

## INCIDENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS SOBRE LA ORGANIZACION SOCIETARIA Y CONTRACTUAL

*Susana Beatriz Ferro*

La realidad nos demuestra que todos los instrumentos tributarios son utilizables (tanto impuestos directos como indirectos) para lograr una combinación adecuada, que permita el logro de los objetivos de la política fiscal sobre todo para América Latina.

Tener en cuenta la realidad tal cual se manifiesta, y simultáneamente objetivos globales; revalorizar *el orden normativo* y entender que un modelo tributario siempre es instrumental, y no una categoría dogmática no susceptible de modificación o ajustes significativos. Una propuesta racional, debe coordinarse con las políticas monetaria crediticia y de balance de pagos y ponerse al servicio de un crecimiento equilibrado como presupuesto de la estabilidad monetaria <sup>(1)</sup>.

El incremento de la presión fiscal conspira contra la acumulación de capital tan necesario en el momento presente.

Considerar como objetivo "prima facie" para cumplir con uno de los presupuestos fundamentales del Tratado de Asunción <sup>(2)</sup>, cual es la coordinación de políticas macroeconómicas entre los países miembros, el establecimiento de un régimen fiscal similar y coordinado, para así centralizar y unificar la política financiera y la gestión contable y de esta forma evitar los problemas de *doble imposición* y de *imputación de los ingresos* entre los distintos Estados que son fuentes de serias dificultades.

Necesidad de una reforma constitucional que establezca con certeza y claridad a quien le corresponde la creación de los impuestos, para evitar la doble imposición y la proliferación de gravámenes, evitando así la existencia de convenios

(1) Lascano, Marcelo: "Acumulación de capital, reforma tributaria y desarrollo" (Boletín Económico de LL, año 1988 To. 7 pág.7.)

(2) Tratado de Asunción: Firmado por Argentina, Brasil Paraguay y Uruguay, el 26/3/91 para la constitución de un mercado común.

de coparticipación impositiva, que son inconstitucionales en cuanto incluyen impuesto directos (ej. ganancias) que según la constitución le corresponde exclusivamente a las provincias.

Inevitabilidad de la *regionalización*; de allí la necesidad y urgencia para que los países se integren en un “megabloque económico” bajo pena de quedar “huérfanos del mundo”; debido a la exigencia de un nuevo orden internacional, como consecuencia de la innovación tecnológica; ello implica necesidad de inversiones cada vez mayores con un costo que no puede alcanzar cada país aisladamente y que lleva a una organización de la producción de nivel creciente. “*La cooperación económica es parte del principio general de la cooperación internacional*” (3).

## NECESIDAD DE UNA REFORMA CONSTITUCIONAL

Para la legitimidad del régimen tributario, debemos considerar la debida proporción entre carga impositiva y los beneficios que recibe la comunidad del Estado.

Debe evitarse la *elevada carga impositiva global* que soporta la economía impidiendo así una adecuada acumulación de riqueza que posibilite la realización de inversiones, factor dinamizante de la producción.

En un marco de “libertad económica”, el tributo es el precio que debe pagarse para solventar los gastos del gobierno encargado de cumplir la Constitución Nacional.

El gobierno está obligado a promover la riqueza, de ahí que los tributos que establece no deben recaer sobre el capital, sino sobre el gasto o la renta de la contrario la Nación transita hacia su propia destrucción.

Según Sánchez Viamonte, el art. 67 de la CN, tiene gran amplitud, porque no se refiere al comercio en su carácter de acto jurídico únicamente, sino a todas las manifestaciones de la vida económica, relacionadas con la prosperidad Nacional, sobre todo: la legislación industrial en todos sus aspectos (muy importante en el plano económico actual); tránsito de mercaderías; el crédito; la moneda; el fomento de la industria y el régimen impositivo que grava la riqueza y su circulación.

