

LA EVASION FISCAL

*por Antonio Roberto Sampaio Doria**

1. Introducción

Nos es sumamente honroso participar de este cónclave como expositores del tema "Evasión Fiscal", representando a Brasil. Aprovechamos la oportunidad para agradecer la gentileza de la invitación que nos fue hecha por el Dr. Luiz Gonzaga Furtado de Andrade, dignísimo Secretario del Ingreso Federal Substituto del Ministerio de Hacienda. Nuestros deseos iniciales son que de esta conferencia que congrega países de toda América puedan resultar medidas prácticas y objetivas, en un sentido constructivo, permitiendo de este modo perfeccionar la técnica de administración de sus respectivos sistemas tributarios.

2. Delimitación del Tema

Dentro de la amplitud de enfoques que el tema de evasión fiscal comporta, nos debemos limitar, de acuerdo a la orientación recibida del Ministerio de Hacienda de Brasil, a los siguientes tópicos:

- I. causas de evasión de los tributos y sus formas (situación del problema);
- II. eficiencia de los regímenes de sanciones fiscales; críticas y sugerencias (aspectos represivos);

* Profesor de la Facultad de Derecho de la Universidad de Sao Paulo, Brasil.

- III. indicación de las medidas tendientes a la formación de la conciencia tributaria (aspectos educativos).

El desdoblamiento de nuestra exposición será hecho por lo tanto, según lo enunciado en cada uno de esos tópicos.

I. Causas de la Evasión de los Tributos y sus Formas (Situación del Problema)

3. Concepto de Evasión Fiscal "Lato Sensu"

Estímase la evasión fiscal "lato sensu" como toda y cualquier acción u omisión tendiente a suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de una obligación tributaria.

La acción u omisión de los que están adscritos a la satisfacción de un deber fiscal resulta, por consecuencia, en la supresión, disminución o aplazamiento de una entrada financiera, a una persona jurídica de derecho público (obligación a pagar) y, excepcionalmente, en la falta de cumplimiento de la obligación tributaria accesoria (de hacer o no hacer), que puede permitir u ocultar la existencia de una evasión económica primaria. De esta forma, directa o indirectamente, el blanco principal obtenido por la evasión es siempre un ingreso de naturaleza tributaria.

4. Etiología de la Evasión Fiscal

La evasión coexiste, desde todos los tiempos y en todos los cuadrantes, con los sistemas tributarios. Y, como muchos advierten, (GIORGETTI, L'Evasione Tributaria, 1964, p.3; RUDICK, The Problem of Personal Income Tax Avoidance, Law and Contemporary Problems, 1940, vol. 7, p. 243), hermana gemela del tributo, de la cual siempre ha sido coetánea y cuya erradicación total, no importa el grado de refinamiento cultural y jurídico de un pueblo, su fervor patriótico y la elucidación cívica, reposa en la desaparición de su causa determinante - el tributo. Idea utópica, visualizada por regímenes políticos anárquicos, por el marxismo y por el cruel sustituto que le propusieran algunos financistas: la inflación dirigida.

La persistencia de ese mal, inextirpable del todo, que puede y debe ser severamente reprimido, brota de causas profundas, algunas circunstancias, otras apropiadas a la condición humana o a las estructuras sociales, políticas y económicas que sobre ella actúan. La historia no puede negar el efecto disolvente ejercido por la concepción de que el "tributum" era un estigma, nota "captivitatis", símbolo de dependencia, connotación viscosa en razón de la cual era vigorosamente hostilizado. En los tiempos modernos, el desconoci-

miento del complejo legal tributario y las dificultades financieras, fruto de la insuficiencia en el prever y proveer los costos tributarios de las empresas, así como la elevada presión fiscal, se responsabilizan todavía en los artificios dolosos por largos segmentos de la evasión fiscal. Desde siempre, la racionalización de los expedientes fraudulentos bajo el cómodo pretexto de la inconsciencia y el despilfarro, inherentes a la utilización de los caudales públicos, como si la elevación de los padrones de los servicios administrativos fuese crecientemente estimulada por presupuestos cada vez más magros.

