, 2015).

Esta investigación tomó como base de comparación el último dato del Banco Mundial en el cual para 2019 el PBI per cápita de Argentina era de 10.006 dólares estadounidenses. La investigación determinó que si se toman en cuenta los 53 países incluidos en las listas de la OCDE y de la UE el 73.59% (39 países) superan al PBI per cápita de Argentina. Adicionalmente, pudo observarse que el 43.39% (23 países) directamente superan por más del doble al PBI per cápita de Argentina, superando los 20.000 dólares. Entre estos están algunos de los países con el PBI per cápita más alto del mundo como Liechtenstein con 173.346 dólares, Mónaco con 185.829 dólares, Macao con 84.096 dólares, Bermuda con 85.748 dólares y la Isla de Man con 80.989 dólares, entre otros.

Del análisis sobre estos datos puede afirmarse que el PBI per cápita alto, en línea con lo sostenido por la literatura, se erige como una característica económica saliente de los países incumplidores del régimen internacional. En este sentido, la investigación pudo identificar que Argentina es un país con un PBI per cápita inferior a la gran mayoría de estos países incumplidores. Como se mencionó, la asunción que hace la literatura es que los valores altos de PBI per cápita ocurren porque los capitales extranjeros se ven atraídos con las facilidades legales y reducciones fiscales que otorgan los países incumplidores del régimen internacional.

Contrariamente a esos países, la tendencia en Argentina parece ir a que los capitales privados tiendan a conformar posiciones en el exterior y esto se vio confirmado con los resultados de la última ley de “Sinceramiento Fiscal” del año 2017, ley 27.260 (popularmente llamada “Blanqueo Fiscal”) ya que a partir de esa ley se declararon activos por un valor de 116.800 millones de dólares de los cuales el 80% correspondieron a activos que argentinos tenían en el exterior (Télam, 2017, Infobae, 2017).

III.1.c Alta participación del sector Servicios como porcentaje del PBI

Otra de las características destacadas por la literatura especializada en relación a las guaridas fiscales o *tax havens* es que en este tipo de países el sector servicios suele ser el sector preponderante del PBI de esos países. Esto aun considerando que en la última década el sector servicios ha adquirido en todos los países que conforman la economía mundial un crecimiento significativo al punto que las mayores compañías del mundo ya no son del sector industrial sino de servicios.

El fundamento que encuentra la literatura para explicar que el sector servicios sea tan significativo en la economía de los países incumplidores del régimen internacional contra la evasión fiscal es que estos países no suelen contar con recursos naturales y agrícolas importantes así como tampoco un sector industrial desarrollado. Con motivo de esas carencias toman la decisión de atraer capitales otorgando facilidades legales y beneficios impositivos (Dharmapala,

2008). Esto último genera la necesidad de asesoramiento especializado y prestaciones de servicios legales, contables, financieros y de seguros para administrar y asesorar a los capitales foráneos que se radican en dichos países.

En esta línea, al analizar los datos correspondientes a los 53 países comprendidos en las listas negras de la OCDE y la UE y tomando como parámetro de comparación a Argentina que tiene una economía donde el sector servicios es del 61.1% del PBI, la investigación identificó que el 77.35% (41 países) tienen economías donde el sector servicios supera el porcentaje de participación en el PBI que tiene Argentina. Adicionalmente el 41.50% de los países incumplidores (22 países) tienen economías donde el sector servicios supera el 80% del PBI. Lo anterior demuestra que Argentina tiene una economía más compleja que la de las jurisdicciones no cooperantes y en la que no es suficiente el sector servicios sino que los sectores industrial y agrícola son significativos. Los datos fueron obtenidos en *The World Factbook* que es una base de datos pública y con acceso online confeccionada por la Agencia Central de Inteligencia de los Estados Unidos.

III.1.d Extensión territorial/superficie

Otra de las características apuntadas por la literatura como propias de los *tax havens* es su escasa extensión territorial, en línea con la idea de “micro estados”. El fundamento radicaría en el hecho que los países territorialmente grandes necesitan proporcionalmente más recursos para hacer frente a los costos de cumplir con las funciones estatales en su extenso territorio y por ello no pueden prescindir de ingresos de los impuestos mientras que lo inverso ocurre con los países territorialmente pequeños. De este modo, a mayor extensión territorial hay menores posibilidades de que un país se convierta en guarida fiscal (Mara, 2015).

Al analizar el conjunto de 53 países considerados incumplidores del régimen internacional contra la evasión fiscal por pertenecer a las listas de la OCDE y la UE, la investigación determinó que ninguno de esos países tiene una extensión territorial como la de Argentina. Esta conclusión era esperable teniendo en cuenta que según datos del Banco Mundial Argentina es el octavo país más grande del mundo con 2.780.400 de Km². Al analizar los datos correspondientes a superficies de los países incumplidores del régimen internacional se observa que el 67.92% (36 países) ni siquiera superan los 1000 Km² de extensión territorial. De hecho, solamente 6 países de los incumplidores del régimen internacional superan los 100.000 Km² de extensión territorial y muchos de ellos fueron enlistados por la UE por cuestiones muy puntuales y removidos de la lista negra apenas un mes después de su inclusión, no siendo países históricamente considerados guaridas fiscales como Corea del Sur, Mongolia, Liberia, Namibia o Túnez.

En línea con lo anterior, la literatura ha vinculado la cuestión de la extensión territorial con la condición geográfica de ser islas o archipiélagos ya que la mayoría de los países calificados como guaridas fiscales tienen esa condición. De los 53 países incumplidores analizados el 71.69% (38 países) tienen la condición geográfica de ser islas o archipiélagos, condición que carece Argentina ya que forma parte de un continente.

III.1.e Sistema legal con base en el common law

Otra de las características que ha apuntado la literatura sobre los *tax havens* es que suelen ser países que tienen un sistema jurídico de raigambre anglosajona, ya sea del *common law* británico o de los Estados Unidos. El argumento en este caso sería que por la extensa tradición jurídica de protección al derecho de propiedad, seguridad jurídica y estado de derecho del *common law* que además es el sistema legal que mayormente rige los negocios internacionales, los capitales se sienten más seguros y prefieren realizar operaciones en países que estén basados en dicho sistema legal (Dharmapala, 2008).

La investigación determinó que el 75.47% (40 países) de los 53 incumplidores del régimen internacional tienen un sistema legal total o parcialmente influido por el sistema jurídico del *common law* en cualquiera de sus versiones. Contrariamente, Argentina al igual que la mayoría de los países latinoamericanos tiene un sistema legal basado en el sistema continental europeo con influencias de la codificación europea del siglo XIX y no podría caracterizarse como un sistema influido por el *common law*. Los datos fueron obtenidos en *The World Factbook* que es una base de datos pública y con acceso online confeccionada por la Agencia Central de Inteligencia de los Estados Unidos.

III.1.f Inglés como lengua oficial

Finalmente, la última característica analizada en esta investigación y que fue ponderada por la literatura se refiere al hecho de tener al inglés como idioma oficial (o uno de los idiomas oficiales). El argumento que sostendría la importancia de esta característica es que desde hace varias décadas el inglés se erige como el idioma mayormente utilizado para los negocios y operaciones internacionales, además del hecho que muchos de los capitales extranjeros e inversores involucrados suelen tener origen en países con ese idioma como lengua oficial (Dharmapala, 2008).

La investigación determinó que el 69.81% (37 países) de las 53 jurisdicciones incumplidoras del régimen internacional tienen al inglés como lengua oficial o como una de las lenguas oficiales. Posiblemente este factor idiomático esté íntimamente vinculado con el factor relativo al sistema legal de origen anglosajón que se comentó anteriormente aunque no todos los países con inglés como lengua oficial tienen dicho sistema legal. Argentina tiene como idioma oficial al español por

lo cual tampoco comparte esta característica idiomática con la mayoría de los países incumplidores. Los datos fueron obtenidos en *The World Factbook* que es una base de datos pública y con acceso online confeccionada por la Agencia Central de Inteligencia de los Estados Unidos.

Como corolario de este punto puede afirmarse que del análisis de las características estructurales comunes a las 53 jurisdicciones incumplidoras del régimen internacional analizadas por la presente investigación y que han sido trabajadas por la literatura puede mencionarse que: tener pocos habitantes, ser un país territorialmente pequeño, tener un PBI per cápita alto, tener una economía donde el sector servicios sea muy elevado, tener un sistema legal de raigambre anglosajona basado en el *common law* y tener como lengua oficial al inglés, son características distintivas de los países que han decidido contrariar las directrices del régimen internacional.

La literatura no pudo demostrar cuáles de dichas características es la que mejor explica el comportamiento de contrariar el régimen internacional contra la evasión internacional pero conforme a la evidencia empírica analizada en esta investigación resulta claro que todas ellas en conjunto son estadísticamente relevantes. En esta línea, se ha podido comprobar que Argentina carece de estas características, no compartiendo ninguna de ellas con los países incumplidores del régimen internacional.

Por lo anterior, se entiende que hay evidencia para afirmar que los países que tienden a incumplir el régimen internacional comparten un conjunto de características estructurales. Con el marco teórico de Keohane utilizado en este acápite se puede entender plausible que dichos países incumplidores decidan incumplir el régimen internacional porque a partir de sus características estructurales no les resulta perjudicial dejar de recaudar impuestos siempre que a cambio haya una afluencia de capitales de otros países, les resulta conveniente en términos materiales.

Contrariamente, países como Argentina que no comparten esas características estructurales de los países incumplidores se ven perjudicados en sus finanzas públicas y por ello deciden seguir el régimen internacional ya que brinda herramientas para capturar la base imponible de los contribuyentes que buscan optimizar sus impuestos con jurisdicciones *off shore* o planificaciones fiscales abusivas. En definitiva a los incumplidores les resulta conveniente incumplir el régimen internacional y por eso lo hacen, lo contrario ocurre con los países con características estructurales como Argentina.

III.2 Comparación de Argentina con Países similares

Una vez establecido que los países incumplidores del régimen internacional contra la evasión fiscal comparten un conjunto de características estructurales que los inclinan al incumplimiento y que contrariamente Argentina no posee ninguna de esas características, la investigación realizará el

análisis de cómo se han comportado los países que sí son “similares” a Argentina en lo que respecta a las características mencionadas en el punto anterior.

Se podrían comparar muchos países que al igual que Argentina no poseen ninguna de las características estructurales compartidas por los *tax havens*. Sin embargo, se han escogido 6 países que tienen en común con Argentina el hecho de ser países con sistemas legales basados en el derecho continental europeo (no en el *common law*), son países que no tienen al inglés como idioma oficial, no son territorialmente pequeños, tienen poblaciones superiores a los 10 millones de personas y tienen economías complejas no basadas exclusivamente en servicios. En base a lo anterior se tomaron los casos de Colombia, Ecuador, Perú, Brasil, España y México.

El caso de Colombia puede apreciarse el hecho que no solamente nunca fue incluido en ninguna lista de países incumplidores del régimen internacional sino que desde el lanzamiento del proyecto BEPS de la OCDE se mostró receptivo de los lineamientos y directrices emanados de dicho plan promovido por el régimen internacional. Desde el año 2012 con la ley 1607 Colombia emprendió acciones y políticas para desalentar la evasión internacional en línea con el régimen internacional como la introducción de cláusulas anti abuso en su legislación interna.