(3) Revista del Derecho Industrial: “*Integración Económica Argentina-Brasil Mercosur*”. Ed. Depalma; año 13 Mayo-Agosto 1991, pág. 252.

Como consecuencia de las imprecisiones de nuestra Constitución en lo que hace al reparto de las potestades impositivas, existe una masa de tributos, que pueden ser establecidos indistintamente por el Estado nacional o las provincias. Esto ha dado lugar a una doble imposición, cuya solución (en algunos casos), ha sido la realización de convenios de coparticipación impositiva, acuerdos que adolecen de inconstitucionalidad en cuanto incluyen impuestos directos, (por ej. ganancias), que según la Constitución, le corresponden exclusivamente a las provincias. Así por medio de una ley, se está alterando la prescripción del art. 31 que consagra La Supremacía de la Ley Fundamental, respecto de cualquier otra disposición, como sería una norma tributaria.

No debemos olvidar: 1) Corresponde a la Nación establecer los impuestos indirectos en forma concurrente con las provincias, salvo: aduaneros que establece en forma exclusiva.

2) Corresponden a las provincias atribuciones en materia de impuestos directos e indirectos a excepción de los referidos al Comercio Exterior.

Es por lo tanto, de suma importancia la aclaración constitucional, para lograr el establecimiento de un orden interno en nuestro país, y así, poder llevar a cabo el desarrollo de las políticas integracionistas, pues mientras los distintos países no solucionen el problema fiscal, de manera alguna podrá obtenerse un acuerdo en las políticas macroeconómicas.

## PRESUNCIONES Y FICCIONES: LA EVASION FISCAL

Nuestra constitución, tampoco consagra el principio de *capacidad contributiva* y el legislador tributario no puede dejar de respetarlo, al hacer uso de las técnicas legislativas de indicios, presunciones y ficciones. Si bien algunos autores lo consideran incluidos implícitamente, este principio, a diferencia de otros, no ha sido reconocido unánimemente por la doctrina, ni su vigencia a sido consagrada por la propia jurisprudencia del más alto tribunal. *¿y si se incorporara, podrían ser declaradas inconstitucionales las presunciones y ficciones por atacarlo?* un ejemplo: Ley 11.683 diferenciación jurídica de personalidad de las sucursales y demás establecimientos estables de la empresas, personas o entidades del extranjero; establece que las primeras deben realizar sus registros contables en forma separada de sus casas matrices y restantes sucursales, realizando en su caso la verificación necesaria para determinar su resultado impositivo de fuente argentina. Pero se establece que la falta de contabilidad suficiente, o cuando la misma no refleje exactamente la ganancia neta de fuente argentina, la DGI podrá considerar que los entes del país y del extranjero forman una *unidad económica* y determinan la ganancia neta sujeta a gravamen.

El legislador utiliza esta ficción y así crea un sujeto pasivo carente de personalidad jurídica: *la unidad económica de las dos entidades* y le otorga una aplicación discrecional al fisco en violación al principio de legalidad y generalidad <sup>(4)</sup>.

Para evitar las evasiones en la Argentina, se llegó a la creación de presunciones y ficciones en el orden tributario, utilizando para ello mecanismos de determinación de la *obligación tributaria* en forma presunta; al ser la evasión tan generalizada, ellos se trasunta en un incremento de las tasas de impuestos vigentes.

Debemos considerar, que la evasión fiscal no es destructible como las cosas. Tiene presencia pero no sustancia. Podríamos incluir en este amplio concepto distintos ejemplos a que llegan las sociedades para subsistir frente al aparato tributario: declaración fiscal incompleta, documentación simulada, venta indocumentada, balance falso, patrimonio oculto, entre las más simples y comunes, su objetivo: *no pagar al fisco o pagar menos del monto corriente que el fisco pretende cobrar con su propia interpretación de la ley fiscal*. Esta interpretación sorpresiva, implica que el más humilde contribuyente es un evasor y los grandes contribuyentes, por su naturaleza son por antonomasia evasores punibles <sup>(5)</sup>.

