

64352

Universidad Nacional de Río Cuarto

MORENO VANNUCCI, S.H
Incidencia de la Eva

T.478

2008

64352

Especialización en Tributación

**“Incidencia de la Evasión Impositiva en
Argentina”**

Autor: Sebastián H. Moreno Vannucci

Directora: Esp. Graciela Bellandi



<u>Índice</u>	<u>Página</u>
Introducción	1
1 - Las Finanzas Públicas – Impuestos como fuentes de Ingresos	3
1.1 - Impuestos, Tasas y Contribuciones – Diferencias que hay que saber	5
2 – Breve reseña Tributaria en Argentina	7
2.1 – Un problema de Estado	9
3 - El fenómeno de la Evasión	11
3.1 - Causas de evasión fiscal	12
3.2 - Evasión vs. Elusión – Diferencias	14
4 - La efectividad de la Administración Tributaria	15
4.1 - La función de Fiscalización dentro de la Administración Tributaria	18
5 - El Costo de la Persecución Penal de la Evasión	24
5.1 - Seguridad Jurídica	25
5.2 - Sistema tributario poco transparente	27
6 - Globalización y Comercio Electrónico, un problema a resolver	30
7 - Posibles Herramientas para combatir la evasión	32
7.1 - Medidas tendientes a combatir la evasión y mejorar la recaudación	37
7.2 - Últimas medidas del Gobierno en materia de Evasión Fiscal	41
8 - Rol del Contador Público en los ilícitos Tributarios	44
Consideración Final	46

64352

MFN:
Clasif:
T.478

Bibliografía

1. Monografía - Estudios sobre sistemas Tributarios Fiscales – www.mecon.org.ar .-
2. Ver Jeffery, Ramón J., “Evasión y Elusión Impositiva Internacional “.-
3. Recomendaciones propuestas para reducir la evasión fiscal. Dr. Lamagrande Alfredo
Boletín DGI. N° 457/89.-
4. “Criminalización de las infracciones tributarias”, Ed. Depalma, Bs.As. 1999.-
5. “El hecho imponible” Ed. Abeledo Perrot, Bs. As., 1971, Cita 2 y: “La infracción fiscal en el
derecho argentino”, Revista Derecho Fiscal T. XVII.-
6. “Derecho financiero”, Tomo II, Ed. Depalma, Bs.As., 1973.-
7. “Temas de Administración Tributaria”. Trabajo presentado. Conv. Anual ADEBA 1998.-
8. Web: www.afip.gov.ar - Proyección, acompañamiento y análisis del comportamiento de la
recaudación tributaria.-
9. ALTERINI, Atilio Aníbal. “La Inseguridad jurídica”. Abeledo-Perrot. Bs.As. 1993.-
10. GARCIA BELSUNCE, Horacio A. “Temas de Derecho Tributario”. Abeledo Perrot. Bs.As.
1982.-
11. JARACH, Dino. “Naturaleza y eficacia de la Declaración Tributaria”.-
12. Diario Ámbito Financiero 13/10/2000- www.ambitofinanciero.com.ar.-
13. Problemática actual de la función de inspección Dr. Pita Claudino .Revista de Adm.
Tributaria.-
14. Análisis económico de los impuestos. Due John E.-Edit. El ateneo-Bs As.1961.-
15. Lamagrande, Alfredo J., “Evasión fiscal”, VII Congreso Tributario, San Martín de los
Andes, 1999.-
16. Información obtenida de la revista La Gaceta – Edición N° 87 -2006 – CPCE – Cba.-
17. Alberto Abad - Revista La Gaceta – Edición N° 87 -2006 – CPCE – Cba.-

Introducción

El presente trabajo tiene por finalidad plasmar un enfoque sobre las causas que dan origen a la evasión fiscal y algunas de las posibles herramientas para combatirla, fundamentalmente por el efecto nocivo que produce este fenómeno sobre los recursos tributarios - fuente genuina de ingresos del Estado-, necesarios para el desarrollo de sus funciones básicas.

En este sentido, creemos que la evasión constituye un fenómeno que además de erosionar los ingresos del gobierno, deteriora la estructura social y económica del país vulnerando la legitimidad de los gobiernos.

El Estado argentino, busca lograr que la sociedad en conjunto adquiriera una adecuada educación tributaria, dado que la evasión fiscal resulta uno de los síntomas más evidentes de la crisis global que aqueja a la Nación.

En tal sentido el sólo accionar del organismo recaudador, en forma aislada de los restantes sectores del gobierno y de la sociedad, no resultan suficiente para atacar las causas de la evasión y sus efectos nocivos.

A los fines de una correcta interpretación de los efectos negativos de la evasión fiscal, se hará una breve reseña sobre las Finanzas Públicas, dado que las mismas constituyen la actividad económica del sector público, donde el Estado para poder realizar sus funciones y afrontar sus gastos debe contar con recursos, para luego continuar con las causas que dan origen a la evasión fiscal y las posibles herramientas destinadas a combatirlas.

Las Finanzas Públicas, o cuentas nacionales, tienen como objetivo administrar los fondos que ingresan en todo Estado, necesarios para cumplir con las distintas funciones que debe asumir (salud, educación, justicia, seguridad, etc.), así como también administrar el gasto público a través de una herramienta imprescindible como es el presupuesto.

Por otro lado se analizarán algunas de las variables que inciden sobre el Ingreso Público, en donde la variable más significativa es la recaudación impositiva.

Nuestro estudio se centrará en los motivos que no permiten lograr a los distintos Estados, obtener un alto nivel de cumplimiento fiscal entre los individuos; y aquí es donde encontramos el flagelo que representa la “Evasión Impositiva”.

El flagelo de la evasión afecta a todo tipo de empresas, organizaciones, entidades gubernamentales, individuos, etc.

En este sentido, dicho fenómeno afecta del mismo modo a los emprendedores que buscan formar una organización que le sirva de soporte para desarrollar su negocio, partiendo de sus convicciones.

Como finalidad última del presente trabajo, es fomentar a la toma de conciencia que se debe inculcar a nuestra sociedad sobre el daño que tal evasión causa.

1 - Las Finanzas Públicas – Impuestos como fuentes de Ingresos

Las Finanzas Públicas constituyen la actividad económica del sector público, que convive con la economía de mercado, de la cual obtiene los recursos y a la cual le presta un marco de acción.

El Estado para poder realizar sus funciones y afrontar sus gastos, debe contar con recursos, y los mismos se obtienen a través de los diferentes procedimientos legalmente estatuidos y preceptuados en principios legales constitucionales.

A estos recursos los podemos agrupar en:

- 1) recursos patrimoniales propiamente dichos;
- 2) recursos de las empresas estatales;
- 3) recursos gratuitos;
- 4) recursos tributarios;
- 5) recursos derivados de sanciones patrimoniales;
- 6) recursos monetarios;
- 7) recursos del crédito público.

En nuestro caso particular analizaremos los Recursos Tributarios como fuente de ingresos para el Estado. En tal sentido es necesario definir claramente qué se denomina por tributos, en donde encontramos los siguientes conceptos: "Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial; exige de sujetos económicos sometidos a la misma."¹

De acuerdo a esto la coerción que ejerce el Estado es elemento primordial del tributo ya que es creado sólo por su voluntad soberana, prescindiendo de la voluntad individual y motivo de distinguo de los ingresos de tipo patrimonial.

Si bien la Corte establece el poder de imperio estatal y la amenaza coercitiva que practica para que las prestaciones tributarias sean cumplidas por los contribuyentes, se estima que a ese derecho

¹ Monografía - Estudios sobre sistemas Tributarios Fiscales. www.mecon.org.ar

estatal corresponde un correlato en cuanto a la satisfacción, cuantificación y calidad de los rubros comprendidos en el tributo.

Así como el contribuyente debe satisfacer el derecho del Estado, también lo asiste el propio pues no sólo es sujeto de deberes y obligaciones en el ámbito tributario que pasivamente los cumple a antojo de aquél sino que puede y debe participar en el control de los ítems que se le imputan ya que a toda obligación corresponde un derecho y el contribuyente es titular de él.

De lo expuesto se desprende que la característica común de los recursos tributarios es su obligatoriedad por imperio de la ley en la cual tiene su origen, pero dicha obligatoriedad se encuentra enmarcada dentro de las limitaciones que emergen de la Constitución Nacional, dichas limitaciones hacen referencias a los siguientes principios constitucionales:

1. Principio de Legalidad: no puede haber tributo ni exención sin una ley que lo establezca (Const. Nac. Art. 52 y 75)
2. Principio de Igualdad: los impuestos creados por las leyes deben ser iguales en igualdad de condiciones, en el caso de condiciones desiguales, se exige un tratamiento desigual (Const. Nac. Art. 16)
3. Principio de Equidad: los tributos no deben ser confiscatorios ni expoliatorios (Const. Nac. Art. 4 y 17)
4. Principio de Proporcionalidad: debe adecuarse a la capacidad contributiva del sujeto (Const. Nac. Art. 4 y 75)

Para implementar un sistema impositivo deben considerarse varios atributos, dado que los impuestos que se implementen deberán hacer que los individuos sean tratados en forma justa, que se minimicen las interferencias en las decisiones económicas y que no se impongan excesivos costos a los contribuyentes.

Por ello es que el Estado busca maximizar el bienestar social y para lograr tal cometido es necesario alcanzar un determinado nivel de recaudación, teniendo presente que la incidencia de la carga tributaria afecta la distribución de los ingresos de los individuos.

La incidencia se puede diferenciar entre la legal y la económica. La primera se refiere a la responsabilidad que la ley establece, mientras que la segunda es el cambio en la distribución del ingreso privado real provocado por un impuesto.

El efecto de la introducción de un impuesto en la distribución del ingreso será magnificado, en tanto, el modo en que el gobierno gaste sus recursos, No se producirán las mismas repercusiones si el gasto público es aprovechado eficientemente.

Por ello es de destacar la importancia de los tributos (en cuanto a los ingresos que los mismos proporcionan) para con el Estado, para que el mismo pueda cumplir con las distintas necesidades de la población. Es aquí donde aparece el problema de la evasión tributaria, tema central del presente trabajo.

La evasión de impuestos tratada desde el ángulo de las finanzas públicas puede mostrar los efectos que produce en las nociones de equidad, eficiencia e incidencia. Es decir, la economía informal puede producir consecuencias tales como que agentes que antes de la introducción de un impuesto tenían una condición equivalente en términos de utilidad, luego dejen de tenerla porque algunos decidieran no pagar sus obligaciones tributarias.

1.1 - Impuestos, Tasas y Contribuciones – Diferencias que hay que saber

Es de destacar que dentro de los tributos hay tres categorías:

- **Impuestos;**
- **Tasas;**
- **Contribuciones Especiales;**

Impuestos: Son prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imposables.

De esta definición surgen los siguientes caracteres distintivos:

Una obligación de dar dinero o cosa (prestación) emanada del poder de imperio estatal, lo que supone su obligatoriedad y la compulsión para hacerse efectivo su cumplimiento establecida por ley aplicable a personas individuales o colectivas que se encuentren en distintas situaciones previsibles como puede ser determinada capacidad económica, realización de ciertos actos, etc.

Tradicionalmente los impuestos se dividen en directos e indirectos. En cuanto a los directos, son aquellos impuestos que afectan manifestaciones inmediatas o mediatas de capacidad contributiva; los impuestos indirectos son aquellos que recaen sobre la producción, transferencias y consumo de bienes o servicios y se caracteriza por ser trasladable.

Los impuestos directos se dividen a su vez en personales (subjetivos) y reales (objetivos) según tengan en cuenta la persona del contribuyente o la riqueza en sí misma sin atender a las circunstancias personales.

Tasas: mientras que el impuesto es una contribución de los individuos al mantenimiento del Estado considerado como institución necesaria para la subsistencia de la vida colectiva, la tasa es la contraprestación en dinero que pagan los particulares, el Estado u otros entes de derecho público en retribución de un servicio público determinado y divisible. Dicha categoría tributaria también deriva del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado.

De esta manera, se puede decir que tasa es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado.

Se destaca especialmente el carácter obligatorio de la tasa; no es una prestación "voluntaria" o "facultativa" ya que lleva siempre implícita la coerción y la compulsión hacia el responsable ya que desde el momento que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar el pago aún cuando no haga uso de aquél, porque los servicios tienen en mira el interés general aunque puedan concernir especialmente a una persona determinada.

Hay que tener en cuenta que todos los servicios estatales son de interés general. Por eso no puede decirse que el fundamento de la tasa consista en un servicio prestado a favor del obligado ni en la utilidad o beneficio que le reporte, porque no siempre hay una ventaja individual.

Si bien no existe una diferencia sustancial entre el impuesto y tasa ya que son afines jurídicamente, es difícil establecer la distinción entre tasa y los ingresos de derecho privado.

Teniendo en cuenta que la polémica que suscita este tema escapa a los fines de este trabajo se puede resumir que, en la actualidad no puede fundarse la distinción en los fines tenidos en mira por el Estado al organizar los servicios, máxime cuando resulta difícil la frontera entre actividad pública y privada en las nuevas modalidades de acción financiera del Estado.

El mejor criterio de diferenciación radica en la naturaleza de la relación entre el organismo público y el usuario del servicio o la persona a quien interesa la actividad y que en ese sentido debe analizarse si hay de por medio una relación contractual (pago fundado en la voluntad de las partes) o una relación legal (pago por mandato de la ley, independientemente de la voluntad individual). Si la relación es contractual habrá ingreso de derecho privado; si es legal será tasa.