Con la ley 1739 de 2014 Colombia incorporó normas sobre transparencia fiscal “*Controlled Foreign Corporation*” o *CFC rules*. Con la ley 1819 de 2016 de Reforma Tributaria Estructural se consolidaron las herramientas anti abuso, anti *treaty shopping*, se agregaron elementos relativos al “beneficiario efectivo” y se asentaron principios reles referidos al intercambio de información, entre otras cuestiones, como el informe “país por país”. Todo en línea con el régimen internacional promovido principalmente por la OCDE.

En definitiva “en aras de mejorar las problemáticas que surgen en las operaciones transnacionales, Colombia ha apoyado el Plan BEPS. Por lo cual, desde el 2012, se han implementado acciones que buscan evitar la evasión y el fraude fiscal” (Bonilla Montoya, 2017). Ese proceso de adhesión el régimen internacional ayudó a que Colombia en el año 2018 finalmente sea aceptada como miembro de la OCDE.

En el caso de España tampoco ha estado enumerado en ninguna de las listas publicadas por los organismos promotores del régimen internacional contra la evasión fiscal. Se trata de un país europeo que ya es miembro de la OCDE. Su pertenencia a este organismo ha determinado un comportamiento similar al comentado para Colombia en virtud del cual España ha reformado leyes internas incorporando las directrices y lineamientos del régimen internacional. Así con la ley 34/2015 se consolidaron elementos para contrarrestar la simulación o fraude detectadas con normas anti abuso. En el impuesto sobre sociedades con la reforma de la ley 27/2014 se consolidaron los remedios legales para contrarrestar los "mecanismos híbridos" que suelen utilizarse para

planificaciones fiscales agresivas. También se reformó el impuesto sobre sociedades para incluir novedades sobre *CFC rules* diseñadas por el régimen internacional.

En esta línea se ha manifestado que “España, miembro activo de la OCDE y de la Unión Europea, no podía permanecer impasible ante el fenómeno de la lucha contra la planificación fiscal agresiva, no siendo pocas las normas que componen nuestro entramado tributario en las que puede verse reflejada la impronta de BEPS” (Cámara Barroso, 2016: 24).

En el caso de México, como es sabido, es miembro de la OCDE desde el año 1994. Luego del primigenio lanzamiento del plan BEPS por parte de la OCDE en 2013 México llevó adelante una reforma fiscal en 2014 que incorporó a su legislación interna los aspectos principales de las acciones enumeradas en el plan BEPS. Su adhesión a las directrices del régimen internacional fue reconocida expresamente por la propia OCDE que en el informe “Estudios Económicos de la OCDE: México 2017” afirmó que: “La evasión fiscal en México es relativamente alta. En las reformas de 2014 y 2015, México introdujo medidas que coinciden con el Proyecto de Erosión de bases impositivas y traslado de ganancias (BEPS, *Base Erosion and Profit Shifting*). Es necesario seguir fortaleciendo las normas fiscales internacionales que coincidan con las Acciones del BEPS del G20 y la OCDE, para asegurar una disminución importante de la evasión fiscal empresarial por parte de las multinacionales” (OCDE, 2017: 27).

El caso de Perú es un país que no es actualmente miembro de la OCDE sin embargo en su legislación ha seguido muchos de los lineamientos propuestos por la entidad. Concretamente en materia de precios de transferencia se siguió el principio de *arm's length* al igual los otros métodos de precios de transferencia recomendados por la OCDE, en esa línea el propio Decreto Legislativo 945 lo eleva a fuente interpretativa de derecho: “Para la interpretación de lo dispuesto en este artículo, serán de aplicación las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE”.

Por otra parte, el 27/06/2018 Perú firmó el “Convenio Multilateral contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” (conocido como “MLI” por sus siglas en inglés). Es el tratado propuesto por la OCDE para servir de marco a la modificación de toda la red de tratados bilaterales existentes (CDI) incluyendo en ellos novedosas cláusulas para prevenir la evasión internacional. En palabras de Pascal Saint-Amans, Director del Centro de Política y Administración Tributarias de la OCDE “la firma por parte del Perú del Convenio Multilateral envía una clara señal sobre su voluntad de avanzar decididamente en el terreno de la cooperación fiscal internacional”.

Sobre Perú y el plan BEPS de la OCDE se ha afirmado: “Pese a no ser miembro OCDE y a su limitada plataforma de convenios, ha sido un alumno medianamente aplicado al regular varios

de los temas que preocupan al sistema tributario internacional, muchos de ellos materia de las 15 medidas anti “BEPS”, tales como la regulación de los servicios digitales, de las empresas controladas y de los precios de transferencia” (Zuzunaga del Pino, 2017: 345).

En el caso de Ecuador, es un país que actualmente no es miembro de la OCDE, aunque a partir de 2018 ha manifestado formalmente su intención de pertenecer al organismo, en mayo de 2019 fue admitido en el Centro de Desarrollo de la OCDE. Sin embargo, antes de estas iniciativas Ecuador ya había tomado pasos de alineamiento a la OCDE en el área de la tributación internacional. En 2014 con la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención Fraude Fiscal se establecieron algunas reglas restrictivas con jurisdicciones no cooperantes: “Alineado al Plan de Acción No. 5 (...) se estableció conceptos como “Beneficiario Efectivo” en el tema de dividendos y mayores restricciones a transacciones con paraísos fiscales” (Manya Orellana, 2019: 133).

Alineado con la Acción 12 del plan BEPS de OCDE la Ley de Régimen Tributario Interno de Ecuador establece una excepción al secreto fiscal cuando se involucra jurisdicciones consideradas guaridas fiscales: “Se levanta la reserva de la información que contribuya a identificar la propiedad y las operaciones de los residentes en el Ecuador con terceros ubicados en paraísos fiscales, así como las prácticas de planificación fiscal agresiva” (Manya Orellana, 2019: 135), la norma también incluye en la excepción a la reserva fiscal a los asesores tributarios.

En 2017 Ecuador se constituyó como miembro del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (Foro que había sido creado a instancias de OCDE), posteriormente durante 2018 firmó la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en temas fiscales y el Estándar para el intercambio automática de cuentas financieras, ambos acuerdos internacionales impulsados por la OCDE para el intercambio de información y combatir la opacidad financiera.

En el caso de Brasil, es un país que tampoco es miembro de la OCDE actualmente aunque desde 2017 en adelante ha manifestado formalmente su voluntad de ser miembro de la organización. Sin perjuicio de ello, antes de manifestar esa vocación de pertenencia Brasil ha seguido en el ámbito de la tributación internacional, en varios aspectos, los lineamientos de la OCDE. La ley 12995 de 2014 autorizó formalmente al Poder Ejecutivo a destinar fondos para participar del Proyecto BEPS de la OCDE, el Comité de Asuntos Fiscales OCDE, el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información fiscal, entre otros grupos internacionales promovidos por el régimen internacional contra la evasión fiscal.

Con relación al intercambio de información, Brasil firmó en 2011 la Convención de Asistencia Administrativa Mutua en temas Fiscales, en 2016 suscribió los acuerdos multilaterales

de autoridades competentes para el intercambio automático sobre cuentas financieras así como para el Informe País por País (destinado principalmente a información de multinacionales). Su compromiso para el primer intercambio automático bajo el CRS fue en 2018. La firma de estos acuerdos y su compromiso de intercambio efectivo son demostrativos de su alineamiento al régimen internacional en contra de la evasión fiscal internacional.

Con la Instrucción Normativa 1658 de 2016 se actualizó la lista de países considerados con regímenes fiscales favorables (una especie de “guaridas fiscales”) e incluye criterios para considerar cuando existe verdadera sustancia económica, esto en línea con la acción 5 del plan BEPS de la OCDE sobre prácticas fiscales nocivas. “The NR (Normative Ruling) may be considered an initial action by Brazil in the context of ensuring transparency and substance” (Deloitte, 2017).

Como puede apreciarse de esta breve descripción de las acciones llevadas adelante por 6 países que pueden considerarse “similares” a Argentina en las características analizadas en el punto anterior, los 6 países han mantenido, con matices y diferencias de intensidad, un alineamiento general al régimen internacional emanado principalmente de la OCDE. Considerando el marco teórico de “*constraint - choice*” (Keohane, 1982) puede interpretarse que no es casualidad el hecho que estos seis países compartan con Argentina su alineamiento al régimen internacional sino que ese accionar está motivado en una conveniencia derivada de sus características estructurales.

La conclusión del capítulo es que a partir de la evidencia y el análisis realizado surge que la decisión de acoplarse a las directrices y lineamientos del régimen, desde esta perspectiva, están basadas en el hecho de compartir ciertas características estructurales. Sin importar la ideología de gobierno o la orientación general de política exterior, el relacionamiento externo en esta área se explica en parte por el hecho de compartir o no esas características.

Esta conclusión resulta plausible en el entendimiento que los países incumplidores tienen incentivos para incumplir ya que son países pequeños tanto en términos territoriales como demográficos y tienen la posibilidad de resignar impuestos si a cambio hay una afluencia de capitales atraídos por las buenas condiciones fiscales así como por el sistema legal. Contrariamente, los países de grandes extensiones y con gran población, con economías complejas, con sistemas legales no tan atractivos al capital foráneo están necesitados proporcionalmente de más recursos para el sostenimiento de sus políticas públicas. Estos países grandes, como Argentina, estarán incentivados en obtener mayor base imponible, no en reducirla.

Ahora bien, también se ha visto a lo largo de este capítulo que el factor estructural si bien es muy relevante no puede explicar con exclusividad la política exterior de los estados en esta área, ya que se vieron casos como el de Corea del Sur, un estado que no reúne las características de los

países incumplidores y que igualmente fue brevemente considerado incumplidor. Asimismo, dentro de los países cumplidores la intensidad en el vínculo con el régimen internacional tampoco es igual en todos ellos.

Un ejemplo de lo anterior es que en materia de intercambio de información automática bajo el modelo CRS Argentina, Colombia y México fueron países pioneros sudamericanos en comprometerse a un primer intercambio efectivo de información en 2017, Brasil lo hizo en 2018 mientras que Perú y Ecuador tardaron y recién pudieron asumir ese compromiso en 2020. Ahora bien por ejemplo Ecuador está actualmente comprometido en el área de intercambio de información, sin embargo en la temática de modificación de CDI con cláusulas anti *treaty shopping* no firmó el MLI como sí lo hizo Argentina.

Por otro lado Brasil ha seguido varios de los lineamientos del régimen internacional pero tiene áreas importantes que están desactualizadas como Precios de Transferencia donde ni siquiera reina plenamente el principio de *arm's length*, los demás países mencionados incluyendo Argentina no tienen tan desactualizada esa área de la tributación internacional y están más alineados a los principios OCDE. A diferencia de Argentina Brasil no firmó el MLI que es el acuerdo más importante para la reforma de la red de CDI incorporando cláusulas anti *treaty shopping* entre otras cuestiones.

Por otra parte es distintiva la etapa revisionista de sus CDI que llevó adelante Argentina denunciando sus CDI con Austria, Suiza, España y Chile por considerar que los contribuyentes aprovechaban oportunidades para planificaciones fiscales agresivas. Un proceso distintivo a nivel regional que en las renegociaciones tendría una influencia notable de los principios emanados del régimen internacional.