Será necesario, para poder cumplir con los objetivos propuestos a nivel de integración, *reducir el gasto público*, con efectos multiplicador como son las inversiones, y la aplicación de una *conveniente exigencia fiscal* sobre el patrimonio personal y empresario, ya que de lo contrario se llega a la repatriación de capitales y ofensivas exportadoras.

La solución: *reducción de impuestos y de padrones de contribuyentes*, de esta forma el accionar fiscal podrá concentrarse en los agentes económicos de mayor significación fiscal y lograr así una legislación adecuada contra el fraude (ej. Chile).

Debe buscarse que los impuestos, como instrumentos al servicios de políticas económicas, se coordinen en su estructura formal, mediante objetivos mas ambiciosos que la mera recaudación: *con el resultado de generar más actividad económica y mayor ingreso fiscal genuino*. Esta estrategia permitirá movilización de activos y pasivos económicos, que a la postre redundaría en mayor actividad económica, empleo y recaudaciones. *Esto favorecería el ingreso de capitales que encuentran su principal escollo en la legislación fiscal*.

Si las necesidades primarias a nivel "empresa" y "persona", absorben la totalidad de la renta menguada por la inflación, todo impuesto que grave dicha

(4) Navarrine, Susana; Asorey, Ruben: "Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario" Bs. As., Ed. Depalma, año 1985 pág. 55.

(5) Schavarzer, Natalia: "La evasión fiscal: una introducción" Boletín económico de LL, año 1987, To. 5 pág. 17.

renta, debe necesariamente ser trasladado a los precios, generando más inflación.

Cuando los socios se vean obligados a entregar al fisco parte de su renta vital, la "perversa traslación a los precios" se produce como alternativa de la evasión, o la quiebra.

Deberá por lo tanto, tenerse mucho cuidado en cuanto a la determinación del sistema y la fijación de las alícuotas.

Lo propio ocurre también con las indexaciones exorbitantes de las deudas fiscales. Deben replantearse la necesidad de establecer tasas de interés razonables o de lo contrario se realimentará la inflación.

Establece Cesare Cosciani en su obra "El impuesto al valor agregado": *"debe tenerse en cuenta aspectos concretos, y prácticos de los problemas que condicionan de hecho la selección y determinan que un impuesto óptimo en un país, en los hechos puede resultar pésimo en otro"* (6).

Es inútil, crear un sistema perfecto desde el punto de vista racional, si no tiene viabilidad práctica. La coordinación entre contribuyentes y fisco, se plasma en una normativa funcional del sistema impositivo, que requiere mucho sentido común en su armado.

El sistema impositivo no es un sistema autónomo, desentendido del contexto general en que se encuadra, por lo tanto para su viabilidad deberán implementarse políticas a los medios económicos con que se cuenta.

## NECESIDAD DE REFORMAS ESTRUCTURALES

El Tratado de Asunción establece la constitución de un "mercado común" que deberá estar conformado al 31 de diciembre de 1994 y que se denominará MERCADO COMUN del SUR.

Este mercado supone: 1) Libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países miembros.

Supresión de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias a la circulación de mercaderías.

2) El establecimiento de un arancel externo común y la adopción de una política comercial común respecto a terceros países.

3) Coordinación de políticas macroeconómicas entre los países miembros.

4) Armonización de las legislaciones de los Estados partes a fin de fortalecer el proceso de integración.

(6) Morano, Jorge: "Encuadre del sistema impositivo argentino". Boletín económico de I.L. año 1987, To. 2 pág. 3.

Teniendo en cuenta el objeto de esta comisión, deberá centrarse la atención en el apartado tercero.

Para lograr esta coordinación, deberá obtenerse una *armonización de las políticas fiscales de los distintos países miembros* (más que una *igualación*, debido principalmente a la existencia de rigideces constitucionales, jurídicas, y legislativas que dificultan en el plano inmediato la igualación absoluta de sus sistemas fiscales).