A la par de esas causas, debe darse estricto énfasis, al motivo que desempeñó con convicción el papel más relevante en el origen de la evasión fiscal: el de resistir la contracción compulsoria del patrimonio particular. Esa determinante, en verdad, ya en la propia raíz del inmemorial y tenso conflicto entre fisco y contribuyentes que gradualmente generó toda la superestructura de los principios, normas y limitaciones que forman el andamiaje del derecho tributario contemporáneo.

El principio utilitario de aumento de lucros y disminución de costos, acogidos en las economías donde se admite la apropiación privada de los medios y del resultado de la producción, es componente indisoluble del fenómeno de la evasión fiscal, en sus vertientes financieras, jurídicas y psicológicas. Puesto que tal principio se mitigue actualmente y se armonice con consideraciones de solidaridad entre los individuos y de éstos en presencia del Estado, no puede éste perder su valor esencial como directriz que es de toda la vida económica y que condiciona además poderosamente la acción individual. Eficaces de hecho son las represiones y más aún cuando son intensificadas.

Contra la ignorancia, el desconocimiento, la imprevisión y el prejuicio a los que nos referimos hace poco, mucho pueden las medidas educativas y la formación de una verdadera conciencia tributaria.

5. Especies de Evasión Fiscal

La evasión fiscal, fenómeno complejo como vimos, abriga en su género muchas especies. Un adecuado análisis del tópico siguiente, relativo a la eficacia de las distintas sanciones tributarias existentes, exige en forma preliminar, una indicación de tales especies. Con ese propósito ha sido elaborado el siguiente cuadro.

	evasión impropia - Abstención de incidencia; transferencia económica	
Evasión omitoria (intencional o no)	evasión por inacción	(a) Intencional (sustracción al fisco, falta o atraso de recolección)
		(b) no intencional (ignorancia del deber fiscal)
	ilícita (fraude, simulación, connivencia)	
Evasión comitoria (siempre intencional)	lícita o legítima	(evasión "stricto sensu", supresión en la economía fiscal)

Podemos conceptuar así tales especies:

- a) abstención de incidencia - es la abstención del sujeto de practicar actos o de situarse en una posición (hechos generadores) en la que se sucedan obligaciones tributarias capituladas en ley. Tribuciones excesivas constituyen frecuentemente la causa de esa actitud, abstención de importar mercadería con un alto gravamen en los derechos aduaneros; de consumir tabaco, bebidas alcohólicas o cualquier otro producto de costo elevado, por la carga fiscal; inercia en la producción u obtención de renta suplementaria, en virtud de su sólida absorción por el impuesto respectivo; mudanza de domicilio; migración de capitales.

Tales evasiones pueden denominarse impropias, aunque realizadas sin ofensa a la ley y resultantes de determinada política fiscal desalentadora, consciente o inconscientemente, de ciertos comportamientos;

- b) transferencia económica - es también evasión impropia en el sentido de que la dislocación económica del desembolso fiscal de un contribuyente "de jure" para un contribuyente "de facto" (impuestos indirectos) se procesa por el mecanismo de los precios o por convención contractual particular, ambas materias ajenas al derecho;

- c) evasión por inacción - puede ser no intencional, sin duda muy frecuente, resultante de la ignorancia del contribuyente ante la alta complejidad de los sistemas tributarios modernos. Tiene cabida aquí, por haber sido verificada objetivamente una infracción a las leyes fiscales, medidas represivas, aunque más aconsejables fueran las providencias de orden educativo.

Siendo intencional, clasificable como evasión dolosa, sucede tal evasión de la inacción consciente y voluntaria del deudor, no saldando, en el plazo y la forma determinados, sus obligaciones fiscales ya verificadas o absteniéndose de suministrar elementos a las autoridades para que éstas procedan al lanzamiento cabible "in concreto". El hecho de ser intencional califica mucho más gravemente esta modalidad. El índice de castigos, por consiguiente, se extiende e intensifica, consiguiéndose en los impuestos de fiscalización problemática grados extremos de rigor;

- d) evasión ilícita - es la evasión característica, clásica, concebida como la acción consciente y voluntaria del deudor, tendiente por medios ilícitos a eliminar, reducir o retardar el pago de un tributo efectivamente debido. Puede ocurrir como fraude (medios evidentemente ilícitos) o simulación (procesos aparentemente lícitos), que se vale de artificios dolosos para ocultar o deformar el efecto real bajo el resultado evidentemente producido;
- e) evasión lícita - llamada más adecuadamente de supresión o economía fiscal. Se concretiza en la acción individual tendiendo, por procesos siempre lícitos a alejar, reducir o aplazar la circunstancia del hecho generador. Es recurso para restringir al mínimo, dentro de las opciones o alternativas legales, los costos tributarios. Es jurídicamente inexpugnable.