Contribuciones Especiales: Por su fisonomía jurídica se ubican en situación intermedia entre los impuestos y las tasas.

Esta categoría comprende gravámenes de distinta naturaleza. Es la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.

La "contribución especial" incluye la contribución de mejoras por valorización inmobiliaria a consecuencia de obras públicas, gravámenes de peaje por utilización de vías de comunicación (caminos, puentes, túneles, canales) y algunos tributos sobre vehículos motorizados y diversas contribuciones que suelen llamarse parafiscales, destinadas a financiar la seguridad social, la regulación económica (juntas reguladoras, cámaras compensadoras, etc.), actividades de puerto, etc.-

Entiendo que es necesario realizar una diferencia explicativa de los tres conceptos antes mencionados, para abordar el tema que nos convoca con conocimientos precisos de los términos a utilizar, en el presente trabajo, se analizara la incidencia de la evasión en materia de Tributos – Impuestos.

2 - Breve reseña Tributaria en Argentina

Los procesos básicos de cumplimiento tributario están asociados a los acuerdos existentes entre la sociedad y su Estado. Cuando los pactos acordados entre los contribuyentes y el Estado trascienden lo nominal para tener efectiva vigencia, los impuestos devengados encuentran correlato con la provisión de bienes públicos ofrecida por la acción estatal. Si se dan esas circunstancias, los acuerdos suelen traducirse en acciones eficientes y la resistencia a los cumplimientos legales o institucionales es débil.

No siempre esa avenida de doble mano que vincula el aporte de los contribuyentes y las prestaciones estatales, es transitada sin sobresaltos. La ruptura del orden legal y de los acuerdos de los ciudadanos y contribuyentes con su Estado está determinada por el perfil de las políticas públicas. Una considerable acumulación de desaciertos gubernamentales, o una marcada evolución ascendente en los índices de inflación, rompen los pactos tributarios e instalan debilidad en las instituciones dedicadas a la administración financiera de los ingresos públicos.

Los cambios económicos, la desarticulación sectorial, la pérdida de eficiencia del Estado o su falta de modernización, la escasa profesionalización de sus integrantes o los cambios tecnológicos, especialmente en la administración y en la informática, demandan compromisos institucionales que deben ser cumplidos para lograr una mayor eficiencia en la administración de las políticas impositivas.

En Argentina, los ciclos de avance y retroceso, fortalecimiento y debilidad de las instituciones fiscales, estuvieron históricamente determinados por los cambios en las políticas públicas.

Cuando la economía se hizo más compleja o la inflación indomable, las instituciones se tornaron más débiles y las crisis fiscales fracturaron los acuerdos entre los contribuyentes y el Estado, agravando y profundizando las crisis hasta afectar incluso la continuidad del orden constitucional. Por el contrario, la sumatoria de estabilidad económica y democracia política, fueron y son, los puntos de partida indispensables para debilitar los factores disruptores con potencialidad para desarticular la eficiencia de las políticas impositivas e impedir su éxito en el corto plazo.

La eficiencia de la administración tributaria está hoy determinada por la de la economía, la modernización del Estado, la modalidad del cambio tecnológico y la participación de los ciudadanos en el proceso de creación del consenso.

Adoptar exitosamente una política tributaria implica la necesidad de aceptar el rol de los ciudadanos, como contribuyentes activos, en el logro de consensos firmes con referencia a los fines últimos de la gestión pública en democracia. Los grados de profesionalización y modernización que puedan alcanzarse dependerán de las menores resistencias de los ciudadanos al cumplimiento de la ley.

Pagar impuestos, en una democracia moderna, es aceptar las condiciones normativas que permitan sostener al órgano administrador -neutral- de los negocios colectivos de esa sociedad.

Por el contrario, la imposición sin los consensos indispensables, por parte del Estado, o los intentos de quienes están obligados a tributar tendientes a evitar o eludir su pago, debilitan las instituciones por el no cumplimiento de los principios básicos que determina la ley y traen aparejada la consecuencia indeseable de alejarnos de una sociedad moderna, con todos los riesgos que implica el débil compromiso con nuestro futuro como país y el destino de sus hijos.

Sin dudas los cambios económicos hacen más compleja la administración de los impuestos.

Desde la globalización y la internacionalización financiera hasta el comercio electrónico en nuestros días, son estímulos institucionales que recrean la fuerza de las doctrinas y reproducen los desafíos para lograr una administración moderna que cumpla con los principios básicos de la eficiencia tributaria, cumplir con lo que manda la ley (lograr los ingresos presupuestarios acordados en la esfera institucional del Congreso), sin afectar el normal desenvolvimiento de los negocios, entendidos como una combinación de relaciones entre productores y consumidores, como empresarios y formadores de nuevos emprendimientos. Implica lograr los consensos básicos que conduzcan a financiar el Estado sin afectar la formación de capital ni desdibujar los incentivos para modernizar la economía o para generar empleo.

Cabe acotar que muchas veces la aplicación de estos principios encuentra en la realidad graves obstáculos para su concreción. Las funciones del Estado son siempre dependientes de los avances que resulten de la legitimidad política de quienes llevan adelante su conducción. Mientras mayor sea la formación del consenso, más eficiente será la institución estatal para cumplir con los

objetivos del financiamiento público. El logro de una alta eficiencia recaudatoria en una democracia moderna es un síntoma de madurez política y de articulación social exitosa.

En Argentina estos principios básicos están por construirse. Su desenvolvimiento ha sido errático, muy determinado por los avances y retrocesos del proceso de construcción del orden democrático. Nuestra sociedad no ha dado aún manifestaciones claras y sostenidas de su voluntad de disponer de un Estado eficiente. En palabras simples, las instituciones fiscales han sido débiles y los poderes públicos, para sostenerla, han enfatizado aspectos puntuales de su gestión, con resultados negativos.

Los índices de evasión en nuestro país están por encima de los de otras naciones de igual desarrollo económico. Incluso se encuentran alejados de los indicadores de eficiencia recaudatoria que exhiben países vecinos, como es el caso de Chile. La debilidad está muy centrada en la fragmentación institucional del sistema recolector de los impuestos y en la ausencia de sanciones que hagan más riesgoso el incumplimiento impositivo. La justicia es, en lo impositivo, una suerte de aliado débil (a veces ausente) que no acompaña los esfuerzos de las autoridades encargadas del cumplimiento impositivo.

Las soluciones que se plantean en este trabajo son simples pero profundas. Se trata de darles a esos organismos públicos un papel diferente. Dotarlos de personal y tecnologías más eficientes, integrar la inteligencia fiscal en la determinación de los incumplimientos, relacionar los negocios privados con los públicos a la hora de evaluar los desajustes entre los ingresos previstos y los finalmente alcanzados y, por último, cambiar normas y –básicamente procedimientos de actuación, para hacer que los ciudadanos (contribuyentes) sientan que son parte de un mismo Estado y no adversarios de políticas formuladas a sus espaldas y en su contra. Integrar los consensos básicos haciendo énfasis en el financiamiento público, es una tarea fundacional del modelo de reformas que viene.

Sin un Estado moderno y sin una administración fiscal eficiente, la continuidad del orden estable en economía es un verdadero eufemismo. Para lograr garantías de estabilidad, sin los riesgos de financiar la vida pública con recursos ficticios, es necesario combinar los elementos institucionales básicos de la administración fiscal moderna.

2 -1 Un problema de Estado

Debido a la magnitud de la economía informal, no es sólo una problemática que atañe a la Administración Tributaria en forma aislada, sino que también concierne a todo el Estado.

Todos los organismos del Estado deberían coordinar su accionar a fin de combatir la economía informal, como ser:

- la policía, gendarmería y la aduana en la lucha contra el narcotráfico y el contrabando,
- el departamento de inmigraciones con la policía, el ministerio de trabajo y la Administración Tributaria, con los objetivos de detectar a trabajadores indocumentados y no declarados y de lograr el cumplimiento de las normas laborales, previsionales y de los convenios colectivos de trabajo,
- los organismos de control provinciales, municipales y la Administración Tributaria deben realizar operativos para detectar a los no inscriptos y a los que no pagan sus tributos,
- el Poder Ejecutivo junto con el Poder Legislativo deben promover normas que tiendan a simplificar el sistema tributario del país, a flexibilizar las reglamentaciones laborales, que promuevan el desarrollo de las pequeñas y medianas empresas y dotar a la Administración Tributaria de herramientas legales, materiales y para afrontar la lucha contra la evasión y la economía informal,
- el organismo que tiene a su cargo el control de la sanidad animal con la Administración Tributaria, para combatir la venta de animales en mercados negros,
- el Banco Central que debe controlar la operatoria financiera de las empresas y de las entidades bancarias, debiendo comunicar tanto al Poder Judicial como a la Administración Tributaria, las operaciones que considere sospechosas, es decir lavado de dinero, fuga de capitales de origen dudoso, etc.

Además de las acciones mencionadas entre los distintos organismos del Estado, debe existir un intercambio fluido de información entre todos, como así también una coordinación en las tareas que realicen en conjunto. Esto implica que, ante la detección de alguna irregularidad, deben actuar en forma inmediata los organismos que tengan competencia en dicha irregularidad, citando como ejemplo las siguientes circunstancias en las cuales tendría competencia la Administración Tributaria:

- en un operativo policial donde se detecta mercadería sin documentación que respalde su compra o su ingreso al país y personal trabajando, debería darse intervención a la Administración Tributaria para que verifique esa documentación, la procedencia de la mercadería y si el personal está registrado, □personal del organismo estatal de control animal, si al realizar un control de sanidad en un frigorífico, detectara la falta de documentación respecto a la compra de animales que están siendo faenados, debería dar aviso a la Administración Tributaria a fin de controlar el cumplimiento de las normas de facturación, el pago de los tributos, etc.,
- personal del organismo estatal de ayuda agropecuaria está realizando una medición sobre la cantidad de tierras cultivadas y la posible producción de las mismas debe entonces

informar a la Administración Tributaria para que luego mediante cruces de información compare lo informado con lo que declare el contribuyente,

- el departamento de inmigraciones detecta un taller de confección de prendas "clandestino" donde trabajan personas indocumentadas, debe dar intervención a la Administración Tributaria para que cuantifique el monto evadido en impuestos y en los recursos de la seguridad social.

La problemática de la economía informal no sólo compete a la Administración Tributaria, sino también a muchos otros organismos del Estado, los cuales deben actuar en forma coordinada, compartiendo la información que cada uno posee y dando intervención, cuando corresponda, a la Administración Tributaria, de esta manera se logrará una presión fiscal adecuada a fin de que parte de la economía informal ingrese a la formal como así también de luchar contra la evasión, de manera más eficiente

3 - El fenómeno de la Evasión

El Estado para cubrir las necesidades públicas colectivas, y con ello los fines institucionales, sociales y políticos necesita disponer de recursos, que los obtiene, por un lado a través del ejercicio de su poder tributario que emana de su propia soberanía, y por el otro, del usufructo de los bienes propios que el Estado posee y los recursos del endeudamiento a través del crédito público.

Diversos factores influyen en la existencia de una economía informal y en la cultura relacionada. En una sociedad donde no existe la corrupción (o es de nivel mínimo), donde se desarrolla una política social adecuada, bajo índice de desocupación, los tributos pagados son devueltos a la sociedad, la conducta de evadir impuestos se considera incorrecta y de sanción efectiva y la presión fiscal es acorde o no es gravosa, seguramente la economía informal existente poseerá un índice relativamente bajo.

Por el contrario, en una sociedad donde la corrupción tiene grandes niveles y es impune, no existe una política social adecuada, hay un alto índice de desocupación, los tributos pagados no se reflejan en mejoras para los ciudadanos, los evasores son inadvertidos por la sociedad o es aceptada esa conducta, la presión fiscal es gravosa, la economía informal existente tendrá un alto índice relativo.

Desde el punto de vista de los recursos tributarios, la ausencia de esta vía de ingresos, hace que se produzca en las arcas del Estado una insuficiencia de fondos para cumplir sus funciones básicas. Esta abstracción de recursos, es lo que se denomina "evasión fiscal".

Parece adecuado mencionar diferentes conceptos en referencia a tal fenómeno. Si nos ajustamos al significado del término evasión, el mismo es un concepto genérico que contempla toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado.

Se entiende por evasión impositiva: *“...a la intención de no cumplir con una obligación impositiva, emergente de la normativa existente, con una clara intención dolosa de la obligación incumplida, es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales...”*².

3.1 - Causas de evasión fiscal

Las causas de la evasión no son únicas. “El examen del fenómeno de evasión fiscal nos permite deducir su grado de complejidad y su carácter dinámico. Su reducción dependerá de la remoción de los factores que conllevan tales causalidades, debiéndose llevar a cabo una serie de medidas adecuadas a un contexto económico y social dado, a fin de lograrlo. Todo ello sin perjuicio de que circunstancias ajenas al campo económico tributario puedan mejorar o afectar el nivel de cumplimiento impositivo”³.

Se han enunciado diferentes causas que le dan origen, en ese sentido se pueden mencionar:

- 1) Carencia de una conciencia tributaria
- 2) Sistema tributario poco transparente
- 3) Administración tributaria poco flexible
- 4) Bajo riesgo de ser detectado.