Este proceso de armonización fiscal, debe comprender, en el caso de países de naturaleza federal, a todos los niveles de la imposición; en el caso de nuestro país, debe alcanzar a *todas las instancias fiscales*, fueran estas nacionales, provinciales o municipales. De lo contrario sólo estaríamos modificando algunos aspectos de la realidad, dejando de lado tributos que tienen una fuerte incidencia en los costos de exportación y que por lo tanto afectan las posibilidades competitivas externas.

Si no se otorga certeza, racionalidad y transparencia a los sistemas tributarios globales de cada uno de los países miembros, estaríamos frente a una fuente de problemas mutuos en cuanto: A ajustes de fronteras, devoluciones fiscales a las exportaciones e incluso contramedidas fiscales. "Este avance en el proceso de racionalización y armonización, es lento, y debe vencer rigideces legales, criterios constitucionales, costumbres profundamente arraigadas, pero debe iniciarse ya, pues afecta la base de las relaciones comerciales intrarregionales y las posibilidades de su éxito y crecimiento futuros" (7)

Una vez lograda esta armonización a nivel interno de las políticas fiscales deberá luego iniciarse el proceso de: desarme arancelario mutuo, adopción de un arancel externo común y coordinación de las políticas fiscales de promoción industrial y sectorial intragrupo y de promoción de exportaciones a terceros países.

Los países latinoamericanos, deben adoptar una política de tratado o convenciones para evitar la *doble tributación*, ya que la verdadera raíz del conflicto no es la *económica*, sino la *jurídica*" (8).

Es de destacar que estos problemas también se presentaron en el Mercado Común Europeo. Los autores del Tratado de Roma, vieron perfectamente que la ausencia de disposiciones comunitarias, podía constituir una traba a la libre circulación de empresas y la indispensable vinculación de las mismas por encima de las fronteras. Así, como en materia de derecho fiscal los impuestos que afectan

(7) Amigo, Ruben "Algunos aspectos de los procesos de integración económica" Revista La Información, noviembre 1991, n° 743 To. LXIV, pág. 877.

(8) Forrouge, Carlos: "La doble imposición internacional y los modernos criterios de la tributación" LL, año 1965 To. 118 pág. 958.

este tipo de combinaciones constituyen una imputación **uniforme** con respecto a las fusiones internacionales (año 1969); en cuanto al derecho societario el Tratado dispone que los Estados miembros deben celebrar convenios con el objeto de obtener el reconocimiento mutuo de las sociedades nacionales.

Sin embargo, la nueva comisión, ha preferido la idea de **un solo cuerpo legal para los países**. Así, la *Sociedad Europea podrá transferir su sede social entre los Estados miembros sin necesidad de adaptarse a los diversos derechos nacionales para reconstituirse*.

## LA LIBERTAD PARA ESTABLECER SOCIEDADES EN LOS PAISES DEL MERCOSUR

Al respecto, es importante considerar la posibilidad de instalar sociedades de diversos orígenes nacionales dentro de los países del Mercosur, a la luz de las legislaciones internas vigentes.

El Tratado de Roma, prevé la necesidad de concluir un convenio con el fin de asegurar "el reconocimiento recíproco de las sociedades (que son equiparadas junto con las demás personas jurídicas a las personas físicas), a los efectos de aplicación de las normas relativas al establecimiento. De esta forma se armoniza las legislaciones.

En el caso de nuestra legislación al igual que la Uruguay, las sociedades se rigen por la ley de su constitución y accesoriamente por la ley del domicilio. Paraguay, se inclina por la ley del domicilio y Brasil, acumula los dos requisitos para otorgarles su nacionalidad.

Es importante destacar, que el Tratado de Asunción, nada dice respecto del *desplazamiento de sociedades de un país a otro*.