En esa línea con lo anterior es notorio que Argentina tuvo un comportamiento diferenciador en relación a otros estados que también son considerados “cumplidores”, su distinción se destaca por su proactividad y calidad en el alineamiento al régimen internacional.

Por todo ello es que necesariamente debe haber un factor adicional que dé cuenta de esas diferencias que no son explicadas exclusivamente con factores estructurales. En esta línea, en el capítulo siguiente se analiza la influencia del factor “burocrático” en el diseño e implementación de la política exterior de Argentina en esta área.

CAPÍTULO IV: FACTOR BUROCRÁTICO

En el capítulo anterior se puntualizó que la política exterior argentina de alineamiento al régimen internacional contra la evasión fiscal internacional promovido por la OCDE y la UE tuvo como uno de sus factores explicativos la influencia de ciertas características estructurales de Argentina. En virtud de esas características estructurales todo gobierno argentino tendrá la tendencia a seguir la misma política, independientemente de su ideología u orientación general de política exterior.

Ahora bien, como se comentó en capítulos precedentes el factor estructural, si bien es muy relevante, no es susceptible de explicar en su totalidad la continuidad de la política exterior argentina en esta área principalmente por dos razones. La primera es por la influencia teórica que tuvo en esta investigación la lectura de autores que sostienen la importancia de considerar otros factores internos para explicar la política exterior de los estados (Moravcsik 1997, Van Klaveren 1992, Fearon 1998). Las visiones meramente estructurales suelen reducir su visión de los Estados a sujetos monolíticos y sin apreciar las dinámicas o complejidades internas que ocurren en su seno.

La segunda razón que obliga a contemplar otro factor adicional al estructural es que en los hechos se puede apreciar que incluso dentro de los países que comparten características estructurales el alineamiento al régimen internacional de la OCDE-UE no se desarrolló de igual manera entre dichos Estados. Por ejemplo, como se comentó en el capítulo anterior, en Latinoamérica hay varios países que comparten características estructurales relevantes con Argentina, sin embargo esta última ha tenido una política que se ha destacado por su proactividad e intensidad con el régimen internacional en relación a otros Estados de la región, siendo incluso pionera en algunos aspectos en su vínculo con el régimen internacional.

En esta línea, la investigación decidió observar la dinámica interna que tuvo el Estado argentino en su relacionamiento externo en esta área. De esa observación se identificó que el rol desplegado por ciertas burocracias especializadas tuvo una influencia muy significativa en el diseño y ejecución de la política exterior en este tema y junto con el factor estructural, de forma complementaria y concurrente, permiten explicar la continuidad en el alineamiento al régimen internacional pese a los cambios de gobiernos.

A continuación, se desarrolla en primer lugar la importancia y el rol que tuvieron las burocracias especializadas en la política exterior argentina en esta temática y luego se puntualiza de qué forma el ideario, el *mindset* y las percepciones de estas burocracias influyeron en el resultado de política exterior.

IV.1 Rol de las burocracias especializadas argentinas

Tal como se puntualizó en el capítulo 2 donde se describió la política exterior argentina en materia de evasión fiscal internacional, por el carácter eminentemente técnico de la tributación internacional con sus conceptos jurídicos y contables, el relacionamiento externo de Argentina en esta temática tuvo a ciertas burocracias como actores muy relevantes. Principalmente hay que mencionar a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y a ciertas dependencias del Ministerio de Economía/Hacienda como la Subsecretaría (posteriormente Secretaría) de Ingresos Públicos de la Nación.

Como es sabido, por mandato constitucional (art. 99 inciso 11 C.N.) la definición de la política exterior del Estado Argentino es una atribución que corresponde al Presidente de la Nación. A su vez, por ley de Ministerios 22.250 (artículo 18) corresponde al Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto (la “Cancillería”) asistir al Presidente en “en todo lo inherente a las relaciones exteriores de la Nación y su representación ante los gobiernos extranjeros, la SANTA SEDE y las entidades internacionales en todos los campos del accionar de la República”.

En tanto, dicha ley de Ministerios otorga al Ministerio de Economía (en el período 2015-2019 se llamó de “Hacienda y Finanzas” y luego “Hacienda”) la facultad de “intervenir” en “en las relaciones con los organismos económicos internacionales y participar en los foros internacionales en materia económica, financiera y de cooperación” e intervenir “en las negociaciones internacionales de naturaleza económica, monetaria y financiera”. Por otro lado, la AFIP es una entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y es “el Ente de ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación aplicando las normas legales correspondientes”, conforme el decreto 618/1997 que rige su funcionamiento.

En la práctica, en el área de combate a la evasión fiscal internacional, la presente investigación pudo apreciar que si bien el Presidente es quien define los grandes lineamientos de política exterior y la Cancillería interviene y entiende en la cuestión, son la AFIP y determinadas dependencias del Ministerio de Economía (Secretaría/Subsecretaría de Ingresos Públicos) quienes han tenido una actividad preponderante en esta área.

Sobre esta cuestión la investigación pudo concretar tres entrevistas con funcionarios claves de los gobiernos analizados en este trabajo. Luis María Capellano que fue Subsecretario de Ingresos Públicos de la Nación de 2010 al 2015 y Subdirector General de Planificación de la AFIP durante 2009 y 2010, ante la pregunta sobre, ¿Qué órgano definió la política exterior en esta área? manifestó “la decisión política siempre se va a tomar al más alto nivel, la va a tomar el Presidente” y “la tarea de AFIP y del Ministerio de Economía va supeditada a lo que defina el Presidente”.

Finalmente puntualizó que “el Ministro de Economía delegó en el Subsecretario de Ingresos Públicos porque era un tema de absoluta competencia técnica”.

En línea con lo anterior, en entrevista a Marcelo Scaglione, que fue Subsecretario de Estado, representante del Ministerio de Hacienda de la Nación y el funcionario que lideró el proyecto de Argentina para ingresar a la OCDE durante la presidencia de Mauricio Macri manifestó lo siguiente: “la política internacional la dicta el Presidente de la Nación, después de acuerdo a la complejidad de los temas intervendrán los Ministros y demás funcionarios” y agregó “en cooperación fiscal internacional hay dos grandes actores, la Secretaría de Ingresos Públicos que es la que define la política tributaria y después está la AFIP que es la encargada de llevar esa política tributaria a la acción y llevar todas las cuestiones de la administración tributaria”.

Por su parte en entrevista con Andrés Edelstein que fue Subsecretario y Secretario de Ingresos Públicos de la Nación durante los años 2017 y 2018 respectivamente manifestó sobre este punto “El Presidente y su equipo de Ministros establecen la estrategia y los objetivos generales en lo que respecta a la política internacional, luego las áreas técnicas con competencia en la materia se ocupan de llevar adelante dichas políticas”.

Ahora bien, en consonancia con lo que se ha explicado en el capítulo 2, hay dos grandes áreas del relacionamiento externo en relación al régimen internacional de la evasión fiscal promovido por la OCDE y la UE. Por un lado está la temática vinculada al intercambio de información fiscal para combatir el ocultamiento de activos y por otro lado las iniciativas del plan BEPS contra las maniobras de erosión de la base imponible como el *treaty shopping* y demás planificaciones fiscales agresivas. A continuación se detallará la participación de las burocracias especializadas en estas áreas de la política exterior argentina.

IV.1.a Intercambio de Información

Como se comentó en el capítulo 2, el intercambio de información a fines fiscales se erigió desde un comienzo como uno de los puntos principales del régimen internacional de la OCDE-UE para combatir la evasión fiscal internacional y la utilización de jurisdicciones no cooperantes o *tax havens* por parte de multinacionales y demás contribuyentes de alto poder adquisitivo.

Ahora bien, en la etapa primigenia de desarrollo del régimen internacional a partir del informe OCDE de 1998 sobre “Competencia fiscal nociva: un asunto global emergente” el primer modelo de intercambio de información fiscal que se planteó fue en una versión bilateral y con el modelo de “intercambio a requerimiento”. Esto implicaba básicamente que para que un Estado enviara información fiscal a otro Estado sobre un contribuyente particular debía existir una petición

formal y basada en causales determinadas como la existencia de un procedimiento administrativo o judicial contra ese contribuyente por parte del estado requirente.

En ese marco, Argentina tomó una actitud proactiva ya que firmó durante los años 2009-2012 una serie de acuerdos de intercambio de información a requerimiento conforme el modelo del régimen internacional imperante en ese momento. La mayoría de los acuerdos firmados lo fueron con jurisdicciones calificadas por la OCDE como jurisdicciones no cooperantes, tradicionalmente consideradas paraísos *offshore* como Islas Caimán, Bermudas, Bahamas y Mónaco ya que justamente en esas jurisdicciones es donde había mayor posibilidad de encontrar activos no declarados de contribuyentes argentinos.

Como lo ha manifestado el propio titular de la AFIP durante esos años, Ricardo Echegaray: “La Administración Federal de Ingresos Públicos cumplió un papel fundamental en esta decisión estratégica del Gobierno y a partir de ese momento inició una nueva etapa caracterizada por una actitud proactiva” (Echegaray, 2013) y “en tal sentido, a partir del año 2009 se verificó una dinámica orientada en incrementar la red de acuerdos para obtener datos respecto del comportamiento en el exterior de residentes argentinos y/o contribuyentes, principalmente de aquellos con alto poder adquisitivo y grupos económicos concentrados, que permitan detectar rentas no declaradas, contar con información sobre su capacidad económica, combatir la figura de triangulación y detectar transacciones ficticias” (Echegaray, 2013).

En esta línea, la investigación revisó los acuerdos de intercambio de información a requerimiento firmados por Argentina en el período 2009-2012 y pudo constatar que prácticamente la totalidad de esos acuerdos fueron firmados por el titular de la AFIP. Esto debe valorarse como un elemento importante para resaltar la importancia que tuvo esta burocracia en el relacionamiento externo en esta temática.

Conforme la entrevista con Luis María Capellano, el entrevistado afirmó que él participaba activamente en su calidad de Subsecretario de Ingresos Públicos en la firma de estos acuerdos de intercambio de información a requerimiento incluso acompañando en las misiones y viajes a la AFIP. El entrevistado también afirmó que en estos acuerdos fue muy significativo darle intervención a la Cancillería ya que en definitiva se trataban de acuerdos con “territorios de ultra mar” y eso debía ser tenido en cuenta por la política de estado de Argentina en relación a Malvinas.

En una etapa posterior, como se explicó en el capítulo 2, el régimen internacional contra la evasión fiscal promovido por la OCDE y la UE cambiaría el paradigma en relación al intercambio de información ya que se promovería principalmente el intercambio “automático” de información, que llevaría posteriormente al *Common Reporting Standard* (CRS) que es el estándar de la OCDE para el intercambio automático de información financiera. Parte del cambio de paradigma también

fue que el intercambio ya no sería en términos bilaterales sino multilaterales. Este cambio de paradigma se debió a que por las formalidades y exigencias de los modelos de “intercambio a requerimiento” en la práctica se intercambiaba escasa información.