La carencia de conciencia tributaria, implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado. No se considera que el Estado lo conformamos todos los ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada, implica que todos debemos contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia, cual es, prestar servicios públicos.

La formación de la conciencia tributaria por parte de los individuos debería asentarse en:

² Ver Jeffery, Ramón J., “Evasión y Elusión Impositiva Internacional “

³ Recomendaciones propuestas para reducir la evasión fiscal. Dr. Lamagrande Alfredo. Boletín DGI. N° 457/89.

1. la importancia del individuo como integrante de una sociedad, el cual debe cumplir con una obligación tributaria, entendiendo que la carga impositiva que afronta y paga es un aporte útil y necesario para satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece.
2. en segundo lugar, lo basa en que el mismo prioriza el aspecto social sobre el individual, en tanto esa sociedad a la que pertenece el individuo, considere al evasor como un sujeto antisocial, y que con su accionar agrede al resto de la sociedad. El ciudadano al observar a su alrededor un alto grado de corrupción, considera que aquél que actúa de esa manera antisocial, de no ingresar sus impuestos, es una persona "hábil", y que el que paga es un "tonto", es decir que el mal ciudadano es tomado equivocadamente como un ejemplo a imitar. El hecho del conocimiento del elevado grado de evasión existente, deteriora la conducta fiscal del contribuyente cumplidor, máxime si actúa bajo la creencia de la insuficiencia de medios para combatirla por parte de la Administración Fiscal.

Es justo y necesario enseñar al ciudadano el rol que debe cumplir el Estado, y se debe poner énfasis que él, como parte integrante de la sociedad que es la creadora del Estado, debe aportar a su sostenimiento a través del cumplimiento de las obligaciones que existen a tal fin.

Se necesita un adecuado nivel de educación de la población para que los mismos entiendan la razón de ser de los impuestos, lograr la aceptación de que el impuesto es el precio de vivir en sociedad. Lo que sin dudas tiene una gran influencia en este tipo de consideración, es el referente a exigir una mayor transparencia en el uso de los recursos, dado que el ciudadano percibe que no recibe de parte del Estado una adecuada prestación de servicios.

Por ello es necesario resaltar el funcionamiento de los sistemas tributarios como tal, dado que sistemas pocos transparentes, se reflejan por la falta de definición de las funciones del impuesto y de la Administración Tributaria respecto de exenciones, subsidios, promociones industriales, etc. Si bien no es la causa principal de la elusión o la evasión fiscal, sistemas tan engorrosos coadyuvan a que tal fenómeno se intensifique. Simplificar las leyes tributarias, los decretos reglamentarios, circulares, etc., de manera tal que sus contenidos sean claros y precisos, dejando de lado cualquier tipo de dudas e interpretación de tales normas, facilitaría a la erradicación del no pago de los tributos.

Para ello es necesario que la Administración Tributaria sea flexible logrando de esta forma que ante los profundos y constantes cambios que se producen en los procesos económicos, sociales, y en la política tributaria en particular, la Administración se adecue rápidamente a las mismas, tener presente que la Administración Tributaria es la herramienta idónea con que cuenta la política tributaria para el logro de sus objetivos, por ello la eficiencia de la primera condiciona el cumplimiento de los fines de la segunda.

En lo referente al bajo riesgo de ser detectado, el contribuyente al saber que no se lo puede controlar se siente tentado a incurrir en esa conducta de tipo fiscal, ésta produce entre otras consecuencias la pérdida de la equidad horizontal y vertical.

Resulta de ello que contribuyentes con ingresos similares pagan impuestos muy diferentes en su cuantía, o en su caso, empresas de alto nivel de ingresos potenciales, podrían ingresar menos impuestos que aquellas firmas de menor capacidad contributiva.

Esta situación indeseable desde el punto de vista tributario, es un peligroso factor de desestabilización social, la percepción por parte de los contribuyentes y el ciudadano común de esta situación, desmoraliza a quienes cumplen adecuadamente con su obligación tributaria.

3.2 - Evasión vs. Elusión – Diferencias

En cuanto a la elusión fiscal no existe doctrinariamente un concepto unívoco respecto a qué se considera elusión fiscal.

Importantes doctrinarios consideran la elusión como una acción lícita tendiente a lograr la no concreción del hecho imponible.

Así por ejemplo el profesor Vicente Oscar Díaz, la define como: *“la acción individual en procesos lícitos, tendiente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador del tributo”*⁴.

Estas doctrinas tienen posiblemente como antecedente histórico nacional, la postura del maestro Dino Jarach, que sostuvo que: *“la elusión consiste en la utilización de medios lícitos, tendientes a obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales, necesariamente, están fuera del ámbito de la normativa penal, puesto que, se trata de medios jurídicamente irreprochables”*⁵.

Por último, Giuliani Fonrouge señala que: *“Para que la elusión fiscal pueda significar actitud punible, no basta el uso de formas o estructuras jurídicas “manifiestamente inapropiadas”, sino que es menester inexcusablemente, que el sujeto haya tenido la intención de evitar la justa imposición, según razonable apreciación. De manera que las tres condiciones de la punibilidad del proceder, son éstas: 1) uso de formas o estructuras jurídicas manifiestamente inapropiadas; 2) intención o propósito deliberado de disminuir la carga tributaria y 3) razonabilidad en la apreciación del factor subjetivo”*⁶.

La elusión es el cambio en el comportamiento con el objetivo de reducir la obligación impositiva. En cambio la evasión impositiva es el no pago de determinados tributos que la ley impone.

⁴ “Criminalización de las infracciones tributarias”, Ed. Depalma, Bs.As. 1999

⁵ . “El hecho imponible” Ed. Abeledo Perrot, Bs. As., 1971, y: “La infracción fiscal en el derecho argentino”, Revista Derecho Fiscal T. XVII

⁶ “Derecho financiero”, Tomo II, Ed. Depalma, Bs.As., 1973



El sistema impositivo busca que no se alteren las decisiones de los individuos una vez introducido el impuesto, y no alterar la justicia distributiva, minimizando la evasión impositiva. Cuando existan contribuyentes con iguales obligaciones tributaras; habrá quienes aprovechándose del carácter no general del monitoreo fiscal decidan no pagar y seguir usufructuando de los bienes públicos, alterando de esta forma la justicia distributiva, es por ello que el diseño de los sistemas tributarios deben contemplar un equilibrio entre las distintas capacidades contributivas y las tasas de tributación impuestas.

4 - La efectividad de la Administración Tributaria

Algunos autores consideran que la efectividad de la Administración impositiva es la variable más importante de la cual depende la evasión tributaria. Opinan que del grado de efectividad del organismo fiscal dependerá el mayor cumplimiento en el pago de las obligaciones tributarias. En su caso SILVANI define esa efectividad como *"...la capacidad que tiene la administración tributaria para crear un riesgo real sobre los contribuyentes incumplidores."*⁷

Se confronta el factor cultural con el grado de efectividad de la Administración tributaria como determinantes del grado de cumplimiento. A modo de ejemplo en los Estados Unidos, un país con alto grado de cumplimiento, en general, el contribuyente cumple mejor con los impuestos federales que con los impuestos estatales. Situación análoga ocurre en la Argentina con los impuestos nacionales y los impuestos provinciales. Se evaden menos impuestos federales o nacionales, porque el contribuyente percibe que la Administración federal o nacional es mucho más efectiva que la estadual o provincial.

Los fiscos provinciales y municipales no brindan información sobre sus contribuyentes, ni sobre las fiscalizaciones realizadas sobre ellos. En espejo, la administración tributaria nacional tampoco informa a los fiscos provinciales sobre sus contribuyentes ni sobre los resultados de las fiscalizaciones realizadas. Al actuar cada región en forma descentralizada no se produce intercambio de información. No hay pautas comunes para los sectores a fiscalizar y la especialización se torna difícil dada la gran variedad de actividades económicas, y la falta de recursos humanos y materiales. Rara vez se realizan fiscalizaciones conjuntas o simultáneas.

Es decir que se desaprovechan las economías de escala en la tarea de control sobre los contribuyentes. No existe ninguna unidad de estructura en la Administración Tributaria nacional que en forma centralizada se encargue de las relaciones con los fiscos provinciales y municipales, ya sea para la recaudación, la investigación, la informatización o la fiscalización, por lo que pierde la efectividad de la administración la cual comprende la efectividad en todo su accionar para

⁷ "Temas de Administración Tributaria". Trabajo presentado. Conv. Anual ADEBA 1998.

lograr el objetivo que debe cumplir la Administración Tributaria. Abarca todo el proceso administrativo tributario, que comprende la inscripción del contribuyente, su cumplimiento en la presentación de la declaración jurada, el pago del impuesto a fin de cancelar la obligación tributaria, el control de cada una de las etapas, incluyendo la verificación de la veracidad de lo declarado a fin de lograr el cumplimiento forzado cuando hubo incumplimiento y aplicación efectiva de la sanción en el incumplimiento de cada una de ellas.

Con respecto a la aplicación rápida y efectiva de las sanciones, señala SILVANI: *"Si esto no sucede, es decir si los incumplimientos detectados no se traducen en sanciones concretas y rápidas, no estamos creando un riesgo real y consecuentemente no somos efectivos. Por lo tanto, la efectividad de la administración tributaria depende, entre otras cosas, de la administración de justicia."* Este es el último eslabón de la cadena, en el que culminan los procesos contenciosos cuando las disputas no se resuelven en el ámbito administrativo.

Se puede decir que si la evasión fiscal depende en mayor medida del grado de efectividad de la Administración tributaria y esta se expresa como *la capacidad para crear un riesgo real sobre los contribuyentes incumplidores en cada una de las etapas del proceso administrativo-tributario*, dicho organismo deberá diseñar para cada una de ellas una estrategia para que el contribuyente perciba su presencia en tiempo real y perciba claramente las ventajas de cumplir sus obligaciones tributarias para evitarse consecuencias indeseadas.

El diseño de tal estrategia depende de varias circunstancias tales como el grado de desarrollo de la economía, la factibilidad del sistema tributario, el grado de culturización alcanzado por el universo contribuyente y la innovación tecnológica cuyo incentivo es la información. En tal sentido, los administradores deben estar capacitados para administrar y utilizar la información, con el fin de tomar decisiones oportunas y eficaces para incrementar la productividad en los procesos administrativos, demostrando su habilidad en la conducción de las distintas áreas que integran la Administración Tributaria. El desarrollo de los sistemas informáticos como apoyo a los distintos procesos administrativos tributarios es relevante y más aún en la selección de contribuyentes a fiscalizar y el cruce selectivo de información.

La eficiencia o efectividad en la administración tributaria se manifiesta en la capacidad para detectar en tiempo real los incumplimientos y sancionarlos, con sus efectos positivos, reflejada en un mayor cumplimiento voluntario y oportuno de las obligaciones tributarias en la masa contribuyente con el consiguiente incremento de las cifras de recaudación.

La Administración debe tener como meta que sus objetivos sean reconocidos y respetados por los contribuyentes debido a su integridad, justeza y capacidad para administrar programas económicos de alta calidad.

La eficacia y eficiencia recaudatoria dependen tanto de la existencia de estímulos apropiados para el ciudadano/contribuyente, de la virtud de la norma que lo instituye y del ciclo económico que lo alimenta; como de la existencia de una efectiva administración tributaria.

A la Administración Tributaria debemos entenderla como un sistema, una red que convoca organismos de los distintos niveles del Estado con el fin de favorecer la recaudación de recursos tributarios para el sector público.

Es importante dejar en claro que la Administración Tributaria trasciende la actual AFIP al incluir también al sistema político, al jurídico y a los gobiernos subnacionales. Organismos con dependencias y jurisdicciones tan diversas como la ANSESS, el Banco Central, las Inspecciones Generales de Justicia, las Direcciones de Rentas y los Registros de Bienes, entre otros, pueden potenciar o inhibir el accionar de la Administración Tributaria.

Aun cuando focalicemos nuestra atención en la AFIP, no debemos perder de vista que la mayor efectividad de su accionar es condición necesaria, pero no suficiente, para incrementar la performance de la recaudación en Argentina.

En otros términos, la mejora de la administración tributaria parece depender fuertemente de la sinergia que se logre en esta red.

La Administración Tributaria debería definir un plan estratégico con sus objetivos y fijar las metas de los mismos; para lograr cada uno de ellos debería detallar tareas y planes a desarrollar, fijando responsables para cada uno y plazos para la aprobación y/o implementación en cada caso.

Para ello la Administración debería contar con las siguientes herramientas:

1. Recursos humanos

Debido a que son quienes van a detectar, verificar y fiscalizar a aquellas actividades que se encuentran dentro de la economía informal, actuando contra la evasión tributaria, contra empresas y personas que no están registradas por la Administración Tributaria y lograr que se ajusten a las leyes tributarias.

2. Tecnología

Es necesario tener acceso a una tecnología de punta a fin de maximizar la utilidad de la información obrante en el organismo como así también la proveniente de otros organismos.

La Administración Tributaria debería contar con recursos humanos capacitados en el ámbito de los últimos adelantos tecnológicos, con software y hardware con gran potencia de procesamiento y transferencia de datos, para que así, puedan desarrollar sistemas acordes a las necesidades de la

Administración, como cruzamientos de datos, selección automática de los responsables a ser verificados de acuerdo a parámetros establecidos por el usuario, etc.