Cuestión ésta que deberá ser tratada, ya que la libertad de establecimiento de las sociedades, es fundamental para el flujo de capitales y recursos en la región.

Se observa así, la necesidad de la armonización de los regímenes internos, sobre todo para evitar la evasión fiscal, ya que ante la existencia de una infracción fiscal, resultante de la omisión en el pago total o parcial de un impuesto puede luego *producirse también una práctica comercial desleal*, ya que sumado al no pago del gravamen, puede presentarse que la misma sociedad en una etapa posterior del proceso productivo, obtenga en oportunidad de efectuar sus exportaciones, la devolución de un tributo no pagado, lo que afecta no solo competitividad de las empresas de la región, sino también la de las cumplidoras del país exportador <sup>(9)</sup>.

Otro de los temas que deberá ser tratado con total claridad, es el de *reembolso*

(9) Amigo, Ruben ob. cit. pág. 879

a las exportaciones, consistentes en la devolución o restitución total o parcial de los impuestos que han incidido sobre el proceso productivo de los bienes exportados.

Deberá hacerse observar que la incidencia fiscal efectiva, real y concreta que sufren los bienes exportados, no desaparece por la modificación del tipo de cambio.

Dicha incidencia fiscal, puede ser definida como la *resultante de los diferentes tributos interiores nacionales, provinciales y municipales incluidos también los aduaneros, las contribuciones específicas y parafiscales (sobre todo seguridad social), que inciden en las etapas de la producción elaboración y comercialización de bienes y servicios, finalmente exportados.* quedan excluidos de este concepto aquellos gravámenes cuya exención o devolución está prevista por la normativa, por ej. leyes de impuesto al valor agregado, impuestos internos nacionales o impuestos sobre los ingresos brutos, en la última etapa exportadora en la Argentina.

Estos gravámenes, deberán ir adoptando progresivamente las modalidades técnicas de los impuestos tipo valor agregado. Mientras tanto, será importante, racionalizar su estructura, simplificar las formas de aplicación, precisar los hechos imposables y así determinar con mayor precisión su incidencia sobre los bienes exportados. Esto traerá como beneficio, justeza y equidad en el cálculo de los reembolsos y devoluciones de tributos, permitiéndose así su mejor aplicación en las relaciones intrarregionales, y una mejor defensa en caso de cuestionamiento o investigaciones por derechos compensatorios efectuados por importadores extrazonales.

Para poder realizar los objetivos de esta integración, no debemos olvidar, que será necesaria una simplificación del sistema tributario a nivel interno de cada país.

Las razones fundamentales de esa complejidad en el caso de nuestro país son:

- 1) el excesivo, número de impuestos; 2) demasiados cambios de la legislación fiscal; 3) insistente proliferación de normas y dictámenes internos de la DGI, que pretenden fijar pautas reguladoras de la conducta del fisco y de los administrados, 4) falta de unificación y coordinación en el orden nacional de los tributos.

## **EMPRESAS BINACIONALES: ARGENTINA - BRASIL**

El Estatuto que las crea, tiene para los Estados parte, el carácter de norma de derecho internacional y por lo tanto es vinculante para los mismos.

Este Estatuto, no toca el derecho societario de ambos países: en primer lugar porque está referido al concepto de empresa y en segundo lugar porque no crea un nuevo tipo societario sino que remite a los derechos nacionales en cuanto a la constitución de la sociedad que será la titular de la empresa binacional.

V Congreso Argentino de Derecho Societario,

I Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa

(Huerta Grande, Córdoba, 1992)

Es importante destacar, que esta empresa tendrá en el país de su actuación, el mismo tratamiento que se les da a las empresas de capital nacional en ese país, en relación a cuatro materias: *tributación interna*; acceso al crédito interno; acceso a incentivo de promoción industrial y acceso a compras y contratos del sector público; este trato especial, se extiende también a las sucursales y filiales de la empresa binacional.