Como se detalló, Argentina fue pionero a nivel regional en este tema siendo el primer país sudamericano en firmar la Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de 2011 que es el primer tratado internacional promovido por la OCDE que serviría de antecedente al actual intercambio automático de información. En esa línea, en 2014 la Argentina firmó el Acuerdo sobre Autoridades Competentes para implementar el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Bancarias gestado por la OCDE.

Lo relevante en este punto es que la delegación Argentina que viajó a Berlín para firmar ese acuerdo estuvo encabezada por el titular de la AFIP Ricardo Echegaray y por el Subsecretario de Ingresos Públicos de ese momento Luis María Capellano. Como dato sobresaliente, el funcionario que firmó por el estado Argentino fue justamente el titular de la AFIP Ricardo Echegaray. Ese acuerdo tuvo una enorme trascendencia porque llevaría a lo que posteriormente fue el CRS y al actual paradigma de intercambio automático de información financiera.

IV.1.b Treaty shopping y planificaciones fiscales agresivas

La otra área relevante en el régimen internacional contra la evasión fiscal internacional promovido por la OCDE y la UE son las medidas tendientes a combatir las planificaciones fiscales agresivas y el abuso de tratados (*treaty shopping*). Como se explicó en el capítulo 2, esto se intenta combatir principalmente a través de las iniciativas contenidas en el célebre plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) de la OCDE.

En cuanto al abuso de tratado o *treaty shopping* esta investigación entiende que el organismo más preponderante que tuvo la Argentina en el período analizado es la Comisión Evaluadora y Revisora de Convenios para Evitar la Doble Imposición. Esta comisión fue creada por resolución ministerial conjunta 56/2011 y 80/2011 de los Ministerios de Economía y del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto. Las funciones principales de la Comisión conforme la resolución mencionada fueron analizar los Convenios para Evitar la Doble Imposición (“CDI”) en “la adecuada y efectiva relación entre el sacrificio fiscal derivado de dicho impacto y los objetivos perseguidos al suscribir cada convenio” y “la posibilidad de que su aplicación conduzca a la doble no tributación en virtud de la legislación doméstica de los países co-contratantes”. En definitiva la Comisión tenía la preponderante función de analizar el impacto y aplicación de los CDI firmados y a firmar para concluir sugiriendo su denuncia, su renegociación o su firma.

Un elemento que sirve para ponderar la importancia de las burocracias especializadas en esta Comisión es el hecho que su integración se compuso de 3 miembros, un representante del Ministerio de Economía, un representante de la Cancillería y un representante de la AFIP (su titular). Adicionalmente, un dato significativo es que durante los gobiernos de Cristina Fernández de Kirchner la Comisión fue presidida por el titular de la AFIP.

En el gobierno de Mauricio Macri la Comisión funcionó de igual forma hasta el 17/10/2018 ya que, entre otras razones, con motivo de las reorganizaciones ministeriales que se produjeron en ese momento se dictó la resolución conjunta 2/2018 del Ministerio de Hacienda y del Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto en virtud de la cual la Comisión si bien siguió integrada por los 3 miembros de las mismas reparticiones, la presidencia de la Comisión pasó a manos del representante del Ministerio de Hacienda.

Como se detalló en el capítulo 2, el rol que tuvo esta Comisión Evaluadora y Revisora fue decisivo ya que a partir de su análisis técnico se llevó a que Argentina denunciara y renegociara 3 CDI que, de acuerdo a lo sostenido por las autoridades, estaban siendo utilizados de manera abusiva por ciertos contribuyentes argentinos para reducir su carga impositiva. Fueron los CDI con España, Chile y Suiza. Las particularidades de cada Convenio y su utilización considerada abusiva fueron explicadas en detalle en el capítulo 2.

En esta línea, el titular de la AFIP y presidente de la Comisión Evaluadora y Revisora durante los gobiernos de Fernández de Kirchner manifestó: “Como resultado del trabajo de esta Comisión, por ejemplo, se ha llegado a la conclusión que existían determinados tratados fiscales que requerían de modificaciones parciales, para poder mantener el equilibrio entre sacrificio fiscal y beneficios económicos que se mencionara precedentemente. La consecuencia de estas determinaciones fue la sugerencia de proceder a la renegociación de estos tratados o, eventualmente a su denuncia. Nos referimos a los convenios para evitar la doble imposición suscriptos con la República de Chile, el Reino de España y la Confederación Suiza” (Echegaray, 2013).

Adicionalmente, uno de los hechos más significativos que resalta el rol que tuvieron las burocracias en la política exterior relativa a esta temática es que el titular de la AFIP llegó a firmar tratados internacionales sobre doble imposición representando al Estado argentino. Concretamente esto ocurrió con los nuevos CDI renegociados con Suiza y con España que fueron firmados por Argentina a través de la rúbrica de Ricardo Echegaray el entonces titular de la AFIP.

Por otra parte, además del análisis enfocado en denunciar o renegociar los CDI vigentes que resultaban perjudiciales para el fisco argentino la Comisión tuvo un rol destacado en el análisis sobre los nuevos CDI que fue firmando Argentina sobre todo durante el gobierno de Macri que,

como se explicó en el capítulo 2, se caracterizó por su voluntad de ampliar la red de CDI existentes hasta el momento.

En este sentido, Andrés Edelstein, Secretario de Ingresos Públicos durante el gobierno de Macri, en entrevista con esta investigación afirmó: “Mientras que el foco de las gestiones anteriores parece haber apuntado a la suscripción de acuerdos de intercambio de información, la vocación de la administración siguiente de propender a una mayor apertura internacional para captar inversiones, nuevos mercados, etc., dio lugar a una activa negociación y conclusión de acuerdos para evitar la doble imposición, expandiendo de esta manera la red de tratados existente con significativos avances”.

De lo comentado hasta aquí y retomando las categorías analíticas que fueron explicadas en el capítulo 1 sobre marco teórico, para Hermann y Hermann (1989) las unidades de toma de decisiones en la política exterior de los Estados pueden ser clasificadas en 3: A- Un *predominant leader* (cuando un solo sujeto puede hacer prevalecer su voluntad sin oposición); B- Un *single group* (cuando varios sujetos que pertenecen al mismo cuerpo deben consensuar la decisión) o *multiple autonomous actors* (cuando hay varios sujetos que actúan con independencia pero ninguno puede forzar su decisión a los otros).

En este marco, el Presidente no solamente tiene las facultades constitucionales, ya mencionadas, para definir la política exterior en esta área sino que como manifestaron los funcionarios, también en los hechos el Presidente de Argentina de cada período definió los grandes lineamientos del relacionamiento externo en la temática. No obstante, la categoría de *predominant leader* no sería aplicable porque en la práctica el Presidente si bien brindó directrices generales ha otorgado en muchos aspectos, por el carácter eminentemente técnico, la definición y ejecución del relacionamiento externo del país en materia de evasión fiscal internacional a las burocracias especializadas mencionadas.

La labor de la Comisión Evaluadora y Revisora de Convenios sería un caso de *single group* ya que son tres organismos del estado los que formaban parte de dicha Comisión y debían en conjunto analizar la conveniencia o no de los tratados de doble imposición de Argentina, debía llegarse a un consenso para proponer una política. En esa línea, en la entrevista a Luis María Capellano manifestó sobre la composición de la Comisión: “el tema de lograr una matriz de la Comisión con la participación de los 3 organismos era fundamental para tener la política exterior (Cancillería), el Ministerio de Economía que es el que analiza, revisa e interpreta la norma tributaria y la AFIP que tiene a cargo la comprobación en la parte operativa de las maniobras que se realizan”. En materia de intercambio de información, por ejemplo, el entrevistado expresó que por

las negociaciones con territorios de ultra mar (como Caimán) era fundamental dar intervención a Cancillería porque podía involucrar la cuestión de política de estado en relación a Malvinas.

La otra categoría analítica de Hermann y Hermann (1989), explicada en el capítulo 1, referida a los *multiple autonomous actors* básicamente se configura cuando cada sujeto puede actuar con independencia pero sin poder hacer prevalecer su decisión. Esto se plasmó en el proceso de aprobación de los tratados internacionales ya que si bien pueden ser firmados por el Presidente o sus funcionarios por delegación siempre requieren la aprobación del Congreso de la nación. Si bien la tributación internacional no es un tema de álgida discusión parlamentaria es interesante destacar que no todos los tratados firmados por el poder ejecutivo o sus dependencias fueron aprobados por el congreso, por ejemplo los CDI con Japón, Luxemburgo y China fueron firmados pero no han sido todavía aprobados por el Congreso.

La narración de todos estos hechos y acciones demuestran que si bien la decisión política general proviene de las más altas esferas del Estado (el Presidente), es indudable el rol protagónico que tuvieron las burocracias especializadas de la AFIP y del Ministerio de Economía/ Hacienda (Secretaría y Subsecretaría de Ingresos Públicos) en la política exterior en materia de evasión fiscal internacional y alineamiento al régimen de la OCDE-UE.

Lo que ha podido determinar la investigación con respecto a la relación entre el Presidente y las burocracias dedicadas a la tributación en esta temática es que se manifiesta como un vínculo donde entran en juego la categoría de *delegation* y la de *trusteeship* explicadas en el capítulo 1 (Abbot, Genschel, Snidal y Zangl, 2018: 5). Es decir, no podría encuadrarse exclusivamente en una de estas dos categorías ya que como se vio al describir las entrevistas, el Presidente sí toma las decisiones políticas más generales, que se interpreta como “adherir al régimen”, “desandar planificaciones fiscales abusivas para lograr mayor recaudación”, pero una vez tomadas esas grandes decisiones se delega a las burocracias la posibilidad de llevar adelante el relacionamiento externo aunque no con controles estrictos sino en un marco de autonomía para estos agentes.

En esta línea, el Presidente encarga el desenvolvimiento del accionar externo en las burocracias especializadas básicamente porque ellas poseen ciertas competencias que no se obtienen en otros funcionarios del Estado, fundamentalmente el conocimiento técnico (jurídico-contable), que entraña el saber complejo de la tributación internacional. En el lenguaje de Abbot, Levi-Faur y Snidal (2017) implicaría que el Presidente procura utilizar la *expertise* (que es una especie de *operational capacity*) de las burocracias especializadas en esta temática. Sin embargo, salvo en el cumplimiento de esas grandes decisiones, en el resto no parece atarlas a estrictos controles *ex ante* y *ex post* como ocurre en el clásico modelo de la delegación de las teorías de PA (*Principal-Agent*).

En este caso, cuando el Presidente delega en a las burocracias parece haber un *trusteeship*, en efecto, se entiende en base a los hechos relatados y entrevistas que los Presidentes brindaron un marco relevante de autonomía para que las burocracias desarrollaran las tácticas para desandar planificaciones fiscales consideradas abusivas, implementaran los lineamientos del régimen internacional, consolidaran el intercambio de información fiscal y representaran al Estado argentino ante los foros y grupos promovidos del régimen internacional e incluso, como se vio, llegaron a firmar en representación de Argentina acuerdos internacionales.