3. Convenios de intercambio de información y de capacitación, con otros organismos estatales y privados, nacionales e internacionales

Debería desarrollarse en la Administración Tributaria, pero para que éstos sean efectivos, se debe superar las limitaciones que se presentan, más que nada de características políticas, debido a que algunos organismos son reacios a brindar información que los pueda perjudicar, por ejemplo respecto a datos de un administrado que derivará en una mayor recaudación en otro país y por lo tanto, el país informante deba reintegrarle parte de los tributos ya pagados.

Con los organismos estatales nacionales, el convenio deberá estar orientado hacia un intercambio de información, que la Administración Tributaria tenga acceso a las bases de datos, unificar un criterio de identificación de los titulares de los bienes y planificar acciones conjuntas.

4.1 - La función de Fiscalización dentro de la Administración Tributaria

Toda Administración Tributaria tiene tres funciones básicas que dan fundamento a su existencia, estas son las funciones de Recaudación, de Cobranza y de Fiscalización.

La primera de ellas incluye todas las actividades que se relacionan con la percepción de los impuestos, ya sea que éstos fueran ingresados en forma espontánea o coactiva, considerándose por todo ello una función de índole "pasiva".

La función de Cobranza, está formada por un conjunto de medidas de carácter administrativo y/o judicial que la Administración realiza con el fin de cobrar coactivamente los montos de impuestos que no fueron ingresados oportunamente, considerándose por todo ello, de carácter "activo".

Dentro de dicha etapa se pueden resaltar:

- la etapa administrativa: que incluye todas las acciones operativas internas del fisco a efectos de persuadir al sujeto pasivo de la obligación tributaria moroso en su cumplimiento y;
- la etapa judicial: que cronológicamente se da con posterioridad a agotar todos los medios internos al alcance de la Administración Tributaria, que requiriendo la vía judicial arbitra los medios para cobrar coactivamente los montos adeudados por los contribuyentes.

Finalmente, la función de Fiscalización, es aquella que contempla al conjunto de actividades y operaciones realizadas por la Administración, con el objeto de verificar que lo autodeclarado por el contribuyente sea veraz, con la intención de aumentar el riesgo percibido por los mismos ante sus incumplimientos.

Esta, obviamente, tiene características de función eminentemente "activa" y se basa en la continua y constante presencia fiscalizadora del Organismo Tributario ante el conjunto de contribuyentes que no cumplen cabalmente con sus obligaciones tributarias.

Si bien la finalidad aparente de esta función es la detección, control y posterior sanción de los sujetos a los cuales se les ha auditado y determinado falsedad en sus declaraciones ante el Fisco, este es un medio necesario para cumplir el objetivo final real que es el de inducción, dirigido a una masa más amplia de contribuyentes que no tienen voluntad para cumplir espontáneamente con sus obligaciones tributarias.

En este mismo sentido, las políticas y estrategias de fiscalización programadas por las Administraciones Fiscales deben estar encaminadas, en el mediano plazo, a elevar el nivel medio de cumplimiento voluntario y a largo plazo a maximizar el nivel de cumplimiento.

A tales fines parece razonable que las mismas tengan la mira puesta en dos orientaciones complementarias y de aplicación simultánea, que son la formación de conciencia tributaria a toda la comunidad y la creación de riesgo subjetivo entre los contribuyentes que administra.

La primera es de un evidente corte sociológico, la segunda, en cambio, de índole principalmente económica. Esta última es el pensamiento que tiene el contribuyente sobre la probabilidad que se tiene de ser descubierto y además de que forma se actúe sobre él, es decir implícitamente hace una evaluación de costo beneficio en el sentido de considerar cual será el costo adicional que deberá pagar por haber evadido.

Para lograr esto, la Administración debe ser capaz de tener y difundir una imagen de potencialidad y de presencia generalizada ante todos sus administrados, siendo requisitos para su crear los siguientes:

- Capacidad para detectar el incumplimiento,
- Capacidad para obligar a cumplir, una vez detectado el incumplimiento.
- Facultades para que el cumplimiento forzoso sea lo suficientemente costoso económicamente, siendo así evidentemente más oneroso que haberlo hecho en tiempo y forma.
- Capacidad para actuar en todos los puntos anteriores de manera inmediata al suceso del incumplimiento.

Una vez cumplido con cada uno de los pasos de la Administración Tributaria, en lo referente a las tres funciones básicas como lo son la Recaudación, de Cobranza y de Fiscalización, es necesario realizar un control de lo actuado por parte de la Administración en cuanto a la Recaudación, con la finalidad de detectar posibles desviaciones en el pago de los tributos por parte de los contribuyentes.

¿Como se lleva a cabo un control de la recaudación por parte de la AFIP?

Una de las metas globales de la AFIP, es la estimación global del monto de recaudación, la cual se distribuye entre las dependencias operativas del organismo, impositivas, previsionales y aduaneras.

Las metas se distribuyen mensualmente en el caso de los impuestos y de los recursos de la Seguridad Social y anualmente en el caso de recursos e impuestos percibidos por la Aduana. La distribución de la meta global se realiza por dependencia menor⁸ conforme a la capacidad recaudatoria que tiene cada una de ellas, entendiendo por tal a la recaudación histórica de la misma.

La recaudación por jurisdicción se elabora asignando los pagos de cada responsable a la dependencia correspondiente a su domicilio fiscal en el caso de impuestos y recursos de la seguridad social y, en el caso de los recursos aduaneros, según la aduana a través de la cual se efectúa la operación que genera el pago. Por tal motivo, la recaudación por jurisdicción no corresponde necesariamente al lugar donde se genera el hecho imponible. La recaudación se ajusta por cambios de jurisdicción de los contribuyentes (cambios de domicilios), pagos extraordinarios y extemporáneos. Los ajustes se realizan a partir de información que producen a tal efecto las mismas dependencias.

Mensualmente se elaboran cuadros donde se exponen los grados de cumplimiento de las metas desagregado a nivel dependencia.

El seguimiento de las estimaciones se realiza en forma diaria mediante un tablero de control donde se ajustan las proyecciones mensuales.

Cabe destacar que independientemente de los ajustes a las estimaciones realizadas, aquellas que se fijaron como metas de la Administración Tributaria no se modifican.

A partir de la proyección mensual, se realiza la distribución diaria teniendo en cuenta el calendario de vencimientos en aquellos tributos que lo tienen y la estacionalidad del ingreso de aquellos que no tienen vencimiento, como es el caso de los recursos aduaneros.

La proyección diaria se vuelca en un tablero de control donde se incorpora además la recaudación real obtenida en cada día, lo que permite un monitoreo periódico. La información de los tributos

⁸ La AFIP está compuesta por la Dirección General Impositiva (DGI), la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social (DGRSS) y la Dirección General de Aduanas (DGA). Operativamente la DGI se divide en 3 Subdirecciones con un total de 28 Direcciones, las que a su vez se dividen en 67 Agencias, 67 distritos y 5 receptorías. Por su parte la DGA está constituida por 2 Subdirecciones de Operaciones, 6 Direcciones y 57 Aduanas. Fuente de Información: pagina Web: www.afip.gov.ar - Proyección, acompañamiento y análisis del comportamiento de la recaudación tributaria.



se desagrega según sus distintas formas de ingreso, ya sean pagos directos o retenciones, impositivos, aduaneros o de la seguridad social.

El tablero incluye el seguimiento de los ingresos de los Grandes Contribuyentes Nacionales, constituidos por 1.100 contribuyentes cuya recaudación representa alrededor del 50% del total recaudado por la AFIP. Esta información es recibida diariamente con detalle por contribuyente e incluye pagos y algunos conceptos de las declaraciones juradas que hacen a la determinación de los impuestos.

El seguimiento de estos responsables de manera individual permite identificar rápidamente las faltas de pagos, los pagos extraordinarios, los diferimientos o adelantos en los pagos, las compensaciones, etc.

El tablero permite visualizar los resultados de los vencimientos de los impuestos y sus variaciones interanuales y respecto al mes anterior.

Análisis de la recaudación

Una vez obtenidos todos los datos de la recaudación, según el método detallado precedentemente, se procede a llevar a cabo un análisis de la evolución de la recaudación, se procede a clasificar la misma de acuerdo a diferentes criterios de agregación, realizando comparaciones interanuales y con información externa. Los análisis que se realizan sobre la recaudación responden básicamente a las siguientes clasificaciones:

- Recaudación por concepto;
- Recaudación por actividad económica;
- Recaudación por distribución geográfica.

Recaudación por concepto

El ordenamiento de la recaudación por concepto implica clasificar a la misma por tributo impositivo, previsionales o aduanero y según sus distintas formas de ingreso, ya sea pagos directos o retenciones.

Se realizan diariamente comparaciones interanuales del ingreso acumulado del mes y del año y con la información proveniente del tablero de control se buscan las causas de las variaciones.

A medida que se recibe información del Sistema de Cuentas Nacionales, se relacionan los distintos recursos con los agregados macroeconómicos utilizados en su proyección a efectos de observar el desempeño de los tributos en el trimestre. Los aumentos o disminuciones en las

relaciones se explican analizando cambios normativos o reglamentarios, cambios en los medios de pago, incrementos o disminuciones de saldos técnicos y saldos a favor del contribuyente y variaciones en la morosidad o en el cumplimiento, entre otras causas.

La recaudación del Impuesto al Valor Agregado, es ajustada tanto para conocer cuales son las causas de las variaciones de la presión IVA - Consumo, como para compararla con la recaudación potencial a efectos de medir la evolución del incumplimiento (evasión y mora).

Se consideran ajustes que incrementan la recaudación real a aquellas formas no dinerarias de ingreso y diferimientos del impuesto que disminuyeron los pagos bancarios, en tanto que los ajustes que erosionan la recaudación son aquellos ingresos que generan saldos a favor del contribuyente, como así también las devoluciones de crédito fiscal pendientes, entre otros.

De la comparación de la recaudación ajustada y la recaudación potencial, surge el incumplimiento cuyo cálculo se realiza anualmente. Este es un buen indicador del incumplimiento en general dada la amplitud de la base imponible del tributo.

Recaudación por actividad económica

Otra clasificación de la recaudación que contribuye al análisis de la misma es por actividad económica.

Esta clasificación permite observar cuanto aporta cada sector económico a la recaudación total, en términos absolutos y en relación con el producto bruto o el valor agregado que genera cada sector.

La clasificación por actividad económica responde a la estructura, definiciones y principios básicos de la Clasificación Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas y a la Clasificación Nacional de Actividades, elaborada por el Instituto Nacional de Estadística y Censo. La clasificación se efectúa considerando la actividad principal que cada responsable informa al organismo incluyendo en esta a los ingresos provenientes de las actividades económicas secundarias.

La existencia de regímenes de retención e ingresos provenientes de Aduana dificultan la clasificación por actividad económica. Por ello, en los impuestos directos, como son Ganancias y Ganancia Mínima Presunta, se computa el impuesto determinado. Por su parte, en los Impuestos Indirectos, como el IVA, la clasificación por actividad económica se realiza mediante una estimación a partir de la información proveniente de las declaraciones juradas. Las disminuciones de presión por actividad generan, de no mediar explicación, estudios de mayor profundidad y remisión de las diferencias a las áreas de fiscalización del organismo.

La recaudación aduanera se clasifica por posición arancelaria, calculándose mensualmente la tasa implícita de derechos pagados. Dado que los productos tienen diferentes alícuotas, un cambio en

la estructura de exportaciones o importaciones produce cambios en dicha tasa. Este análisis permite detectar maniobras elusivas.

Recaudación por distribución geográfica

La recaudación de impuestos y recursos de la seguridad social y aduaneros también se clasifica por distribución geográfica.

En los impuestos y recursos de la seguridad social la recaudación se asigna al domicilio fiscal del contribuyente, que será el real o legal según se trate de personas físicas o jurídicas. En el caso en que dicho domicilio no coincida con el lugar donde se encuentra la dirección o administración principal y efectiva de sus actividades, este último será el domicilio fiscal.

Por su parte, los recursos aduaneros se imputan según la ubicación de la aduana a través de la cual se efectúa la operación que genera el pago.

El ordenamiento por distribución geográfica, permite observar la evolución de la recaudación de las diferentes provincias del país.

Por otra parte a partir de información de las declaraciones juradas, se clasifican con este ordenamiento otras variables como son empleadores, empleados, salario promedio, etc.

Conociendo la estructura económica de las provincias y su potencial recaudatorio y a partir del cruzamiento entre la recaudación por distribución geográfica y actividad económica, se compara la evolución de estas variables y en caso de inconsistencias se promueve la realización de estudios sectoriales.

La importancia de los recursos tributarios en el cumplimiento de los objetivos fijados en la política fiscal del Estado pone de manifiesto la necesidad de contar con una correcta planificación de los mismos. El objetivo primordial de la Administración Tributaria, consiste en asegurar el ingreso de estos recursos, por lo cual debe efectuar una previsión de los mismos que le permita planificar la gestión de sus distintas áreas.

Los métodos que se emplean para elaborar las proyecciones, requieren no sólo el uso de herramientas técnicas estadísticas y econométricas, sino también y fundamentalmente, un conocimiento acabado de la normativa impositiva, de los procedimientos de liquidación e ingreso de impuestos y de las relaciones entre la recaudación y los agregados e indicadores económicos que determinan su evolución. El acompañamiento y análisis de la evolución de los recursos con relación a las proyecciones establecidas, constituyen un elemento fundamental en la toma de decisiones respecto a la política impositiva y fiscal así como a la propia gestión del organismo.