Este estatuto, necesitará de un importante aporte del derecho para su puesta en ejecución. Deberá sobre todo, despejarse las dudas relativas a su aplicación a figuras asociativas, que no configuren un tipo societario con personalidad jurídica.

Es de destacar, que en Brasil, las sociedades más utilizadas son las Sociedades Anónimas y las de Responsabilidad Limitada, y que respecto del *tratamiento fiscal*, no hay diferencias. El fisco trata a las personas jurídicas de objeto civil o comercial de igual manera. En el impuesto sobre la renta la ley determina como contribuyente a las *personas jurídicas*. Los demás impuestos inciden sobre distintos hechos generadores; dependiendo de la actividad que desarrolla la empresa y no de su *tipo societario*.

Este tipo de empresa creado, cuyo objetivo es integracionista, persigue el desarrollo y no entra en conflicto con los principios constitucionales. A esta se le atribuye "la doble nacionalidad" para gozar de ciertos derechos.

Los países firmantes, se han comprometido a permitir la libre transferencia de utilidades, previo pago de los impuestos que correspondan, gran beneficio para los inversores. Para ello los beneficios o utilidades, deben ser girados al país de origen de la inversión.

En lo relativo al pago de los impuestos correspondientes, se estima que permanece la tributación suplementaria que el Brasil aplica a utilidades que exceden en promedio trianual del 12% del capital y reinversiones registradas. Las tasas son elevadas y van 40% al 60% según el exceso. En nuestro país, también existía un impuesto similar (Ley 23.760 art. 68) pero fue eliminado a partir del 1/1/90 <sup>(10)</sup>.

## CONTRATO: "COOPERACION INDUSTRIAL INTERNACIONAL"

Cuando se conformó la C.E., la misma comenzó por la planificación en forma conjunta del desarrollo de sectores de su economía, empezando con la planificación común, de determinados sectores industriales: el carbón y el acero.

Los países latinoamericanos, deben observar, la necesidad de fijar un marco jurídico para el desarrollo de nuevas contrataciones, debido a la crisis de la asistencia técnica. Frente a estas nuevas contrataciones, deberán fijarse también

(10) Revista del Derecho Industrial ob. cit. pág. 360.

pautas tributarias acordes.

Se denomina contrato de cooperación industrial, a aquel que coloca al servicio de un grupo industrial joven, el conjunto de experiencias adquiridas durante muchos años por un grupo industrial poseedor de parámetros técnicos, de gestión, comerciales, financieros, de investigación y adaptación permanente haciendo un modelo en su rama industrial <sup>(11)</sup>.

Para la realización del mismo, se tiene en cuenta primeramente, las leyes de carácter local aplicables a los contratos; la situación económica de cada uno de los países contratantes y sobre todo las facilidades ofrecidas por los gobiernos de los mismos.

En este tipo contractual, se venden y compran derechos (fórmulas de industrialización y transferencia) y no comportamientos. Ejemplo de estos contratos lo constituyen los firmados entre la Unión Soviética e Irak en 1969, consistentes en préstamos financiados reembolsables en bruto en caso de descubrimiento, al precio del mercado y una prolongada asistencia técnica.

El país que aporta el capital tecnológico realizará permanentes inversiones industriales desde la concepción hasta su terminación; como consecuencia de dicha transferencia tecnológica, deberá obtener una justa remuneración, proporcional a los resultados obtenidos.

Los montos se pagan en moneda corriente del país dador de la tecnología.

El problema principal, radica en la diversidad de derechos internos que se aplicarán a ciertos aspectos de la contratación.