Pensando el vínculo con el modelo RIT (Abbot, Levi-Faur y Snidal, 2017) podemos notar que si se analiza el régimen internacional el *Regulator* sería la propia OCDE en conjunto con la UE, los *Intermediaries* serían los países a los cuales se dirigen los lineamientos y los *Target* serían los contribuyentes, multinacionales o personas físicas acaudaladas que utilizan guaridas fiscales o planificaciones fiscales abusivas. Ahora bien, si se piensa la cuestión desde la óptica de la política exterior argentina el *Regulator* sería el Estado representado por el Presidente, los *intermediaries* serían la AFIP más ciertas dependencias del Ministerio de Economía y los *target* serían los contribuyentes que tengan vínculos con Argentina.

En el modelo RIT comentado en el capítulo 1, se focaliza el rol llevado a cabo por el intermediario y cómo ese rol puede ser diferente al de un mero ejecutor de las decisiones del *regulator* sino que también puede tener un *feedback* susceptible incluso de influir en la regulación y formar agenda. La investigación entiende por la evidencia desplegada que el vínculo de las burocracias especializadas con el Presidente en este caso manifestó en ciertos aspectos que las burocracias verdaderamente resultaran influyentes en el establecimiento de la regulación, esto se nota en las diferentes regulaciones normativas (por ejemplo RG de AFIP) que permitieron implementar en Argentina el intercambio automático de información a fines fiscales, en parte por el marco de autonomía y libertad con el que pudieron desenvolverse.

También se nota esa capacidad de marcar la agenda en el proceso revisionista de CDI que inició Argentina donde las recomendaciones de denuncia de tratados de la Comisión Revisora de CDI (integrada por las burocracias especializadas) fueron consumadas, incluso marcando una distinción y proactividad con otros países de la región. Es destacable que incluso esta estrategia de revisionista de CDI propuesta por las burocracias argentinas, si bien inspirado en principios OCDE, fue llevada a cabo de manera previa a lo que posteriormente propondría el régimen internacional con el MLI, el tratado internacional para modificar la red de CDI a nivel mundial. En cierto sentido se anticipó a la estrategia que después propondría el régimen internacional, aunque como se dijo la crítica a la planificación fiscal abusiva es una idea inspirada en principios OCDE. En definitiva el vínculo del Presidente con las burocracias parece marcado por una delegación en varias agendas de

la tributación internacional aunque no dotada de controles estrictos como los modelos clásicos sino con autonomía de decisión y posibilidad de tener *feedback* con el regulador.

No se aprecia que en el caso exista lo que han llamado “el dilema del gobernante” (Abbot, Genschel, Snidal y Zangl, 2018), que como fue explicado en el capítulo 1 se manifiesta por la tensión entre elegir burocracias competentes a riesgo de perder control sobre ellas o elegir burocracias incompetentes a riesgo de hacer fracasar la política. En el caso la evidencia demuestra que ese dilema no ocurre en esta área de la política exterior argentina básicamente porque, como se describe más abajo, no hay una divergencia de objetivos generales entre el *regulator* (Presidente) y los *intermediaries* (burocracias especializadas tributarias). Al existir convergencia de objetivos el Presidente escoge a burocracias sumamente competentes como las comentadas en este caso y no hay un riesgo de perder control sobre las mismas ya que el ejercicio de su actividad estará orientada a cumplir los mismos objetivos generales.

La tensión entre competencia y control explicada por la teoría “CC” (*Control-Competence*) de Abbot, Genschel, Snidal y Zangl (2018) no se manifiesta en este caso por la convergencia de objetivos y eso en parte se explica por la institucionalización de ciertos roles. En efecto la AFIP tiene como uno de sus deberes institucionales más importantes velar por conseguir la mayor recaudación en el marco de la ley, recaudar todos los impuestos debidos legalmente. De allí se explica que la decisión de adherir a principios e iniciativas del régimen internacional coincida con los objetivos institucionales de estas burocracias porque a partir de las herramientas que brinda el régimen internacional se puede capturar mayor base imponible de contribuyentes.

Además del argumento institucional, como se explica más abajo, el *mindset* de estas burocracias también se relaciona con una defensa de los recursos fiscales del estado contra maniobras de planificación fiscal abusiva. Estos elementos marcan que tanto el regulador (Presidente) como los intermediarios (burocracias especializadas tributarias) compartan el mismo objetivo de obtener mayores recursos para las finanzas públicas y de ese modo, por esa convergencia, no se genera el dilema del gobernante en este caso. Este elemento del *mindset* se desarrolla más extensamente en la siguiente sección.

IV.2 Ideario de las burocracias especializadas y su influencia en la política exterior

En el punto anterior se describió la importancia que tuvieron las burocracias especializadas en el diseño y ejecución de la política exterior argentina en materia de combate a la evasión fiscal internacional. Su influencia se erige como un factor equiparable al factor estructural para explicar la continuidad pese a los cambios de gobiernos.

En esa línea, la evidencia demuestra que hay dos elementos que han motivado que las burocracias especializadas de la AFIP y del Ministerio de Economía tiendan a alinear a Argentina al régimen internacional de la OCDE y la UE. El primero es la influencia de un ideario compartido, un *mindset* común incorporado en las altas esferas de estas burocracias especializadas que encuadra en los lineamientos y elementos discursivos del régimen internacional. El segundo elemento, aunque muy relacionado al primero, es que las burocracias además de tener un ideario compartido tienen funciones institucionales legalmente asignadas y tienen un interés en cumplir su rol lo más eficientemente posible, para ese fin ven en los lineamientos y herramientas del régimen internacional un medio idóneo e inmejorable para cumplir sus funciones legalmente asignadas de una manera muy eficiente y su ideario compartido.

Para analizar este punto es preciso utilizar aportes teóricos de la literatura donde se haya ponderado la influencia de factores ideacionales así como el rol de las burocracias en el diseño y ejecución de la política exterior.

En esa línea, y en conforme lo manifestado en el capítulo 1 referido al marco teórico, Goldstein y Keohane (1993) exponen una tipología de 3 formas de ideas que pueden influir en la política exterior de los Estados: las *world views*, los *principled beliefs* y los *causal beliefs*. Por su carácter excesivamente general y abstracto esta investigación prescindirá de la categoría de *world views* y utilizará únicamente las categorías de *principled beliefs* y *causal beliefs*.

Los *principled beliefs* son básicamente orientaciones que permiten distinguir lo bueno de lo malo, lo justo de lo injusto. La evidencia demuestra que las burocracias especializadas de la AFIP y del Ministerio de Economía tienen un ideario o *mindset* compartido que encuadra en esta categoría analítica. Ese ideario se relaciona con ponderar como un valor fundamental la defensa de los recursos tributarios del fisco para solventar el desenvolvimiento del Estado, como una cuestión de soberanía tributaria y consecuentemente parte del ideario es la consideración como algo abyecto y sumamente reprochable al ocultamiento de activos en jurisdicciones *offshore* y las planificaciones fiscales abusivas como el *treaty shopping*.

La presencia de estos *principled beliefs* puede ser demostrada a partir de las consideraciones vertidas por las altas esferas de estas burocracias. Por ejemplo en la entrevista que realizó esta investigación a Luis María Capellano manifestó: “las negociaciones de los Convenios las hicimos para recuperar las potestades tributarias” y “en nuestra gestión lo hicimos con un amplio y fuerte impulso de recuperar la recaudación fiscal argentina y la política tributaria”. En esa línea también dijo: “el Estado tiene que velar por los recursos del Estado (...) por supuesto que hay que respetar los principios de la tributación contenidos en la Constitución, pero no se los respeta a través de

planificaciones fiscales agresivas abusando los Convenios o utilizando los Convenios de formas elusivas”.

Adicionalmente, el entrevistado Capellano, a juicio de esta investigación manifestó gráficamente su repudio a las planificaciones fiscales agresivas que abusan de los Convenios ejemplificando el caso de una compañía puntual que se aprovechó del régimen de sociedades ETVE español y el CDI Argentina-España. En ese marco dijo: “por la fiscalización habíamos descubierto que una empresa tenía una oficina de 20 metros cuadrados en España, por ello tenía el domicilio fiscal en España y por eso no tributaba ni en España ni en Argentina”.

De igual modo, también se advierte la presencia de estos *principled beliefs* en el titular de la AFIP durante el período 2008-2015 Ricardo Echegaray que manifestó: “la creciente globalización de las operaciones comerciales ha servido de excusa a muchos grandes grupos concentrados para implementar "planificaciones fiscales nocivas" tendientes a evadir el pago de tributos en el afán de reducir la carga tributaria global de su negocio” (Echegaray, 2013).

Sobre la utilización del *treaty shopping* para lograr una doble no imposición manifestó: “Para aquellos que tienen la responsabilidad de analizar la situación de un país de forma holística, es menester tener en cuenta que la recaudación tributaria de un país es el motor de su crecimiento. Por tal razón debe defendérsela de manera soberana y evitar, entre otras cosas, esta utilización de las diferencias entre los ordenamientos ya que a través de ellos se busca desplazar materia imponible en beneficio de unos pocos, pero en perjuicio de la comunidad en general” (Echegaray, 2013).

En sentido similar, el Secretario de Ingresos Públicos en el período 2018, Andrés Edelstein manifestó en una Comisión del Congreso en ocasión de explicar la reforma tributaria 2017: “Hay varios aspectos muy complejos que integran el proyecto que tienden a evitar el fenómeno de la elusión en materia fiscal”, también indicó “en esta propuesta de reforma se incluye -yo diría que se perfeccionan- una serie de herramientas o de mecanismos tendientes a evitar parte de la elusión y de la evasión”. Añadió: “Todo esto forma parte de los temas en los que la OCDE y el G20 vienen trabajando desde hace bastante tiempo. Este proyecto, que se llama BEPS, justamente apunta, de alguna forma, a atacar las prácticas elusivas.”

Por otra parte, la investigación también pudo constatar la presencia de *causal beliefs* en el ideario de estas burocracias especializadas. *Causal beliefs* en el sentido expuesto por Goldstein y Keohane (1993), ya explicados en el capítulo 1, básicamente se refiere a ideas que se tienen sobre relaciones causa-efecto en alguna materia. La investigación identificó que las altas esferas de las burocracias especializadas tienen bien claro cuáles son los métodos más importantes para combatir el flagelo de la evasión fiscal internacional, estos son principalmente el intercambio de información

fiscal y financiero, la denuncia y renegociación de Convenios perjudiciales y la impugnación de las planificaciones fiscales agresivas a través de normas anti-abuso. Todas estas herramientas están comprendidas en las iniciativas del régimen internacional.

La presencia de estos *causal beliefs* se constató por ejemplo en el caso de Ricardo Echegaray quien en su calidad de titular de la AFIP al firmar en 2014 el Acuerdo de Autoridades Competentes para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Bancarias dijo: “Con esta declaración se acaba el secreto bancario a nivel mundial” (Télam, 2014) y “el Gobierno se pone al frente de la lucha por la transparencia tributaria internacional y la cooperación en materia fiscal en el ámbito del G20” (Télam, 2014)”. Demostrando de este modo su confianza en que el intercambio automático de información financiera es una herramienta clave para combatir la evasión internacional.