5 - El Costo de la Persecución Penal de la Evasión

La persecución penal no es el remedio que da solución a todos los problemas de conductas tenidas por disvaliosas, como tampoco dicha persecución procede en los casos de escasa significación, llamada en doctrina delitos de bagatela. Pero además existen otras reglas a considerar en la temática del tratamiento de la evasión fiscal. Toda persecución debe minimizar el costo que la misma produce.

El primero es minimizar el costo del error en el criterio evasivo sustentado por la Administración, como por el sector judicial. El segundo es minimizar los procedimientos para evitar tal error.

Para ello debe tenerse presente que el sistema penal argentino exige prueba cierta de la conducta perseguida, caso contrario procede la no incriminación por el principio de la duda razonable. En este entendimiento una política razonable de persecución de la evasión debe ponderar cuál es el beneficio de la condena con relación al efecto de la presunción de inocencia del imputado.

Cuando el costo social neto de inocencia es mayor que el costo de condena, puede decirse que existen fallas pronunciadas en la política de persecución penal, dado que la sociedad debe soportar costos que son iguales a los errores de instaurar causas penales tributarias sin fundamento válido.

Tal vez valga recordar que sin un eficiente accionar de la Administración Tributaria, las probabilidades de triunfo en sede judicial decrecen progresivamente.

Cada vez que la Administración reduce en la etapa de su actuación los derechos de los contribuyentes en pos de acrecentar la probabilidad de condena de la evasión fiscal, a la postre lo que hace es aumentar la expectativa del costo de condena y disminuir las posibilidades de triunfo.

Cada vez que la Administración intenta la reducción del costo que genera la lucha contra el crimen fiscal, lo hace reduciendo la base de pruebas, creando a su gusto prohibiciones criminales presuntivas.

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

Los derechos de los ciudadanos juegan un rol esencial en el sistema de contabilidad política; porque en dicha contabilidad pueden los contribuyentes monitorear los incentivos a pagar o no pagar impuestos, dado que tal monitoreo les permite conocer el uso de los recursos públicos obtenidos por la vía tributaria.

No habrá éxito en la lucha contra la evasión fiscal si la Administración, en su función de prevención del fraude, no adecua sus procedimientos dentro de los parámetros del Estado de Derecho y en estricta correspondencia a los postulados del derecho penal liberal.

5.1 - Seguridad Jurídica

La lucha contra la evasión fiscal implica adoptar una serie de medidas estratégicas que, obrando en distintos órdenes de la estructura social, tiendan a contrarrestarla. En efecto, entre los varios factores que influyen en la conciencia social, destacamos el de la seguridad jurídica, que se integra en el ordenamiento jurídico general y debe resultar un componente necesario del sistema tributario vigente, el que comprende tanto al derecho tributario material como a las normativas legales con las que guarda estrecha vinculación (puesto que son los que permiten hacerlo operativo), como los derechos penal y procesal.

Un concepto claro de seguridad jurídica fue expuesto por ALTERINI quien desbroza cada componente del concepto, expresando que el mismo es aplicable a cada rama del Derecho, pues señala que tal seguridad existe *"...cuando el sistema ha sido regularmente establecido en términos iguales para todos, mediante leyes susceptibles de ser conocidas, que sólo se aplican a conductas posteriores -y no previas a su vigencia, que son claras, que tienen cierta estabilidad, y que son dictadas adecuadamente por quien está investido de facultades para hacerlo"*⁹. Es decir que, el sistema que contenga tales atributos, permite calcular razonablemente las consecuencias de Derecho que el sujeto tendrá en el futuro de lo que hace o realiza hoy. En otros términos, hay seguridad por medio del Derecho cuando el ordenamiento jurídico garantiza que los terceros no avasallarán derechos ajenos y que el Estado sancionará a quienes lo hagan.

En cuanto se refiere al Derecho Tributario este postulado tiene su máximo exponente en el "principio de legalidad" que reemplaza el arbitrio en el que se manejaran las monarquías antes de que fueran constitucionales. En efecto, conforma una de las garantías del contribuyente y, al decir de GARCIA BELSUNCE¹⁰, el principio de legalidad del tributo encuentra su fundamento en la necesidad de protegerlo en su derecho de propiedad, ello por *"cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae a favor del Estado algo del patrimonio de los particulares y en el estado de derecho, ello no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos que en las formas republicanas de gobierno representan la soberanía popular"*. Tal noción de soberanía popular, se expresa mediante disposiciones dictadas por los representantes de los gobernados en la órbita en que tienen facultades para obrar. En tal sentido, todos sin excepción, los gobernantes y gobernados, quedan sujetos a esas disposiciones. La competencia o facultad para obrar del gobernante esta reservada, pues le está impedido hacer más que aquello que le ha sido autorizado. Ello equivale a señalar que cuando un funcionario desborda su competencia, vale decir, cuando obra más allá del límite de sus facultades legales, la

⁹ ALTERINI, Atilio Aníbal. "La Inseguridad jurídica". Abeledo-Perrot. Bs.As. 1993.

¹⁰ GARCIA BELSUNCE, Horacio A. "Temas de Derecho Tributario". A. Perrot. Bs.As. 1982.

certidumbre jurídica resulta perjudicada. La administración de un sistema tributario complejo y cambiante afecta la eficiencia del organismo recaudador, facilita los incumplimientos por parte del contribuyente evasor e introduce inseguridad jurídica al contribuyente cumplidor.

Con relación a la seguridad jurídica, otro aspecto importante a considerar es el de la estabilidad temporal de la norma. Las decisiones de inversión tomadas oportunamente dentro de un marco jurídico tributario vigente, en reiteradas oportunidades resultaron desvirtuadas por cambios bruscos e imprevisibles, que no fueron contemplados, alterándose el nivel de fiscalidad.

En efecto, los cambios continuos introducidos en el sistema impositivo instaurando impuestos no previstos en la etapa de elaboración, implantación y desarrollo del proyecto, provoca distorsiones en la rentabilidad esperada y alteraciones en los precios relativos. Todo esto conduce a una disminución del proceso de inversión genuina, con el consiguiente efecto de sustitución de los productos por otras unidades económicas que operan en la informalidad.

El accionar de la Administración Tributaria como Administración reglada debe encuadrarse dentro del ordenamiento jurídico constitucional correspondiente y las normas que dicte para su gestión deberán tener en consideración los límites que tal ordenamiento configuran, significando que deben respetarse los derechos y garantías de los contribuyentes.

Este respeto debe manifestarse en su accionar recaudador y fiscalizador a fin de lograr confianza en la masa contribuyente y otorgar seguridad jurídica. Las acciones que desbordan este marco crean una resistencia del contribuyente que favorecen a la evasión fiscal.

Al respecto JARACH establece que: *"Es un deber de la administración verificar la declaración tributaria para comprobar su correspondencia con los supuestos de hecho de la obligación que se ha realizado. Para comprobarla, socorren a la administración sus facultades de investigación y los deberes formales de contribuyentes y terceros. Pero la administración no debe detenerse ante el impuesto resultante de la declaración como el importe mínimo cuyo cumplimiento puede pretender, sino que está obligada a determinar la obligación de acuerdo con el presupuesto de derecho material aunque ello redunde en perjuicio del propio fisco. Más aún, no hay tal perjuicio, ya que la administración no tiene como función recaudar cuánto más pueda sino exactamente lo que la ley imponga a cada contribuyente"*¹¹.

En resumen, las normas jurídicas en general y las tributarias en particular que violan el postulado de seguridad jurídica, favorecen la arbitrariedad de la Administración tributaria y estimulan la evasión fiscal.

¹¹ JARACH, Dino. "Naturaleza y eficacia de la Declaración Tributaria".

5.2 - Sistema tributario poco transparente

Se atenta contra un sistema transparente cuando no existe una combinación adecuada de gravámenes tales como los que se aplican a las rentas, patrimonios, consumo y aquellos impuestos que son creados para un fin específico como el Fondo destinado a la financiación del sistema educativo.

Se propone en otro orden de cosas que el sistema a aplicar en el país, revea e incorpore medidas tendientes a eliminar las causas no deseadas de operaciones realizadas bajo condiciones que afectan al mercado económico, como ser medidas antidumping, paraísos fiscales, subcapitalización, etc.

La equidad de un sistema tributario constituye uno de los valores más importantes que el mismo pueda tener, dado que el fin primordial es distribuir el monto de los gastos incurridos por el Estado, entre los habitantes del mismo.

En este marco de prestaciones y contraprestaciones, entre Estado y habitantes, si el reparto de la carga que debe asumir cada individuo no es aceptado como justo, el principio fundamental de toda Administración eficiente, perseguir el autocumplimiento de los contribuyentes se debilita, pudiendo llegar a extremos que pongan en peligro el sistema

Por ello la Administración Fiscal en el mejoramiento de su sistema tributario debería:

- 1) Respetar los principios de equidad, tanto vertical como horizontal;
- 2) Que las leyes tributarias respeten los principios de proporcionalidad, igualdad, transparencia, no confiscatoriedad, etc.;
- 3) Observar principios constitucionales que en definitiva apuntalan un sistema respetuoso de los derechos y garantías individuales insertas en la carta magna;
- 4) Respetar el principio de economicidad de los impuestos;
- 5) Administración Tributaria poco flexible;

Entre los objetivos de máxima que requiere una administración flexible, es que actúe en pos de la simplificación de las normas tributarias y sus propios procedimientos de trabajo, situación ésta necesaria a los fines de facilitar las tareas del contribuyente y de la propia administración.

Al respecto mencionamos lo expresado por el Administrador Federal de Ingresos Públicos en el sentido de atenuar el dictado de resoluciones generales, en este sentido mencionó que en los últimos tres años el organismo lanzó "... 477 resoluciones, cuando por ejemplo Chile tiene 15 por año", destacó además "...que el sistema impositivo argentino tiene 165 leyes, 380 decretos y 631 resoluciones"¹².

¹² Diario Ámbito Financiero 13/10/2000- www.ambitofinanciero.com.ar

Otro aspecto a mencionar y que incide negativamente es la falta de cooperación de los organismos oficiales provinciales para proporcionar datos requeridos por la administración tributaria nacional, situación ésta que deberá ser modificada en el corto plazo fundamentalmente por la necesidad de incrementar los controles en forma cruzada con las Jurisdicciones Provinciales y Municipales.

Esta situación deberá regularizarse en lo inmediato contando para ello con el apoyo gubernamental de las provincias, sobre todo si consideramos que si bien los impuestos son recaudados a nivel nacional, luego, por la aplicación del Régimen de Coparticipación Federal, vuelve a las jurisdicciones provinciales las que en definitiva se benefician con la mejor recaudación.

6) Bajo riesgo de ser detectado; este factor del bajo riesgo de ser detectado, se quiere relacionar en forma directa con la falta de control efectivo de la administración, si existiera un control permanente en todas las etapas del proceso hasta la recaudación del tributo, este riesgo se vería incrementado en un gran nivel.

El contribuyente debe tener bien en claro que está enfrentando un alto riesgo en este sentido, y que de materializarse esa situación, deberá realizar el ingreso en forma forzada y que la sanción por incumplimiento le traerá aparejada una carga mas pesada, la que no solo podría ser de carácter pecuniario , sino también de tipo penal.

Por otra parte en el caso de ser detectado, el riesgo sancionatorio debe ser adecuado y razonable, es decir que contemple sanciones lo suficientemente severas, como para que de la evaluación que haga el contribuyente de esa conducta omisiva, llegue al convencimiento de cumplir adecuadamente con sus obligaciones.

Por otra parte debe ser razonable, de tal forma que no sea exagerada en cuanto a su severidad, a los fines de que puedan ser aplicadas sin excepción, esto lo mencionamos porque si una sanción es muy severa en relación a la inobservancia de una norma, termina por no aplicarse.

Por ello decimos que para erradicar la intención de incumplir deben darse tres factores en forma concordante: la capacidad de la Administración Tributaria para detectar los evasores, la posibilidad de que pueda ser sancionado y por último la posibilidad de forzar el cumplimiento respectivo.

Si bien el objetivo del presente trabajo no es profundizar en lo referente a pautas de auditorias a llevar a cabo por las áreas fiscalizadoras de la Administración Tributaria, parece oportuno mencionar cuales serían las funciones a ejecutar por la misma a los fines de evitar que conductas evasivas quedaran impunes.

En un contexto de bajo cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales la función de inspección debería cubrir la mayor cantidad de sujetos, buscar repercutir en la masa de contribuyentes con el objeto de que se sientan vigilados.



Esta labor debería diseñarse de tal manera que cubra estos objetivos, pero, se sabe que es imposible cubrir la totalidad del universo de sujetos, lo que se debe tratar de lograr es incrementar el riesgo de ser detectado.

Ante la gran cantidad de contribuyentes existentes que no es posible verificar en su totalidad, se debe buscar la manera de que a través de las herramientas disponibles en la administración, se incremente en los contribuyentes la sensación de que serán verificados.

Como bien lo ha expresado el Dr. Claudino Pita¹³, *"...en el caso de los países de bajo nivel de cumplimiento voluntario, lo que interesa en mayor medida son las consecuencias de las acciones de inspección tributaria, en términos de la imagen que ellas puedan generar. El objetivo final estaría constituido por la consecuencia del riesgo subjetivo que se configure: la mejora del nivel del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias"*.