II. Eficiencia de los regímenes de sanciones fiscales, críticas y sugerencias (aspectos represivos)

Colocados en esos términos generales los presupuestos de evasión fiscal, pasamos a analizar, con respecto a cada una de sus especies, el respectivo régimen de sanciones, sus deficiencias y sugerencias de perfeccionamiento.

6. Supresión o Economía Fiscal

Para ubicarnos en el problema de supresión o economía fiscal en el Brasil, hoy en día, debemos distinguir la supresión (a) inducida o permitida por la ley de (b) supresión resultante de blancos de la ley.

En la primera hipótesis, el legislador conscientemente, prevaleciendo razones extrafiscales, permite o induce a la práctica de ciertas modalidades de negocios favorablemente tributados como así también excluidos del círculo de incidencia. En estos últimos años, el sistema fiscal brasileño tiene visto proseguir extraordinariamente los estímulos tributarios en las más diversas actividades (incentivos fiscales en general que se cuentan en número superior a 50).

Si es conveniente o no, esa política fiscal ante las exigencias de recursos tributarios de un país es asunto sobre el cual no se debe generalizar, cabiendo analizar selectivamente cada hipótesis concreta para extraer conclusiones de sus méritos específicos. Es verdad, entretanto, que tales incentivos vienen siendo concedidos en el Brasil en los intereses superiores del desarrollo económico, especialmente en áreas deprimidas.

La situación de la economía fiscal resultante de los blancos de la ley se presenta en forma diferente. El legislador, que no puede prever el futuro, deja fisuras en el sistema fiscal, inclusive en los propios casos en que desea permitir una supresión para propósitos específicos, por donde escapan a la tributación determinados hechos modelados jurídicamente por el inagotable ingenio de los contribuyentes. De esos blancos, por lo tanto, se aprovechan lícitamente los contribuyentes con cierta disposición de su vida económica de modo a producir menores obligaciones fiscales.

En cuanto en la escala de prioridades para el perfeccionamiento de los sistemas tributarios no colocásemos la neutralización legislativa de la economía fiscal, y así las demás especies de evasión en las primeras etapas, no resta duda de que la eliminación progresiva de los "loopholes" debe ser preocupación constante de las autoridades públicas. Para tanto, sería preciso especializar sectores propios de la administración financiera en un trabajo de intensa coordinación ejecutiva - judicial - legislativa, a fin de que, identificadas las hipótesis de supresión, sea rápidamente concebida su corrección, traducido en un pronunciamiento perentorio del legislador. Hay que reconocer que en la mayoría de los países, inclusive en el Brasil, esa movilización de fuerzas ha sido en extremo deficiente.

7. Fraude y Evasión Dolosa

Las sanciones existentes en Brasil, intentando refrenar el fraude y la sustracción al fisco, parecen, de modo general, bastante eficaces. Si el índice de evasión fiscal continúa presumiblemente significativo, imposibilitando entretanto su cómputo cuantitativo aproximado, los factores que lo determinan deben ser todavía el desconocimiento parcial de la legislación tributaria, de gran complejidad, y la deficiencia sectorial de la máquina recaudadora y fiscalizadora.