En consonancia con lo anterior, Marcelo Scaglione, en entrevista con esta investigación manifestó sobre el cambio de paradigma que entraña el intercambio de información automático: “el cambio de paradigma tiene que ver con la cuestión pragmática porque el trabajo de cooperación fiscal internacional le permitió a Argentina encontrar un montón de activos que no estaban declarados”. Continuó: “en nuestro país durante 2016 y 2017 ha permitido detectar más 117 mil millones de dólares que no estaban declarados” y “el intercambio automático de información junto con el proyecto BEPS, todo eso va cerrando el círculo de la posibilidad de esconder activos en paraísos fiscales o la posibilidad de erosionar la base fiscal de un país”.

Sobre la cuestión del *treaty shopping* y la utilización de normas internas anti abuso para combatirlo Ricardo Echegaray afirmó: “Estas situaciones anómalas son consideradas abusos de las disposiciones del convenio y es aceptado internacionalmente que los países signatarios de un tratado de esta naturaleza desean evitar las operaciones abusivas. Esta interpretación es el resultado de la obligación de aplicar e interpretar los tratados de buena fe. En la misma línea, es ampliamente aceptado a nivel internacional —por ejemplo en el seno del Comité Fiscal de la OCDE y también de las Naciones Unidas— que los países pueden utilizar su normativa interna antiabuso general para desestimar la aplicación fraudulenta de esquemas jurídicos que implican la obtención de beneficios previstos en convenios fiscales, cuando ello constituye un abuso del tratado” (Echegaray, 2013).

Ahora bien, teniendo en cuenta la influencia de los *principled beliefs* y los *causal beliefs*, Godstein y Keohane (1993) desarrollaron otra tipología que expresa de qué manera esas ideas impactan en la política exterior de los estados. Tal como fue explicado en el capítulo 1 sobre marco teórico, a los fines de esta investigación se utilizará la categoría conocida como *ideas as road maps* y la categoría conocida como *institutionalization*.

La categoría *ideas ad road maps* alude a cómo las ideas sirven para definir las preferencias o para entender la relación causal entre los objetivos propuestos y las distintas alternativas políticas para conseguirlos. En este sentido, la evidencia demuestra que los *principles beliefs* y los *causal beliefs* puntualizados anteriormente sirvieron como fundamentos y como motivadores para que las burocracias especializadas argentinas consideraran al régimen internacional de la OCDE como la mejor estrategia para cumplir con sus objetivos de combatir la evasión internacional y de ese modo promovieran el alineamiento de Argentina a dicho régimen.

El razonamiento anterior puede verse corroborado a través de las manifestaciones de las altas esferas de las burocracias especializadas. Por ejemplo Luis María Capellano, en entrevista con esta investigación, manifestó: “en el Comité de Asuntos Fiscales tenemos que estar porque todas las políticas que está instrumentando OCDE van en línea con lo que nosotros queremos para lograr una mayor transparencia, el intercambio de información, la colaboración mutua, la recuperación de potestades tributarias, combatiendo el abuso de la aplicación de los Convenios”.

En la misma línea Andrés Edelstein, en entrevista con esta investigación, ante la pregunta si el plan BEPS y el intercambio automático de información financiera promovido por la OCDE pueden considerarse iniciativas exitosas para combatir la evasión internacional, el entrevistado dijo: “Han sido avances muy importantes, especialmente si se tiene en consideración su adopción por una gran cantidad de países” y “el intercambio automático de información ha logrado avances significativos a través de los regímenes del CRS (*Common Reporting Standard*) elaborado por la OECD / G20 y del FATCA de los Estados Unidos de América. Muchos centros financieros internacionales han abandonado el férreo secreto bancario, entre otras prácticas”.

En cuanto a la categoría de *institutionalization* de Godstein y Keohane (1993), explicada en el capítulo 1, básicamente hace referencia a la situación donde las ideas resultan cristalizadas con algún grado de formalidad (normas) y de esa manera influyen y constriñen el accionar posterior de la política exterior. Esto se vio reflejado por ejemplo en los acuerdos de intercambio de información ratificados por Argentina ya que al asumir una obligación internacional de esa naturaleza las administraciones posteriores se vieron constreñidas por ese marco normativo ya que no pueden negarse al intercambio de información, solamente podrían incumplirlo denunciando dichos acuerdos.

Lo mismo ocurre con los tratados internacionales ratificados por Argentina como los nuevos CDI con España y con Chile que expresamente adoptan medidas en contra del *treaty shopping*. Las nuevas administraciones tendrán como obligatorios esos mandatos normativos, que su vez son herramientas para impugnar planificaciones fiscales agresivas. La obligación de interpretar el tratado de manera de no otorgar posibilidades al abuso de convenio se ha cristalizado en estos

pactos y también constituye una restricción para las nuevas administraciones. La *institutionalization* también ha operado a nivel legislativo, por ejemplo con la incorporación al derecho interno de las normas CFC sobre transparencia fiscal con la ley 27.430. A nivel infra legal la adhesión y consolidación ha sido profusa, en honor a la brevedad, pueden mencionarse la Resolución General AFIP 4056/2017, 3826/2015, 4422/2019 entre muchas otras.

Finalmente, la última categoría analítica utilizada por la investigación, también ya comentada en el capítulo 1, se refiere a la tipología de funcionarios públicos desarrollada por Downs (1965). Este autor entiende que los burócratas son sujetos racionales maximizadores de utilidad y tienen objetivos que pueden coincidir o no con los del organismo que representan. Con esas bases el autor distingue entre *pure-selfed interested officials* que son burócratas que no tienen en cuenta otros objetivos que los personales y los *mixed-motive officials* que buscan cumplir los objetivos de su organización y también los propios. Dentro de esta última tipología de Downs hay varias sub-categorías, pero en línea con lo comentado en el capítulo 1, esta investigación utilizará la categoría conocida como *advocates* que trata de funcionarios que además de tener aspiraciones personales como el prestigio son leales a un conjunto de valores y principios amplios.

En efecto, la investigación coincide con el marco analítico expuesto por Downs en el entendimiento que este asume que los burócratas no son máquinas formateadas exclusivamente para cumplir un rol determinado y despojadas de todo interés o ambición personal. Asumir lo contrario implicaría una visión poco realista de la naturaleza humana. Por ello es probable que la tendencia al cumplimiento eficiente de las funciones tenga como parte de las motivaciones el hecho de obtener prestigio personal y para el organismo y con ello mayores recursos y poder relativo dentro del Estado. Por ejemplo, el hecho que la AFIP haya concretado en 2018 con el aval de la OCDE la “Academia Latinoamericana de la OCDE para la investigación de delitos tributarios y financieros” sin dudas posiciona el prestigio del organismo incluso a nivel regional ya que solamente hay 3 Academias de ese estilo en el mundo.

Sin perjuicio de lo anterior, resulta evidente que el compromiso y alineamiento al régimen internacional contra la evasión fiscal de estas burocracias tiene un fundamento más profundo que se vio reflejado en las múltiples declaraciones de funcionarios expuestas en los párrafos anteriores. La categoría de *advocates* aplica a estas burocracias especializadas ya que se advierte la presencia de un conjunto de valores compartidos ligados a la defensa de los recursos fiscales del estado y al aborrecimiento del ocultamiento de activos en jurisdicciones no cooperantes así como al abuso de tratado o demás planificaciones fiscales agresivas. Al hacer las entrevistas y leer sus declaraciones se advierte una genuina desaprobación, un verdadero reproche a los contribuyentes que utilizan esas complejas herramientas para no pagar los impuestos que corresponden legalmente.

A partir de la evidencia recolectada resulta claro que por la lealtad a ese conjunto de valores, las burocracias especializadas encuentran en las recetas que brinda el régimen internacional de la OCDE un inmejorable arsenal de herramientas para cumplir eficientemente sus roles institucionales y sus valores compartidos.

Durante el segundo gobierno de Fernández de Kirchner un hecho demostrativo de esta imbricación de las burocracias con la OCDE fue el hecho que el titular de la AFIP de ese momento Ricardo Echegaray publicó un libro en 2013 llamado “El Contribuyente Global” explicando las políticas de AFIP alineadas con la OCDE y dicho libro fue prologado por Pascual Saint-Amans director del Centro de Política Tributaria de la OCDE quien avaló la labor del organismo: “la Argentina ha demostrado un fuerte compromiso con el trabajo y los principios desarrollados en el seno de la OCDE”.

Durante el gobierno de Macri un hecho demostrativo de la imbricación de las burocracias con el régimen internacional de la OCDE fue la ya comentada apertura de la Academia OCDE en el seno de AFIP para que funcionarios especializados de la OCDE impartan conocimientos para la investigación de delitos tributarios y financieros complejos siendo un instituto pionero en la región y uno de los pocos a nivel mundial.

Como corolario de todo el desarrollo de este capítulo corresponde destacar que la investigación ha logrado acreditar que ciertas burocracias especializadas (AFIP, Secretaría/Subsecretaría de Ingresos Públicos) han tenido un rol protagónico en el relacionamiento externo de Argentina en materia de combate a la evasión fiscal internacional. Su influencia en la política exterior de alineamiento al régimen internacional de la OCDE-UE se equipara y acopla como factor explicativo concurrente al factor estructural analizado en el capítulo anterior.

Adicionalmente, la investigación pudo evidenciar la existencia de cierto ideario o *mindset* de las burocracias especializadas que se vincula con la defensa de los recursos tributarios del estado, la repugnancia a las planificaciones fiscales agresivas y al ocultamiento de activos en jurisdicciones no cooperantes o *tax havens*.

Finalmente, se logró probar que el mencionado ideario compartido por las burocracias especializadas argentinas operó como el fundamento para que se considerara el alineamiento al régimen internacional de la OCDE y la UE como la mejor estrategia para cumplir eficientemente sus funciones institucionalmente asignadas y alcanzar el objetivo de combatir la evasión internacional y de esa manera poder recaudar los impuestos que legalmente correspondan.

CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES

La temática abordada por esta investigación se enfocó en analizar la política exterior de Argentina en materia de evasión fiscal internacional durante el período 2007-2019.

El principal interés que motivó la investigación fue el hecho que al estudiar la política exterior de Argentina en esta área se identificó una continuidad incluso considerando cambios de gobiernos tan disímiles en otras áreas como los de Fernández de Kirchner y Macri. Las continuidades no suelen ser la regla en la política exterior argentina que está más bien marcada por giros abruptos, rupturas y discontinuidades. Por ello se consideró interesante el caso de la continuidad en esta particular temática de la política exterior argentina. Adicionalmente, el interés se motivó en que no se identificaron previamente en la literatura vernácula desarrollos desde la perspectiva de la disciplina de Relaciones Internacionales sobre el tema.

Como primer avance la investigación realizó una descripción de la política exterior de Argentina en materia de combate a la evasión fiscal internacional cuya característica saliente fue la continuidad pese a los cambios de gobiernos. La continuidad por parte de los gobiernos de los períodos analizados consistió en el alineamiento al régimen internacional gestado y promovido por la OCDE y por la UE.

La investigación puntualizó en las dos grandes áreas referidas al régimen internacional. Por un lado está el área sobre intercambio de información fiscal/financiera que tiene por objetivo evitar el ocultamiento de activos en jurisdicciones *off shore* no cooperantes por parte de multinacionales y demás contribuyentes de alto poder adquisitivo. Si bien en un primer momento el modelo de intercambio de información fue en términos bilaterales y “a requerimiento” del Estado, actualmente la tendencia es al intercambio automático y en términos multilaterales.