En este punto es importante citar a Due¹⁴ que señala que: *"Una buena observancia del cumplimiento de la ley, no solamente brinda directamente mayores ingresos provenientes de las personas fiscalizadas, sino que asegura un mejor cumplimiento por parte de otras personas que creen que serán descubiertas si buscan evadir el impuesto"*.

A los fines de una apreciación sobre algunas etapas del proceso de fiscalización, el mismo estaría conformado por:

- 1) Política de fiscalización
- 2) Padrón actualizado de transacciones económicas
- 3) Selección de contribuyentes
- 4) Operación
- 5) Control de gestión

En el caso de la política fiscal a los fines de lograr elevar el riesgo de ser detectado por parte de los contribuyentes evasores, lo que se debería buscar a través de un adecuado diseño, sería:

- a) Alcanzar el mayor número de contribuyentes respecto del total del universo, optimizando los recursos a fin de incrementar el nivel de cumplimiento voluntario.
- b) Operar a través de intervenciones rápidas, mediante técnicas modernas de auditoría fiscal, contando con información veraz sobre el contribuyente que permita actuar con certeza.
- c) Accionar en sectores, actividades o localidades geográficas que resulten neurálgicas y ofrezcan una amplia repercusión en la masa de contribuyentes.
- d) Auditar con mayor profundidad casos concretos en los que se hayan detectado a "priori" maniobras de evasión fiscal.
- e) Auditar en forma integral los casos en que se detecten maniobras de fraude tributario.

¹³ Problemática actual de la función de inspección Dr. Pita Claudino .Revista de Adm. Tributaria.

¹⁴ Análisis económico de los impuestos. Due John E.-Edit. El Ateneo-Bs As.1961

6 - Globalización y Comercio Electrónico, un problema a resolver

En general en el pasado la forma de comerciar ocurría entre actores que se encontraban radicados dentro del territorio de un mismo Estado, con lo cual en dicha jurisdicción se podía tener el control absoluto de los hechos imposables que se perfeccionaban dentro del mismo.

Luego con la posibilidad de integrarse económicamente con otros países o regiones el desarrollo de la actividad económica ha trascendido las fronteras de cada país y en consecuencia la operatoria adquiere carácter internacional.

Otro factor que ha colaborado con el proceso de “internacionalización de las actividades económicas” ha sido la formación de distintos bloques comerciales, en donde los países miembros comercian entre sí en un marco de mayor flexibilidad y con beneficios tales como la desregulación de medidas aduaneras, como así también la reducción de la carga impositiva por dicho intercambio, etc.

Sin lugar a dudas el proceso de apertura comercial, experimentado en estos últimos años, ha traído aparejado, en materia tributaria, un sin fin de situaciones que obviamente con anterioridad a este proceso no se habían presentado o cuando menos no de un modo significativo.

Resulta indispensable que las Administraciones Tributarias reaccionen rápidamente a este tipo de modificaciones en el ambiente económico internacional, del mismo modo que debe analizarse profundamente el impacto que tendrá el comercio electrónico en las distintas economías y específicamente en lo que respecta a la recaudación impositiva de cada país, para evitar que sus arcas se debiliten, como consecuencia de la erosión de la base imponible, ocasionando déficit presupuestario.

Respecto al comercio electrónico, no hay duda acerca de la revolución generada por los avances logrados en terrenos como las comunicaciones y la informática, logrando conectar a los sujetos en tiempo real.

Este fenómeno que ha contribuido ampliamente a fomentar las cualidades de la globalización, convirtiéndose en una herramienta principal.

El uso creciente de la informática se ha aplicado no sólo con fines culturales, políticos, científicos, etc. sino también comerciales, y financieros; expandiendo las posibilidades de comerciar, impidiendo el control por parte de los gobiernos de las transacciones particularmente fraudulentas que generan evasión fiscal.

El comercio electrónico presenta una seria y novedosa complejidad a la tributación de cada país, básicamente por lo dificultoso que resulta atribuir la materia gravada, tanto sea para los impuestos sobre la renta como para el impuesto al valor agregado; ocasionando que los organismos

internacionales deban examinar estas cuestiones y obligándolos a encontrar una solución colectiva al problema.

La problemática planteada está vinculada con la identificación de las partes intervinientes en la operatoria y con la definición de la territorialidad de la misma, es decir a que jurisdicción habría que atribuir los resultados de la misma; dado que en general los impuestos sobre los consumos eximen de tributar a las operaciones practicadas fuera del propio territorio.

No caben dudas que el avance tecnológico materializado a través del comercio electrónico ha traído aparejado una serie de situaciones complejas en materia tributaria, introduciendo un grado de complejidad mayor en el control de las transacciones al previamente existente en relación a la práctica habitual del comercio.

En la declaración conjunta de empresarios y representantes gubernamentales, realizada en el marco del “Diálogo gobierno-empresa sobre tributación y comercio electrónico” auspiciado por la OCDE durante 1998, arrojó entre otras las siguientes conclusiones¹⁵:

- La implementación de un marco tributario para el comercio electrónico es prioritaria, los gobiernos y el sector empresarial deben cooperar en este trabajo en el sentido de preservar el total potencial de las nuevas tecnologías.
- Todas las partes reconocen que el comercio electrónico y sus subyacentes tecnologías tienen un gran potencial para simplificar los sistemas tributarios y perfeccionar el servicio al contribuyente.
- El marco tributario para el comercio electrónico debe estar orientado hacia los mismos principios que orientan a los gobiernos con relación al comercio convencional.

Es cierto que en ambas materias, el comercio electrónico y los efectos colaterales de la economía globalizada, el margen de acción de las Administraciones Tributarias, concebidas como células independientes, sin estar conectadas entre sí, es demasiado estrecho.

De lo expuesto precedentemente surge la imperiosa necesidad que, los organismos encargados de la recaudación tributaria de cada país, mantengan entre sí una comunicación fluida de las distintas operaciones que mantienen los agentes económicos de dichos países, dado que para tener una correcta visión de la situación, las operaciones deben ser analizadas desde su comienzo hasta su fin, incluyendo todas las etapas que las mismas involucran y los países que se ven afectados.

¹⁵ Lamagrande, Alfredo J., “Evasión fiscal”, VII Congreso Tributario, San Martín de los Andes, 1999

7 - Posibles Herramientas para combatir la evasión

Algunas de las herramientas a utilizar para subsanar el problema de la evasión que afectan en forma directa el nivel de recaudación, son:

- **Conciencia Tributaria**

En este aspecto, el Estado debería incrementar su rol de educador en el tema tributos, se deberían profundizar las medidas tendientes a informar a la ciudadanía sobre los efectos positivos del pago de los tributos y la nocividad que produce la omisión del ingreso de los mismos.

La enseñanza del cumplimiento fiscal debe ser inculcada a los ciudadanos desde temprana edad, se debe comenzar en la etapa de la educación primaria a los fines de arraigar estos conceptos desde la niñez.

En este sentido, la creación de una conciencia tributaria no tiene una atención adecuada, sobre todo en los países en vías de desarrollo, entre los que nos encontramos.

El desconocimiento de las funciones vitales que cumple el Estado para con la sociedad, como la educación, justicia, salud y seguridad, hacen que exista por parte de los habitantes una especie de apatía sobre la política tributaria y con ello un desinterés social general.

La tarea a desarrollar en este ámbito es inmensa, con un gran abanico de posibilidades, queda en manos del gobierno analizar los costos que pudieran derivar de su inserción en los planes de educación cívica de las futuras generaciones

Para ello es necesario confrontar esta erogación no solo con los costos sociales del incumplimiento y presión social que ejercen en la sociedad los evasores y elusores, sino también con respecto hacia el contrato social llevado a cabo por el pueblo y el Estado, a fin de que administre los fondos que no son propios.

Como enunciara en su momento el Doctor Carlos Tacchi, una de las herramientas decisivas para estabilizar el cambio, es la "Culturización Tributaria de la dirigencia", que comprende la dirigencia empresaria, sindical, política, cultural, etc., y engloba obviamente a la esfera del Estado".

Como una de las vías para poner en marcha este proceso de culturización tributaria, es imprescindible utilizar todas las herramientas al alcance del Estado, a modo de ejemplo se pueden citar:

- **Publicidad Masiva**

En este sentido la Administración Federal de Ingresos Públicos ha realizado cortos publicitarios en los medios televisivos, los que dan ejemplos sobre actos de evasión consumada.

Los mismos deberían estar orientados a explicar cuales son las consecuencias directas de esa omisión , ilustrando que si el Estado no cuenta con recursos no puede cumplir sus funciones básicas, que esta situación repercute en forma directa en los ciudadanos que realmente necesitan de estos servicios

- **Participación de los Consejos Profesionales**

Contar con la colaboración de los Consejos Profesionales tiene un doble efecto, por un lado se logra la participación directa de la matrícula, y por otro el efecto multiplicador con que cuentan estos entes, no solo por contar con personas con un nivel de conocimiento superior a la media de la sociedad, sino también por la inserción de ellos en la población.

- **Difusión tributaria**

Se debería incrementar la difusión inductiva realizada por el propio Organismo, llevada ésta a despertar o estimular la conciencia social, poniendo de relieve los beneficios de la menor onerosidad que produce el cumplimiento en término.

- **Inclusión en planes de estudios integrales**

Si bien la inclusión de esta temática en los planes de estudios supera las facultades de la AFIP, sería de interés que las propias autoridades educativas en acuerdo con las propias del Ministerio de Economía, realicen en forma conjunta un plan destinado a este fin.

- **Presión Tributaria**

En este aspecto cabe resaltar que la Presión Tributaria es la relación existente entre la exacción fiscal soportada por una persona física, un grupo de personas o una colectividad territorial, y la renta que dispone esa persona, grupo o colectividad. Existen tres concepciones de presión tributaria:

- **Individual**
- **Sectorial**
- **Tributaria Nacional**

Presión Tributaria Individual: la relación surge de comparar el importe Total de la deuda fiscal de una persona con su Renta (formula desistible ya que no se tiene en cuenta los servicios concretos que el contribuyente recibe).-

Presión Tributaria Sectorial: surge de comparar la relación entre el importe de la deuda de un determinado sector (agrícola, industrial, comercial, etc.) con la renta que produce el sector. Este porcentaje puede ser interesante dentro de la política fiscal, es difícil de establecer la Presión Tributaria sectorial, ante la imperfección de las estadísticas.-

Presión Tributaria Nacional: es la relación entre el conjunto de tributos y la riqueza de la colectividad. Este concepto está ligado a la idea de sacrificio impuesto a la colectividad a causa de la detracción fiscal.

De lo expuesto, se entiende que la Presión tributaria, expresa el grado de intervención del Estado en la vida económica y social y la importancia de las funciones asumidas por el Estado. Es por ello que tenemos por un lado la Presión Tributaria Ordinaria la cual refleja la relación entre los recursos del Estado y la renta de los particulares; y la Presión Tributaria Extraordinaria que muestra la relación entre los recursos extraordinarios del Estado y el patrimonio de la colectividad.

Una de las formas de medir la Presión Tributaria es mediante la relación entre el monto de la detracción de un período (generalmente un año) y la renta nacional en ese mismo período.

Por ejemplo: si la renta nacional es 100 y la recaudación es 20, diremos que la presión tributaria será del 20%.

En relación a la influencia de la presión tributaria sobre la existencia de la economía informal, se sostiene que aunque se produzca un incremento o una disminución de la primera seguirá permaneciendo la segunda. La correlación estará dada en que una baja presión tributaria favorecería a que parte de la economía informal pase a la formal y viceversa, con una alta presión tributaria se produciría un incremento de la economía informal.

Por consiguiente, una disminución de la presión tributaria deberá estar acompañada por una regulación de normas laborales, una simplificación de legislaciones previsionales, impositivas y aduaneras, una política de educación tributaria, conjuntamente con un ciclo económico creciente del país.

Todas estas acciones lograrían disminuir la evasión tributaria y por lo tanto, parte de la economía informal se transformaría en formal.

Si bien la economía informal abarca un gran abanico de actividades y que no reconoce fronteras, la forma más eficaz para combatirla es mediante la participación de todos los organismos del Estado, los cuales deben actuar en forma coordinada, compartiendo la información que cada uno tiene y dando intervención cuando corresponda a la Administración Tributaria, de esta manera se logrará una presión que derivará en que parte de la economía informal pase a la formal.

Por lo cual, se considera que la Administración Tributaria debe prepararse para afrontar a la economía informal, transformándola en economía formal, y para actuar según las circunstancias políticas, económicas, sociales y culturales que se den en el país, por lo tanto deben tener las herramientas necesarias para poder combatirla, es decir recursos humanos capacitados, tecnología de apoyo y la celebración de convenios con otros organismos estatales y privados, nacionales e internacionales.

Estas tres herramientas se interrelacionan entre sí, debido a que se necesita de recursos humanos capacitados para detectar, verificar y fiscalizar las actividades que operan dentro de la informalidad, como así también equipados con los adelantos tecnológicos que se produzcan para acceder a bases de datos sectoriales, cruzamiento de información obrante en el Organismo con la proveniente de otros Organismos públicos y privados, y con lo declarado por el administrado.