La lista de medidas represivas a ese propósito es realmente impresionante y no creemos que se pueda agravar aún más:

- a) Inicialmente, las sanciones por infracciones de naturaleza civil, como los intereses por mora y la corrección o actualización monetaria. Esta última, desde su introducción en 1964, eliminó uno de los más serios focos de evasión fiscal en el Brasil y lo seguirá haciendo en cualquier economía inflacionaria: la evasión dolosa para aprovechar la desvalorización de la moneda. La corrección o actualización monetaria de las deudas fiscales, por otra parte, es medida que se impone rigurosamente en países de finanzas inflacionarias. La experiencia brasileña en ese terreno sería extremadamente útil como elemento comparativo.
- b) Las sanciones por infracciones de naturaleza tributaria, las denominadas multas o penas de naturaleza pecuniaria son en el Brasil gravosas en extremo. Multas del 100% al monto del gravamen debido, no retirado en el plazo previsto, constituyen práctica corriente de legislación. Multas que se elevaban del 300 % al 500% no fueron desconocidas (y actualmente, en muchas hipótesis, también no lo son) en la práctica del país. En las legislaciones estatuales, las penas pecuniarias alcanzan a asumir carácter opresivo, comprometiendo la propia sobrevivencia de empresas por infracciones estrictamente formales. En el Estado de Sao Paulo, la legislación relativa al ICM capitulaba multas que ciertas veces alcanzaban al 2.000% del tributo exacto. En ese aspecto tan peculiar no creemos, por lo tanto, que la legislación brasileña pudiera ser agraviada.
- c) Las sanciones de naturaleza política completan el cuadro: interdicción de establecimiento, prohibición de efectuar tran-

sacciones con reparticiones públicas, embargo de mercaderías, etc. Aunque de constitución cuestionable, no hay duda que constituyen un poderoso instrumento preventivo de fraudes y evasiones dolosas fiscales.

- d) Por último, las sanciones por infracciones de naturaleza penal: penas pecuniarias y privativas de libertad (reclusión o detención. Tradicionalmente, la legislación brasileña se mostró adversa en caracterizar un fraude fiscal como delito, salvo en dos hipótesis: el contrabando (Código Penal, art. 334) y la falsificación de estampillas (Código Penal, art. 293, I, y 2o.). Fue en 1965, con la ley 4.729, que se crearon cuatro figuras típicas del llamado delito de sustracción al fisco. En síntesis, son sus requisitos: falsa declaración hecha en provecho fiscal propio de terceros; inserción de elementos inexactos u omisión de rendimientos u operaciones, en documentos o libros exigidos por las leyes fiscales para exonerarse de impuestos, alteración de facturas, emisión de documentos ficticios y aumento de gastos para obtener deducción de tributos. El delito debe ser siempre doloso.

Es sumamente problemático, con los datos disponibles, indicar con precisión el número de procesos criminales iniciados en contra de los evasores al fisco. Una revisión en los asuntos tributarios indica un elevado porcentaje de ellos. Son dos, las razones primordiales, que impiden, mientras tanto, que las sanciones criminales consideradas puedan transformarse en elemento altamente disuasivo de evasiones: la falta de publicidad al respecto de eventuales sentencias de castigos y la facultad prevista en la legislación de extinguirse la punibilidad del infractor, si es liquidado el débito antes de la determinación del proceso en primera instancia administrativa. Esto significa la apertura de posibilidades, a quienes infringieran la ley fiscal, de librarse de penas criminales (inclusive incidiendo en las de naturaleza civil y tributarias) desde que, descubierto el delito, sea pagado el tributo debido.

III. Indicación de medidas tendientes a la formación de conciencia tributaria (aspectos educativos)

Creemos considerar el terreno de las medidas educativas, tendientes a constituir en el país, una sólida conciencia tributaria, el más fértil, para recoger los frutos contra la evasión fiscal. Volcaremos ahora nuestra atención en tan importante tema.

8. Racionalismo Tributario y Conciencia Fiscal

Es fenómeno repetido, de ayer y de hoy, la actitud mental de muchos individuos de absoluta irracionalidad ante la imposición tributaria. Durante siglos de cobranza arbitraria y empleo estéril de las rentas públicas, tal actitud encontraría justificativa. Actualmente, con la rigidez disciplinaria de la actividad financiera pública y la canalización de sus recursos para fines sociales y productivos. Aquella mentalidad se presenta como reaccionaria, resistiendo anacrónicamente los nuevos hechos. Ya vimos, en el ítem 4 anteriormente citado, las causas de la evasión fiscal, que son la manifestación concreta de repulsa a la imposición tributaria y que la conciencia fiscal ayudaría a erradicar.