La otra gran área trabajada por el régimen internacional es la referida al combate al *treaty shopping*, abuso de convenio y demás planificaciones fiscales abusivas que procuran ahuecar la base imponible del país de la fuente y lograr una doble no imposición fiscal. Las medidas en contra de esos fenómenos se encuentran principalmente en las acciones del plan BEPS de la OCDE.

Ahora bien, más allá de la existencia de pequeños matices mencionados en la investigación, lo cierto es que el alineamiento al régimen internacional de la OCDE contra la evasión fiscal fue una constante de todos los gobiernos argentinos. Por ello, la pregunta principal que se apuntó a responder en la investigación fue: ¿cuáles son los determinantes que explican la continuidad en la política exterior en esta área?

Para responder esa pregunta la investigación sostuvo una hipótesis compuesta por dos factores que de manera complementaria y concurrente permiten explicar la continuidad en el

relacionamiento externo argentino en esta temática. Uno es el factor que se denominó “factor estructural” y el otro el “factor burocrático”.

El factor estructural se refiere a que los países tienen ciertas características estructurales, que vienen dadas y no pueden ser fácilmente cambiadas por los distintos gobiernos, y que la ausencia o presencia de esas características en un país determinado incentivan el comportamiento a cumplir o incumplir el régimen internacional. La hipótesis en este punto fue que Argentina no comparte ninguna de las características de los países incumplidores, comúnmente calificados como *tax havens*.

En efecto, del análisis de las listas negras publicadas por la OCDE y la UE la investigación determinó en base a un análisis de datos estadísticos que los países incumplidores del régimen internacional efectivamente comparten ciertas características estructurales que no están presentes en Argentina: se tratan de países escasamente poblados, con reducida extensión territorial, en sus economías el sector servicios es el único preponderante (la industria y el agro son casi inexistentes), tienen un PBI per cápita muy elevado, su sistema legal está basado en el *common law* y suelen tener como lengua oficial al inglés.

Adicionalmente la investigación comparó el caso de Argentina con otros seis países que son similares en cuanto a las características relevantes mencionadas en el párrafo anterior. Se trata de México, Colombia, Ecuador, Brasil, Perú y España. En la comparación resultó que estos 6 países que comparten el hecho de no poseer las características estructurales de un país incumplidor se han comportado, con matices, de forma uniforme a Argentina en su alineamiento al régimen internacional.

La conclusión con relación a este factor estructural es que, basados en el marco teórico de Keohane (1982) sobre “*constraint-choice*”, si se asume que en esta área, tradicionalmente de escasa repercusión en la opinión pública, los Estados son maximizadores de utilidad que actúan racionalmente motivados por cálculos de coste beneficio, los Estados serán cumplidores/alineados al régimen internacional en la medida que les resulte conveniente o redituable. Y esa conveniencia se define por la presencia o no de las características mencionadas anteriormente.

Los países pequeños, casi micro estados, con distancias cortas, poca población, con economías sin industria ni sector agrícola, tienen un gran incentivo para incumplir el régimen internacional brindando beneficios fiscales a los capitales extranjeros. Por su estructura pueden resignar recaudación tributaria a cambio de la afluencia de capitales foráneos que además suelen sentirse más cómodos con un sistema legal de raigambre anglosajona. Lo contrario ocurre en países como Argentina que suelen requerir mayor base imponible y no perciben que están en condiciones de resignar recaudación tributaria para el sostenimiento de sus políticas públicas.

Ahora bien, el factor estructural si bien es muy relevante no tiene suficiente capacidad para explicar de manera autónoma la continuidad. Esto porque desde el punto de vista teórico la investigación está influida también por autores que critican las visiones monolíticas de los estados que los conciben como si se tratara de sujetos uniformes sin dinámicas o tensiones internas. Por ello es necesario analizar también lo que ocurre hacia el interior de los Estados. Adicionalmente, del análisis de los hechos se pudo constatar que hay países que pese a reunir las mismas características estructurales y por ello se alinean al régimen internacional, este alineamiento no se da exactamente igual entre los países similares. No fue la misma política de alineamiento de Argentina que de Brasil por ejemplo.

En este sentido, cobra relevancia explicativa el otro factor que esta investigación ha denominado “factor burocrático” que de manera concurrente y complementaria con el factor estructural son susceptibles de dar cuenta de la continuidad en la política exterior argentina en esta área consistente en el alineamiento al régimen internacional de la OCDE-UE.

La investigación en primer término logró demostrar el accionar preponderante que tuvieron ciertas burocracias especializadas en el diseño y ejecución de la política exterior en esta área. Se hace referencia al rol que tuvo la AFIP y ciertas dependencias del Ministerio de Economía/Hacienda (Secretaría/Subsecretaría de Ingresos Públicos de la Nación).

La relevancia del rol asumido por estas burocracias especializadas se demostró a partir de la descripción de las tareas que llevaron adelante, entre las cuales están el haber integrado y presidido la Comisión Evaluadora y Revisora de Convenios a partir de la cual se decidió la denuncia, renegociación y firma de tratados con distintos países. Incluso en algunos de estos tratados directamente se les delegó a las burocracias la facultad de firmar en nombre del estado argentino. La misma cualidad se observó en los acuerdos de intercambio de información en los cuales prácticamente todos fueron firmados por el titular de la AFIP representando al Estado argentino que viajaba a las misiones con el acompañamiento técnico de la Subsecretaría de Ingresos Públicos. También estas burocracias han estado constantemente representando a Argentina ante los comités pertinentes de la OCDE viajando a los distintos encuentros multilaterales.

A partir de esta comprobación la investigación realizó entrevistas con funcionarios claves pertenecientes a las burocracias especializadas de los gobiernos analizados, también se identificaron documentos y discursos de estas burocracias. Estos elementos se analizaron a la luz de marcos analíticos que contemplan la influencia de factores ideacionales y el rol de las burocracias en el diseño y ejecución de la política exterior.

Lo anterior permitió identificar un ideario compartido, un *mindset* común en estas burocracias especializadas. Siguiendo la construcción de Goldstein y Keohane (1993) se advirtió

que las burocracias tiene un conjunto de valores, *principled beliefs* vinculados a la defensa de los recursos fiscales del estado, la soberanía tributaria, la protección de la recaudación y al aborrecimiento de las planificaciones fiscales abusivas así como al ocultamiento ilegal de activos en jurisdicciones no cooperantes o *tax havens*.

Siguiendo a los mismos autores también se advirtió la presencia de *causal beliefs*, es decir, creencias acerca de cuáles serían los medios más idóneos para conseguir la realización de los *principled beliefs*. En las entrevistas, documentos y declaraciones analizadas puede notarse que las burocracias especializadas ponderan al intercambio de información, la renegociación de convenios y las impugnaciones de planificaciones fiscales agresivas con cláusulas anti abuso como medios idóneos para alcanzar los fines de defender la recaudación.

A partir de esos convencimientos, la investigación evidenció que las burocracias han guiado el relacionamiento externo de Argentina en esta área tratando de cumplir ese ideario a través de esos métodos nombrados. En esa línea según otra tipología de Goldstein y Keohane (1993) cuando las ideas sirven para llevar adelante una actividad y seleccionar la estrategia que mejor adapte los objetivos con las alternativas políticas disponibles, las ideas sirven como *ideas as road maps*. Justamente del análisis de las declaraciones, documentos y discursos se demostró que el ideario de las burocracias encontró en el régimen internacional de la OCDE y la UE un arsenal de herramientas inmejorables para el cumplimiento de sus fines institucionales y la realización de sus valores.

En esta línea considerando la tipología esbozada por Downs (1965) se entiende que los burócratas persiguen la realización tanto de los objetivos asignados institucionalmente a su posición como el desarrollo de intereses más personales como la búsqueda de prestigio para obtener mayores recursos o poder relativo, es lo que Downs llama *mixed-motive officials* por oposición a los *pure-selfed motive officials* que únicamente persiguen sus intereses personales. Dentro de esta categoría están los *advocates* que son burócratas que son leales a ciertos principios y valores.

Se adhiere a la teorización de Downs en el entendimiento que los burócratas, en tanto seres humanos, no son máquinas programadas y diseñadas exclusivamente para desarrollar las tareas que institucionalmente les asigne la ley. Es probable que tengan también la motivación personal, en modo alguno criticable, de sobresalir, obtener prestigio en el marco del Estado y con ello mayores recursos y relevancia relativa. Ahora bien, la investigación pudo demostrar que sin perjuicio de la existencia probable de esas motivaciones, se advierte una lealtad a un ideario, a un conjunto de valores relativo a la defensa de los recursos fiscales del estado y al repudio a las maniobras elusivas

y evasivas de los contribuyentes que buscan sustraer al Estado los impuestos que correspondan por ley.

Por lo anterior es que la investigación concluye en este punto sobre el factor burocrático que las burocracias especializadas argentinas son *advocates* que identifican en el régimen internacional gestado por la OCDE y la UE el recetario ideal y más útil para la realización de sus fines e ideales. Por ello es que en definitiva estas burocracias tienden al alineamiento al régimen internacional.

En esa línea la investigación pudo determinar que el vínculo entre los Presidentes del período analizado y las burocracias especializadas estuvo marcado por una convergencia de objetivos comunes que se relacionan con la defensa de los recursos fiscales para consolidar las finanzas públicas del Estado. A partir de esta convergencia de objetivos es que la delegación con importante márgenes de autonomía que en muchos aspectos se realizó en las burocracias especializadas no conllevó el “dilema del gobernante” (Abbot, Genschel, Snidal y Zangl, 2018), ya que al compartir los mismos fines no habría riesgo que las burocracias competentes se tornen poco controlables y opuestas a los objetivos del regulador (Presidente).

Por todo lo anterior la investigación estima que ha logrado analizar la política exterior argentina en materia de evasión fiscal internacional durante el período 2007-2019 dando cuenta de la continuidad que la ha caracterizado por el alineamiento al régimen internacional de la OCDE y la UE. Además se ha logrado demostrar que la continuidad en esta área se debe a la influencia explicativa concurrente de un factor estructural y un factor burocrático. Así, una acción externa del Estado logró eludir el péndulo que tanto ha caracterizado históricamente a la política exterior argentina.

BIBLIOGRAFÍA

Referencias bibliográficas

Actis, Esteban. (2017). Cambio político y política exterior: Argentina y Brasil en perspectiva comparada (2015-2017). *Congreso Nacional de Ciencia Política 2017*, Universidad Torcuato Di Tella.

Abbot, Kenneth W, Levi-Faur, David y Snidal, Duncan. (2017). Theorizing Regulatory Intermediaries: The RIT Model. *The Annals of the American Academy of Political and Social Science. Vol. 670, Regulatory Intermediaries in the Age of Governance* (March 2017).

Abbott, Kenneth W, Genschel, Philipp, Snidal, Duncan & Zangl Bernhard. (2018). "The governor's dilemma: Competence versus control in indirect governance. *Regulation and Governance* (2018).

Altamirano, Alejandro. (2012). *Derecho Tributario Teoría General*. Marcial Pons. Madrid.