Por otra parte, la Administración Tributaria actuará de manera creciente a medida que el país se encuentre en una situación socioeconómica más favorable. Ante una situación menos favorable, deberá focalizar sus recursos a aquellos responsables considerados como grandes o medianos contribuyentes y, a medida que dicha situación mejore, se procederá a ampliar el universo de responsables a controlar, tratando de arribar al óptimo, es decir el total del universo de responsables, logrando una reducción de la economía informal.

Finalmente, se concluye que la economía informal está globalizada, su traslación se produce conjuntamente con las corrientes migratorias, por lo tanto no es sólo un problema de la Administración Tributaria sino que abarca a todos los Organismos del Estado y afecta en menor o mayor medida a todos los países.

Las medidas a adoptar para afrontarla deberían reflejarse mediante políticas económicas activas que logren un crecimiento económico del país, acompañado de una reducción de la presión tributaria, flexibilización de las normas laborales y una simplificación de las normas tributarias y

por supuesto, dotando a la Administración Tributaria de los medios necesarios para combatir la economía informal y la evasión tributaria.

Por otro lado resulta imprescindible que las Administraciones Tributarias, con el objetivo de combatir la evasión, diseñen estrategias a corto, mediano y largo plazo. Los países que han logrado obtener resultados trascendentes en la lucha contra este flagelo, han basado su éxito en el diseño de estrategias, para cada etapa del proceso, claramente definidas en su contenido, alcance y oportunidad de aplicación.

Previo a ello, toda Administración debe definir cuestiones de carácter elemental, tales como:

1. El grado de autonomía o dependencia que tendrá la Administración Tributaria con respecto al Ministerio de Hacienda.
2. Las funciones que debe abarcar y los impuestos que debe recaudar.

En este sentido es importante destacar la importancia que tiene, para el logro de los objetivos trazados, el grado de autonomía que posee el organismo administrador.

Una elevada tasa de rotación se traduce en una falta clara de planes estratégicos y una definición clara de objetivos.

En general, cuando se produce el cambio del Administrador, este tiende a realizar modificaciones en la estrategia adoptada, con lo cual esta modificando el rumbo tomado y su lógica consecuencia en los niveles inferiores.

Cuando esta situación se mantiene en el tiempo los directores de segundo nivel y la institución en su conjunto faltan la atención a las directrices trazadas, dado que internamente, por una cuestión empírica, saben que las mismas cambiarán en el corto plazo.

Esta situación genera un Estado de desmotivación y una pérdida de identificación por parte de los funcionarios, que luego resulta difícil de revertir.

Cuanto mayor sea la autonomía de la organización, mayor flexibilidad tendrá para efectuar las grandes modificaciones de organización y procedimientos que se requieren para hacer frente a los cambios que la situación económica plantea o bien para revertir una compleja problemática, como la que plantea la evasión.

En muchos países, la experiencia ha demostrado que la adopción de drásticas modificaciones de la Administración Tributaria es más fácil cuando la organización es relativamente autónoma.



7.1 - Medidas tendientes a combatir la evasión y mejorar la recaudación

Entre las medidas ejecutadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos en los últimos años debemos destacar las siguientes:

1. Implementación del Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes- Monotributo-
2. Incorporación de la identificación tributaria otorgada por la AFIP para las transacciones de bienes registrables (inmuebles, automóviles, etc.)
3. Obligación de pago mediante cheque en las compras superiores a \$ 1.000 como condición para poder computar el impuesto pagado como crédito fiscal en el IVA y computar dicha erogación como gasto en el Impuesto a las Ganancias.
4. Modificación de las normas de domicilio fiscal, a fin de evitar maniobras que impidan la localización del contribuyente.
5. Utilización de un sistema para la autorización de impresión de facturas para los responsables inscriptos en el IVA, con el fin de obstaculizar la utilización de facturas apócrifas.
6. Utilización obligatoria de controladores fiscales como máquinas impresoras de tiques y tiques facturas, en aquellas actividades que tienen transacciones con consumidores finales. La información de dichas máquinas resulta inviolable por parte del contribuyente.
7. Implementación de regímenes de retención de hasta el 100% del impuesto al valor agregado cuando el sujeto pasible de retención demuestre incumplimientos tributarios.
8. Creación de un mecanismo para detectar subfacturaciones en las importaciones, el cual se inicia con la existencia de precios ostensiblemente bajos en las importaciones , generando fiscalizaciones conjuntas de la Dirección General Impositiva (DGI) y la Dirección General de Aduana (DGA), exigiendo la constitución de garantías en aquellas mercaderías que se presumen subfacturadas. Este mecanismo se denomina "Canal Morado"¹⁶

¹⁶ Fuente :www.AFIP.gov.ar

En lo referente a medidas actuales y de inmediata aplicación, podemos destacar las que mencionaran las autoridades de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entre las que podemos citar a:

1. Actuación bajo el ámbito de la Jefatura de Gabinete: De esta manera se garantiza que cada Ministerio deberá presentar en tiempo y forma los datos que posea en sus registros respectivos a la Jefatura de Gabinete, para que la AFIP proceda al cruce de los mismos.
2. Home Banking: Se implementará un sistema informático mediante el cual los contribuyentes comenzarán a pagar sus impuestos vía internet. (Banelco, Link, etc.).
3. Grandes Contribuyentes: Descentralización en la administración de los 200.000 principales contribuyentes del país. Actualmente estos se encuentran en el Sistema Dos mil y son fiscalizados desde la Sede de la AFIP. Se busca así que las dependencias del interior se hagan cargo de los mismos efectuando los cruces de información con organismos locales.
4. Cruces de datos de contribuyentes dentro de la DGI: Se realizarán cruces inteligentes de información de datos internos y externos (bienes personales, altas rentas, CITI bancario, transacciones con Banelco, tarjetas de créditos, etc.)
5. Sistema de alta temprana de empleados: Implementación y control de la aplicación inmediata de este nuevo sistema que obliga a los empleadores a informar a la AFIP los datos del empleado antes de que comience su relación laboral. Los empleadores deben solicitar antes de la dicha relación la CAT- Clave de Alta Temprana a través de internet o en las dependencias DGI.
6. Utilización de Bases de datos para Fiscalización: En las Jurisdicciones de la AFIP-DGI se han implementado las bases regionales denominadas BAFIS, que nos permite conocer la gran masa de contribuyentes de la misma en tiempo real. A través de la utilización de sus herramientas de trabajo, permite realizar una correcta selección de contribuyentes a verificar, de esa manera, con una adecuada información, la forma de los procedimientos se modifica en pos de una adecuada inspección.

En la actualidad, al visitar al contribuyente, se le exterioriza la gran cantidad de información que sobre él se posee, provengan éstas de fuente interna como externas, lo que permite que el fiscalizador conozca de antemano la realidad de su futuro verificado, de esta forma la relación fisco-contribuyente es más transparente, en términos de fiscalización, ello contribuye en forma potencial al desarrollo de este proceso.

Es adecuado aclarar en este punto, que con el uso de la herramienta citada, se ha realizado una caracterización del universo de los contribuyentes que pertenecen a cada Regional Impositiva, de esta manera se logra una profesionalización de los verificadores, y lo que es más importante, se logra incrementar el riesgo de ser verificado de cada uno de los contribuyentes.

A través de ese procedimiento se ha implementado el Sistema de Control Fiscal Permanente, que como su nombre lo indica permite que a través del conocimiento cierto del nivel de ingresos y patrimonial de cada contribuyente, realizar un seguimiento permanente de los integrantes del segmento caracterizado, logrando incrementar el riesgo de ser detectado por parte de aquel que realiza maniobras tendientes a evadir sus obligaciones tributarias.

En Argentina con el objetivo de combatir la evasión, se ha segregado el universo de contribuyentes en función de la participación que estos mismos tenían sobre la recaudación.

Se han distinguido tres niveles de contribuyentes: primero, los contribuyentes más grandes, luego un segmento de contribuyentes, que en su conjunto, aportan un monto significativo a la recaudación total, y por último un gran número de contribuyentes que analizados grupalmente inciden de un modo muy superficial en el monto total de recaudación.

Para el grupo de mayor número de contribuyentes, que aportan una pequeña porción sobre el total de la recaudación, se ha diseñado un sistema especial, que consta básicamente en la simplificación de varios aspectos tales como la documentación a presentar ante el organismo recaudador, agrupamientos de los pagos que deben realizar, requisitos formales que deben cumplir en relación a las registraciones que deben llevar, etc.

Estas medidas no solo han repercutido en beneficios para los contribuyentes que, previamente a la entrada en vigencia del mismo, se encontraban registrados en la Administración; sino que ha servido para que una masa importante de contribuyentes que operaban desde la marginalidad puedan regularizar su situación frente al fisco.

Este mecanismo especialmente diseñado para determinada categoría de contribuyentes ha sido denominado Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, popularmente reconocido como Monotributo.

Un requisito esencial, que ayuda al cumplimiento fiscal, es la simplificación que todo sistema tributario debe tener, a los efectos de comprender y facilitar la interpretación de la normativa vigente; ello redundará en mejores resultados para la Administración Tributaria.

La tendencia de los países desarrollados es poder disponer de un sistema fiscal simple, de fácil aplicación y comprensión por el contribuyente, tarea nada sencilla dado que hay que combinar factores económicos, sociales y políticos.

A pesar de las dificultades planteadas debería ser posible poder encontrar un punto de equilibrio que permita una simplificación de la normativa aplicable y de los procedimientos administrativos correspondientes.

Desde el punto de vista financiero y a los efectos de disminuir la probabilidad de realizar maniobras especulativas, por parte de los distintos grupos de contribuyentes diferenciados, se ha incrementado la tasa de interés resarcitorio, que de acuerdo a la normativa se les percibe a los contribuyentes cuando realizan los pagos fuera de término.

Con esta medida se persigue desmotivar a aquellos contribuyentes que optaban por financiarse con la Administración Tributaria, buscando que los mismos opten por recurrir a otros sectores tales como bancos, proveedores, etc., en busca de financiamiento.

Se han implementado planes de facilidades de pago para aquellos contribuyentes que tuvieran deudas impagas, parte de esas deudas se encontraban garantizadas, con un novedoso sistema de cancelación de las cuotas que surgieran de dicha presentación.

El método consistía en debitar automáticamente de las cuentas bancarias de los administrados, lo que permitió alcanzar altos índices de cobranzas de las mismas y bajos índices de decaimiento por falta de pago.

Otras herramientas que se han diseñado, con el objeto de disminuir el impacto de la evasión en nuestro país, están relacionadas con los mecanismos de facturación vigentes en nuestra legislación, introduciendo requisitos y autorizaciones especiales que deben tramitarse a nombre de cada contribuyente, para poder imprimirle talonarios de facturas.

Asimismo, y en un mismo sentido, se han incorporado nuevos requisitos formales para la utilización de los comprobantes denominados remitos, guías de transporte, etc.

Se ha avanzado desde el punto de vista informático en el desarrollo nuevos sistemas que sirven para reemplazar la presentación tradicional en papel por una presentación magnética, es decir que agiliza la recepción de la información presentada por los contribuyentes; logrando mejoras en dicho circuito como ser la reducción en los tiempos y disminución de los costos para los responsables y para la Administración.

En cuanto a las políticas a aplicar, las mismas no sólo deben centrarse en factores económicos sino también, en factores psicológicos del contribuyente y en el entorno social. En esta comprensión del fenómeno, reviste particular importancia la instrumentación de medidas preventivas para inhibir las conductas evasivas. Se ha establecido que fundamentar sobre esta base la lucha contra el fraude es una tarea ardua, sobre todo si se quieren alcanzar mayores cotas de

redistribución a través de los procesos de gasto público, de ahí la importancia capital que tiene el desarrollo de políticas de comunicación y educación dirigidas a desarrollar los factores de cohesión social y el sentido ético y cívico de los ciudadanos, tarea compleja, cuyos resultados sólo podrán ser observables en el medio y largo plazo, y sin la cual será difícil, sin embargo, alcanzar niveles razonables en el cumplimiento voluntario de los ciudadanos por vías distintas a las meramente represivas.

Las medidas deben comprender también una política de compromiso por parte de los gobiernos, que tienda a recobrar la confianza en el manejo de los recursos que los contribuyentes transfieren al Estado por medio de impuestos, destacando la importancia de estos compromisos - tal como la ley de responsabilidad fiscal que procura conseguir un equilibrio fiscal macroeconómicamente sustentable- por parte de los poderes públicos, política que fue resaltada por estudios recientes de la economía política de las instituciones y las decisiones públicas.

7-2 Última medida del Gobierno en materia de Evasión Fiscal¹⁷

En las últimas “Jornadas Nacionales de Profesionales de Ciencias Económicas del Sector Público” llevadas a cabo en Carlos Paz el pasado mes de junio, se debatieron sobre las mejores políticas y estrategias en la administración de gobierno. En el presente trabajo se resaltarán acerca de algunas de las conclusiones arribadas en las presentes jornadas:

1. difundir la capacitación de los profesionales en Ciencias Económicas.
2. aplicar tecnologías modernas, con la finalidad de simplificar los trámites administrativos, para lograr mayor rapidez en la resolución y menores costos.
3. aconsejar que los profesionales en Ciencias Económicas asuman el compromiso de profundizar el estudio del marco conceptual contable para la administración pública.
4. intensificar los esfuerzos para mejorar la educación tributaria de la sociedad en conjunto, como forma de lograr una nueva cultura social.
5. necesidad de adoptar conocimientos interdisciplinarios a los profesionales en Ciencias Económicas.
6. recomendar, dado que el Estado ha confiado a los Consejos Profesionales el Poder de Policía de la matrícula profesional, que las autoridades exijan la matriculación a quienes las ejercen como condición para su desempeño en el sector público.