Si el acuerdo de cooperación, conduce a la constitución de una sociedad común, será entonces aplicable el régimen tributario del derecho nacional del país en el que las actividades de la sociedades tienen lugar. Caso contrario, cuando el acuerdo no conduzca a la constitución de una sociedad común, la determinación del régimen aplicable sí presentará inconvenientes, porque en estos casos los Estados de cada una de las partes tomarán sus medidas administrativas pertinentes, así como las medidas fiscales y financieras. Así, sobre un plano *estrictamente jurídico*, sin tener en cuenta el orden jurídico del contrato, los derechos internos de cada uno de los Estados de la partes contratantes, regirán necesariamente ciertos aspectos de la cooperación. Lo importante, es determinar si estos órdenes internos de los Estados, son contrariados por ciertas cláusulas contractuales, porque si así fuera, esto llevaría a la nulidad total o parcial del mismo.

Para evitar este problema debido a la importancia que revisten esta clase de

(11) Quaini, Fabiana: "Contratos internacionales de Cooperación industrial". Revista del Colegio de Abogados de la Plata; año 1991 To. 51 pág. 89.

convenios, es que los países, deberán ahondar los estudios de sus propias legislaciones y tratar de llegar a acuerdos que faciliten la celebración de los mismos, incluyendo sobre todo temas relativos a tributación, evitando porcentajes demasiado excesivos.

Conclusión: "el ritmo de los acontecimientos requiere de *herramientas jurídicas* capaces de dar respuestas a un cambio profundo. No podemos ni debemos sentirnos espectadores sin intentar dar respuestas a los requerimientos que el futuro mediato seguramente nos impondrá".

## BIBLIOGRAFIA

- Spisso, Rodolfo: "*Derecho constitucional Tributario*" Bs. As. Ed. De palma año 1991.
- Loñ, Felix: "*Proyecto de reforma de la Constitución Nacional*" Bs. As. Fundación para la Investigación de la Ciencias Jurídicas año 1991.
- Martín, José M. y Rodrigues Usé, Guillermo: "*Derecho Tributario General*" Bs.As. Ed. De palma año 1986.
- Berckholtz, Pablo: "*Inversión extranjera América Latina*"; Bs. As. Ed. Hammurabi año 1991.
- Le Pera, Sergio: "*Cuestiones de Derechos Comercial Moderno*" Bs.As. Ed. Astrea año 1979.-

## JURISPRUDENCIA

- Morello, Augusto: "*La sociedad binacional Argentino-Brasileña y la experiencia de la CEE*"; J.A. año 1990, To. IV, Pág 816
- Bustamante, Jorge: "*Concentración de Empresa: EE. UU. y MCE*", LL año 1970 To. 137 Pág. 946.
- Arcagni, José: "*Mercosur: el Mercado común del cono sur del continente Americano*" (realidades y perspectivas) LL 1991, To. E pag. 1420.
- Anaya, Rodolfo: "*La función social del impuesto*"; Boletín de la Facultad de Derecho y Ciencias sociales de la Universidad de Córdoba; año 1961, To. 1/2 pag. 103.
- Depalleus, Carlos: "*Gestión financiera de la empresa*"; LL año 1966 To. VI pag. 549.
- Díaz Vicente, Oscar: "*Efectos de la política tributaria sobre la inversión*"; LL año 1988, To. 11 pag. 23.
- Jurado, Jorge: "*La reorganización de empresas y los impuestos nacionales, síntesis del tratamiento impositivo*", ED año 1983 To. 104 pag. 847.

Ordoqui, Damián: "*Acerca de impuesto, evasores y blanqueos*", Boletín económico de LL año 1987, To. 5 pág. 19.

Rodríguez, Jorge: "*La finalidad recaudatoria en el diseño de los temas tributarios*" Boletín económico de LL año 1988 To. 7 Pág. 7.

Tarsitano, Alberto: "*El conjunto económico y la teoría de la penetración en la doctrina tributaria de la Corte*"; ED 1986; To. 115 Pág. 566.

Tarrantino, Alberto: "*Normativa jurídica e incentivos fiscales*"; JA año 1972; To. 1 Pág. 654.

Revista "*El Economista*"; año 1991, diciembre. Bs. As.