Asorey, Rubén O. (2013). El objeto, concepto y fines del derecho internacional tributario. *Tratado de Derecho Internacional Tributario* (Dir. Rubén O. Asorey y Fernando D. García). Editorial La Ley. Buenos Aires.

Allison, Graham y Halperin Morton H. (1972). *Bureaucratic politics: a paradigm and some policy implications*. World Politics Vol. 24 Supplement: theory and policy in international relations.

Bonilla Montoya, Lisbeth E. (2017). Análisis de las acciones BEPS, su aplicación en Colombia y su inclusión al sistema tributario. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* 76.

Busso, Anabella (2016). Notas sobre la estrategia de inserción internacional. *Modelos de Desarrollo e inserción internacional: Aportes para el análisis de la política exterior argentina desde la redemocratización 1983-2011*, Coordinadora: Anabella Busso. Universidad Nacional de Rosario Editora: 31.

Busso, Anabella y Barreto, Luis Maximiliano. (2020). Política exterior y de defensa en Argentina. De los gobiernos kirchneristas a Mauricio Macri (2003-2019). *URVIO, Revista Latinoamericana de estudios de seguridad*. N° 27 mayo-agosto 2020.

Caranta, Martín. (2018). ¿Una AFIP sin fronteras? *Consultor Tributario*. Errepar, abril 2018.

Cámara Barroso, María del Carmen. (2016). Normativa doméstica y era post-BEPS. ¿Hacia dónde vamos? IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. Instituto de Estudios Fiscales. España.

Christensen, John y Hampton, Mark. (2002). Offshore Pariahs? Small island economies, tax havens, and the reconfiguration of global finance. *World development* vol. 30. Elsevier Science.

Christians, Allison. (2012). How nations share, *Indiana Law Journal*, Vol 87 issue 4, article 2.

Deloitte. (2017). BEPS Actions implementation by country Brazil.

Dharmapala, Dhammika y Hines, James R. (2009). Which countries become tax havens? *Journal of public economics*. Elsevier.

Dharmapala, Dhammika. (2008). What problems and opportunities are created by tax havens? *Oxford Review of Economic Policy*. Oxford University Center for business taxation.

Downs, Anthony. (1965). A theory of Bureaucracy. *The American Economic Review* vol. 55: 439-446.

Edelstein, Andrés. (2014). Avance importantes en materia de intercambio de información fiscal. *Consultor Tributario*. Errepar, diciembre 2014.

Feuillade, Milton. (2013). Cooperación jurisdiccional en derecho tributario internacional. *Revista La ley Online*.

Fraga, Diego. (2012). Implicancias jurídicas y prácticas del acuerdo de intercambio de información internacional con la República Oriental del Uruguay. *Revista La ley Online*.

Frenkel, Alejandro. (2017). Argentina, entre el barrio y el patio trasero: política exterior y seguridad regional en la era neoliberal (1989-2001). Tesis doctoral. Universidad de Buenos Aires.

García Vizcaíno, Catalina. (2013). Conceptos de derecho internacional tributario y de derecho tributario internacional. *Tratado de Derecho Internacional Tributario* (Dir. Rubén O. Asorey y Fernando D. García). Editorial La Ley. Buenos Aires.

Goldstein, Judith y Keohane, Robert. (1993). Ideas and Foreign Policy: An Analytical Framework. *Ideas & Foreign Policy. Beliefs, institutions and political change*. Cornell University Press.

Gómez Sabaini, Juan Carlos y Morán, Dalmiro. (2017). Desafíos actuales en materia de tributación internacional: Iniciativas de cooperación entre países y las implicancias para Argentina. *CECE* (abril 2017).

Gómez, Teresa. (2017). Los intercambios de información generan una AFIP colmada de datos con trascendencia tributaria. *Consultor Tributario*. Errepar, septiembre 2017.

Gotlib, Gabriel, Vaquero, Fernando y D'alessandro, Valeria. (2013). Convenios de intercambio de información y asistencia administrativa en materia fiscal. *Revista La ley Online*.

Hermann, Margaret y Hermann, Charles. (1989). Who makes foreign policy decisions and how: an empirical inquiry. *International studies quarterly*. Vol 33, issue 4: 361-387.

Jáuregui, María de los Ángeles. (2014). Plan de acción BEPS. Hacia una mayor transparencia fiscal internacional. *Consultor Tributario*. Errepar.

Keohane, Robert. (1982). The demand for international regimes. *International Organization* Vol. 36, No. 2, International Regimes (Spring, 1982), pp. 325-355.

Krasner, Stephen. (1982). Structural Causes and Regime Consequences: Regimes as Intervening Variables. *International Organization* Vol. 36, No. 2, International Regimes (Spring, 1982): 185-205.

Manya Orellana, Marlon. (2019). El plan de acción BEPS y su impacto en el Ecuador. *Revista de Administración Tributaria* N° 45 SEPTIEMBRE 2019. CIAT – AEAT – IEF: 133-135.

Mara, Eugenio Ramona. (2015). Determinants of Tax Havens. *Procedia economics and finance* 32. Elsevier.

Martín, Julián. (2017). BEPS. Situación actual. Implicancias locales y mundiales. *Doctrina Tributaria*. Errepar.

Martner, Ricardo. (2017). Someter la evasión fiscal para reducir la desigualdad. *Revista Nueva Sociedad*. Noviembre-Diciembre 2017.

Míguez, María Cecilia. (2017). La política exterior del primer año del gobierno de Mauricio Macri: ¿situación instrumental del Estado? *Revista Estado y Políticas Públicas*. Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales.

Moravcsik, Andrew. (1997). Taking preferences seriously: a liberal theory of international politics. *International Organization* 51, 4, Autumn 1997: 513–53.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2017). Competencia Fiscal perniciosa: Un problema global emergente.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2017). Estudio económico de México.

Palacio, Priscila. (2019). La reformulación de la política exterior argentina en el gobierno de Macri: el difícil equilibrio entre los cambios globales y las crisis domésticas (2015-2018). *Anuario Latinoamericano Ciencias Políticas y Relaciones Internacionales* vol. 7: 193-212.

Ring, Diane. (2007). "International Tax relations: Theory and implications". *Tax Law Review* 60, (2007). Boston College Law School: 83-154.

Ring, Diane. (2016). When International Tax Agreements Fail at Home: A U.S. Example. *Brooklyn Journal of International Law* 41, no.3 (2016): 1185-1228.

Rixen, Thomas. (2010). From double tax avoidance to tax competition: Explaining the institutional trajectory of international tax governance. *Review of international political economy* (2010), 1First 1-31.

Russell, Roberto. (2010). La Argentina del Segundo Centenario: Ficciones y realidades de la política exterior. Argentina 1910-2010, Roberto Russell Ed. Balance del siglo. Taurus. Buenos Aires: 227.

Shaxson, Nicholas. (2018). How to crack down on tax havens. *Foreign Affairs*, March/April 2018 issue.

Simonoff, Alejandro. (2016). Estructura triangular y democracia: la política exterior argentina de 1983 a 2013. *Modelos de Desarrollo e inserción internacional: Aportes para el análisis de la política exterior argentina desde la redemocratización 1983-2011. Actores y Temas de Agenda T. II, Coordinadora: Anabella Busso*. Universidad Nacional de Rosario Editora: 52.

Torassa, Marcos. (2014). FATCA. Una ley de Estados Unidos con impacto global. *Doctrina Tributaria*. Errepar.

Van Claveren. (1992). Entendiendo las políticas exteriores latinoamericanas: modelo para armar. *Revista de Estudios Internacionales, Instituto de Estudios Internacionales*. Universidad de Chile.

Vella, John. (2016). Are we moving in the right direction? Public disclosure of tax information & other EC/EP proposals to reduce aggressive tax planning. *Compilation of notes for the special committee on Tax Rulling*. European Parliament.

Verstraeten, Axel (2009). El caso "UBS" y el intercambio de información. *Revista La ley Online*.

Vogel, Klaus. (2001). Derecho tributario internacional. Trad. de Begoña Villaverde. En *Tratado de derecho tributario*, Dir. Andrea Amatucci, vol. I. Bogotá. Editorial Temis: 722-723.

Zuzunaga del Pino, Fernando. (2017) ¿En qué situación se encuentra Perú frente a las medidas anti “BEPS” de la OCDE? Visión crítica a partir de las medidas 8, 9 y 10. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* 76. Mayo de 2017: 345.

Bibliografía general

Baistrocchi, Eduardo. (2008). The use and interpretation of Tax Treaties in the Emerging World: Theory and implications, *British Tax Review Issue 4*, 2008.

Barker, William. (2007). An international tax system for emerging economies, tax sparing, and development: it is all about source. *Journal of International Law*. University of Pennsylvania (2007): 349.

Eccleston, R. y Woodward, R. (2014). Pathologies in international policy transfer: The Case of the OECD Tax transparency initiative. *Journal of Comparative Policy Analysis*, Volume 16 (3): 216-229.

Gaidoni, Claudine (2016). La evasión fiscal de las empresas transnacionales es una violación de los derechos humanos. Entrevista en revista *Nueva Sociedad*, noviembre 2016.

Grinberg, Itai (2015). Breaking BEPS: The new international tax diplomacy. *Georgetown Law working draft*, septiembre 2015.

Grondona, Verónica, Bidegain Ponte Nicole y Rodríguez Enríquez, Corina. (2016). Flujos financieros ilícitos que socavan la justicia de género. *International Policy Analysis*. Friederich Ebert Stiftung.

Haas, Peter M. (1992). Introduction: epistemic communities and international policy coordination. *International Organization*, Vol. 46, No. 1, Knowledge, Power, and International Policy Coordination. (Winter, 1992): 1-35.

Holzinger, Katharina. (2005). Tax Competition and Tax Co-Operation in the EU: The Case of Savings Taxation. *Rationality and Society* 17 (2005): 475-510.

Piccio, Sol. (2015). Indeterminacy, complexity, technocracy and the reform of international corporate taxation. *Social and Legal Studies Vol. 24-2*: 165 – 184.

Salassa Boix, Rodolfo. (2012). El “Convenio de doble imposición” suscrito entre Chile y Argentina: denuncia y comparación con el “Modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. *Revista de Derecho XXXIX*. Pontificia Universidad Católica de Valparaíso (Valparaíso, Chile, 2012, 2do Semestre): 519 – 531.

Tondini, Bruno. (2012). El problema del fraude y la evasión internacional, su relación con la delincuencia organizada y su solución a través de los mecanismos de cooperación en materia fiscal. *Anales N° 42 Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales*. Universidad Nacional de la Plata.

Entrevistas

La entrevista a Luis María Capellano, Subsecretario de Ingresos Públicos de la Nación durante el período 2010-2015, fue realizada en Carlos Pellegrini 989, piso 4, Ciudad Autónoma de Buenos Aires el día 19 de octubre del año 2020.

La entrevista a Andrés Edelstein, Secretario de Ingresos Públicos de la Nación en el período 2018, fue realizada por escrito vía correo electrónico. El entrevistado respondió a las preguntas vía correo electrónico el día 26 de noviembre del año 2020.

La entrevista a Marcelo Scaglione, Secretario de Estado representante del Ministerio de Hacienda ante la OCDE, fue realizada el día 16 de noviembre del año 2020 de manera online a través de la plataforma zoom.