¹⁷ Información obtenida de la revista La Gaceta – Edición N° 87 -2006 – CPCE – Cba.-

7. que los sistemas de control estén diseñados a fin de que se cumplan las garantías objetivas a favor de los ciudadanos y la comunidad; y que los fondos públicos sean invertidos logrando un control por resultados con participación de la sociedad civil, etc.

En dichas jornadas, y con la presencia del Jefe de la AFIP Dr. Alberto Abad, se sostuvo que es necesario mirar lo que está sucediendo en el mundo actual con la finalidad de lograr entender el contexto de la evasión y la informalidad. El Dr. Alberto Abad sostuvo que: “...*Desde esa mirada global, podremos tener una visión global, podremos tener una visión local de los problemas argentinos...*”¹⁸.

En ese marco de ideas, se debe tener presente ciertas señales mundiales que necesariamente deben ser tenidas en cuenta. Un factor a tener presente es la desigualdad en materia de distribución de la riqueza, como así también el tema del envejecimiento poblacional, que implica un mayor gasto de seguridad social y salud.

El flagelo de la evasión afecta al mundo entero, dado que “... *a nivel mundial, el 32,5 % de la economía es informal...*”¹⁹. Otro tema de suma importancia para tener presente es el comercio electrónico, dado que agrega muchos inconvenientes a la hora de llevar a cabo una adecuada fiscalización, mientras que en el año 99’ el comercio electrónico movía 130 billones de dólares, hoy mueve 7 mil billones de dólares, ratifico el titular de la AFIP. Por otro lado el titular de la administración sostuvo que “...*el problema de la informalidad en Argentina es un problema de todos, y es un problema de calidad institucional...*... *por ello el camino, la estrategia es el Gobierno Electrónico, un abordaje que permite acercar al ciudadano al Estado, simplificar los trámites, transparentar la información, y lograr un equilibrio a nivel social...*”.

Es por ello que el Gobierno en junio último, firmo el D. 324 que modifica el D. 2628/02, reglamentario de la Ley 25.506 (diciembre de 2001) de Firma Digital.

De esta manera y en un futuro no muy lejano, los particulares podrán implementar decretos y leyes, certificar balances, presentar DDJJ, en forma electrónica y certificando que la persona es la que suscribe los documentos respaldatorios mediante firma digital. La firma digital tiene presunción iuris tantum en su favor, por lo que si un documento firmado digitalmente es verificado correctamente, se presume que proviene del suscriptor del certificado asociado y que no fue modificado, salvo prueba en contrario. A diferencia de la firma electrónica, si es desconocida por su titular, corresponde a quien la invoca acreditar su validez.

La utilización de este tipo de herramientas, facilita las operaciones que se realizan en forma cotidiana, dejando de lado el papel para pasar a utilizar solamente soporte digital. Lo que se busca implementar es la simplificación de los trámites y que el Estado en su conjunto se acerque a la

¹⁸ Alberto Abad - Revista La Gaceta – Edición N° 87 -2006 – CPCE – Cba.-

¹⁹ Alberto Abad - Revista La Gaceta – Edición N° 87 -2006 – CPCE – Cba.-

sociedad, en lugar de que el ciudadano tenga que enredarse en la burocracia del Estado, el Dr. Alberto Abad señaló que *“...hoy la sociedad global está reconociendo la necesidad de contar con Estados que apoyen el accionar del sector privado y le hagan la vida mas fácil a los ciudadanos...”*

8 - Rol del Contador Público en los ilícitos Tributarios

La ética es la primera obligación del contador. Ella surge de la observancia de los principios y de las reglas de conducta ética. Es de destacar que la responsabilidad ética no se circunscribe solamente al campo de lo moral, ya que se puede atravesar tal campo para penetrar en los fueros legales. Por otro lado, es obligación de los organismos profesionales, vigilar el cumplimiento de las reglas éticas y establecer reglas de implementación y aplicar sanciones en caso de ser necesario.

En la disposición enmarcada en el Código Penal se castiga la proporción de datos falsos o incompletos sobre hechos relevantes para la determinación de un impuesto, cuando ello se permita ingresar al fisco una suma inferior a la debida o directamente no ingresar nada, debiendo hacerlo. Esto implica una presunción de culpabilidad del contador, ya que el mismo es la persona idónea para la preparación de los datos que deben ser proporcionados al Fisco.

Lo que la disposición dispone dentro del código penal es aplicar sanciones sobre aquellas personas que actúen en nombre y representación del contribuyente aunque no cuente con un poder de representación por escrito, sino simplemente con un mandato del mismo. Es decir que aquel contador que obre en representación, aún cuando no reúna la calidad de contribuyente y/o responsable que proporciona datos falsos y con ello logre el resultado previsto en la ley, puede ser considerado como autor. No es autor por el ejercicio de su profesión sino por actuar en nombre del contribuyente.

Por tal motivo nos preguntamos: ¿Puede el contador ser calificado como autor o co-autor del delito de evasión, en representación de personas contribuyentes?

La respuesta es afirmativa. En virtud de las disposiciones de la ley, es al representante a quien se le impone la obligación de proporcionar datos. En este caso planteado, el que proporciona los datos es el contador por lo que es el responsable de los mismos. Es por ello que no se puede hablar de que los contadores son instrumentos, dado que los mismos son los autores, y el contribuyente podría, según las circunstancias, ser cómplice o instigador, pero no autor. Es muy común en la práctica profesional, que el contador sea quien firma las declaraciones juradas, con lo que hace suya dicha declaración por que la firma y por ello debe soportar las consecuencias.

Es necesario resaltar que no se trata de sancionar al contador por inexactitudes o irregularidades consistentes en faltas normales que puedan ser cometidas, sino solamente aquellas declaraciones falsas, con entidad suficiente como para causar daño o perjuicio, derivado de la información económica que se presenta.

Falsear la contabilidad, es falsear a la verdad en la narración y en el registro de los hechos económicos, por las cuales deben ser realizados conforme a los principios contables generalmente

aceptados de las cuales el contador por su idoneidad debe tener el conocimiento, respetando las reglas tributarias.

En el caso que el contador proporcionare en forma conciente y voluntaria al contribuyente comprobantes falsificados, dicho acto constituiría un agravante y sería responsable del delito de producción de documentos no auténticos previsto en el Código Penal.

Si el contador no tuviera conocimiento o información que los documentos proporcionados por su cliente son falsos o se hallan adulterados, no puede ser responsable del hecho, puesto que el mismo no ha obrado con dolo, requisito necesario para sancionar la conducta.

Existe una estrecha relación entre la obligación tributaria y la contabilidad, atendiendo a que esta última procede a la recopilación de la información económica, a la cual servirá como el soporte para la determinación de las bases imponibles y liquidación del impuesto que serán expuestas en las correspondientes declaraciones juradas e informes contables.

La contabilidad se constituye en el medio de prueba principal del Derecho Tributario, por lo cual, el grado de confiabilidad que ofrece la misma, la transparencia de los registros contables, la registración ordenada, el fiel reflejo de las operaciones, son valorativos importantes para la determinación de las obligaciones tributarias.

Es cierto que el contador solo se limita a registrar las documentaciones proporcionadas por los clientes, pero esto no lo convierte en un argumento de base sólida ya que él representa a la persona con el conocimiento idóneo, la experiencia y la representatividad propias de un profesional capaz de guiar al cliente/contribuyente.

Es por ello que los contadores deben sus servicios profesionales, dentro de un marco de estricta seguridad sobre la veracidad de la información que procesan.

La Administración Tributaria, las organizaciones empresariales y los consejos profesionales deben participar para evitar que la practica profesional se vea ensuciada por voluntades desleales de clientes/contribuyentes y potenciales profesionales desinteresados en una correcta ética profesional, dado que cuando nos encontramos con profesionales de tales características se desvirtúa la verdadera profesionalidad de todos los integrantes de la matrícula profesional.

Cuando alguien lesiona el patrimonio de la Hacienda Publica no se produce solo un menoscabo económico en las arcas del Erario Publico, sino que también se lesiona el buen funcionamiento de la intervención del Estado en la economía impidiendo la consecución de una serie de fines de carácter económico y social, que el Estado persigue con la percepción de los tributos.

Consideración Final

Al final de la presente exposición parece adecuado hacer un alto y reflexionar sobre los graves daños que producen en la sociedad la evasión fiscal. Deberíamos reflexionar sobre grandes problemas que produce la falta de ingresos a las arcas del Estado y sobre dicha base establecer y deliberar sobre las probables vías de solución a esta indeseada situación.

Una de las herramientas utilizadas con la finalidad de combatir la evasión fiscal es la presión tributaria. Si bien la aplicación de dicha herramienta sobre la existencia de la economía informal, produce una disminución de las actividades lícitas en donde los contribuyentes evaden el pago de sus tributos e influye sobre aquellos que nos están registrados ante la Administración motivándolos a inscribirse en la misma, no produce el mismo efecto sobre la economía informal ilegal que se encuentra fuera del ámbito de control de la Administración Tributaria.

La correlación esta dada en que una baja presión tributaria favorece a que parte de la economía informal pase a la formal y viceversa, con una alta presión tributaria se produce un incremento de la economía informal. Por consiguiente, una disminución de la presión tributaria debería estar acompañada por una regulación de normas laborales, una simplificación de legislaciones previsionales, impositivas y aduaneras, una política de educación tributaria, conjuntamente con un ciclo económico creciente del país. Todas estas acciones lograrían disminuir la evasión tributaria y por lo tanto, parte de la economía informal se transformaría en formal.

Siendo que la economía informal abarca un gran abanico de actividades y que no reconoce fronteras, la forma más eficaz para combatirla es mediante la participación de todos los organismos del Estado, los cuales deben actuar en forma coordinada, compartiendo la información que cada uno tiene y dando intervención cuando corresponda a la Administración Tributaria, de esta manera se logrará una presión que derivará en que parte de la economía informal pase a la formal.

Por tal motivo, la Administración Tributaria debe prepararse para afrontar a la economía informal, transformándola en economía formal, y para actuar según las circunstancias políticas, económicas, sociales y culturales que se den en el país. Para ello la Administración debe contar con las herramientas necesarias para poder combatirla, es decir recursos humanos capacitados, tecnología de apoyo y la celebración de convenios con otros organismos estatales y privados, nacionales e internacionales.

Coexistir con la evasión fiscal es permitir la ruptura de los relevantes principios de equidad, es fomentar, de cierta manera la existencia de un círculo perverso de ineficiencia en la economía, que como se mencionara, erosiona los mas profundos cimientos de la estructura de un país,

produciendo una mala asignación de los recursos del Estado y desviando aquellos que no llegan a ingresar al mismo.

Sin lugar a dudas que la lucha no es fácil, no solo hace falta una decisión política sino, que es un verdadero desafío de toda la sociedad.

Tomar conciencia del grave problema que acarrea esta situación es interpretar con madurez cívica y republicana, los principios fundamentales de la convivencia humana.

No solo hablamos de lo antijurídico del acto, dado que de ello no existen dudas, ni si son valederos los argumentos superfluos esgrimidos que incentiva tal actitud, deberíamos interpretar los hechos en lo más profundo del sentimiento humano y social por naturaleza.

No es en vano el accionar de la Administración Tributaria en su misión de combatirla, pero más importante aún sería el sinceramiento de la sociedad toda, en este aspecto, en especial el de los niveles de gobierno, a fin de transparentar su gestión, elevar su legitimidad y sostener su credibilidad.

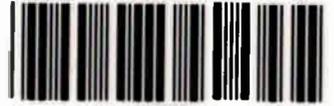
Estamos atravesando un proceso de cambio y como sociedad nos merecemos una nueva oportunidad para demostrar que el cambio se puede llevar adelante. Nosotros como profesionales en Ciencias Económicas constituimos uno de los principales pilares juntamente con la Administración Tributaria, a la hora de establecer y cambiar conductas en los ciudadanos/contribuyentes.

El rol del Contador Publico, merece tener el lugar que corresponde a la hora de interpretar correctamente las leyes, decretos y normas, estableciendo pautas de conductas sobre los contribuyentes, ya que somos los únicos que estamos capacitados para tan ardua tarea que nos toca enfrentar. A la evasión la combatimos entre todos, dentro de un marco jurídico estable, normas acordes a la realidad económica del momento y dejando de lado las necesidades de los gobiernos de turno, forjando y construyendo estructuras que sirvan para el futuro. En un país, donde la seguridad jurídica y la estabilidad en la toma de decisiones son correctas, es muy difícil torcer la buena senda de la conciencia tributaria, en todos los ciudadanos en general.

Es por ello que la Administración Tributaria debe interpretar, ajustando su conducta al clamor popular de la necesidad del cambio, y, a través de un cambio de rumbo, asegurar los recursos que el Estado necesita, ajustado su actuar a lo dispuesto en la materia por las mas altas autoridades de la Nación. No es fácil de lograr, no es fácil de llevar adelante y conlleva mucho tiempo y mucho camino por recorrer pero... "El cambio es posible".



U.N.R.C.
Biblioteca Central



64352

64352