Ante un hecho inevitable, como es la tributación, el individuo se resiste emotiva o racionalmente. La conducta emotiva, nacida del desconocimiento, que produce miedo o resta madurez, que ocasiona un desequilibrio angustioso, queda concretizada prácticamente en la persistente obstinación de encarar la realidad y de modelarla, dentro de lo factible, según criterios axiológicos. La actitud racional o científica implica en una predisposición simpática en una disponibilidad mental, de concebir el hecho, analizarle las causas y efectos y, tratándose de un hecho social, modificarlo, apartándolo de su carácter nocivo a la sociedad que lo engendró. Para precisar los términos, de acuerdo a la definición de Gehlen, una conducta es racional si coincidieran finalidad y motivación, manteniéndose coherente la motivación durante todo el proceso y siendo concluyente y lógica para un observador extraño al proceso y al objetivo final del mismo.

La conciencia fiscal es por lo tanto lo que la aplicación, en el ámbito tributario, de ese concepto genérico de la conducta humana racional. Consiste, en síntesis, en alargar el círculo de individuos capaces de asimilar, racionalmente, las causas y los efectos del fenómeno tributario, de comprender por qué y en qué medida cuantitativa cada persona se incluya inexorablemente en ese proceso, de discernir, en el propósito de la ineludibilidad del mismo, lo factible de lo irrealizable, y de determinar, sin prejuicios, las directrices más adecuadas para la futura orientación del mismo proceso.

Indicaré a continuación las principales medidas que, estoy convencido, podrían promover una dramática mudanza en la actitud de los contribuyentes, creando una auténtica conciencia fiscal.

9. Expansión de la Base de Incidencia de los Impuestos Directos

Es un hecho notorio que en casi todos los países en vías de desarrollo, el fisco es esencialmente regresivo, quiero decir con esto, que se nutre de impuestos indirectos que son trasladados al consumidor, adicionados al precio de mercaderías o servicios. Aparte de la injusticia de la tributación indirecta que en Brasil, para ejemplificar, representa un promedio de 65 % de la recaudación federal, es cierto que el tributo precisa alcanzar un número elevado de individuos, sin los que se torna imposible estructurar cualquier conciencia fiscal seria. No basta, en efecto, tomar conciencia y valorar el fenómeno tributario intelectualmente, ajeno a él, como si se tratase de matemática pura o metafísica. Es imprescindible que el analista se integre concretamente en el proceso, envolviéndose en él psicológicamente, sintiendo en carne propia, el efecto las veces cauterizante de las medidas que aceptara o defendiera en teoría, posibilitando el contraste y la interferencia de aquel fragmento de irracionalidad y emotividad inherentes a la condición humana.

Ora, el impacto de tributación indirecta es amortiguado por el mecanismo de los precios que lo absorben. Paradójicamente, el consumidor, que es el contribuyente de hecho, dispone menos del gravamen pago, que el productor o vendedor, contribuyentes de derecho que, prevaleciendo la elasticidad de la demanda, como es de reglamentación, nada pagan.

Aquel amortizamiento del impacto tributario, a su tiempo, embota la sensibilidad fiscal de los individuos que no asimilan, conscientemente, el fenómeno subyacente, o sea, el pago de tributos disfrazados dentro de los precios. Para reavivar la conciencia fiscal anestesiada, e incluso despertarla, es menester dar al contribuyente la noción inmediata, penetrante, del sacrificio financiero que se le exige. Actualmente eso sólo es posible a través de la utilización del impuesto sobre la renta. Este despierta la conciencia del individuo, agiliza su raciocinio, hace que se interese por la aplicación de sus recursos, lo estimula a fiscalizar el poder público, a exigir eficiencia de servicios y utilidades de los gastos públicos, le crea una mentalidad anti-evasión-dolosa y garantiza la repulsa social hacia aquél que la practica.

Esa expansión de base en la incidencia del impuesto de renta debe ser principalmente numérica, obteniendo inclusive, no obstante en forma bastante mitigada, clases de renta inferior. El ejemplo dado por Brasil en ese sector es edificante, consiguiendo prácticamente cuadruplicar, en pocos ejercicios, el número de declaraciones de impuesto sobre la renta.

10. Educación para una Conciencia Fiscal

Al lado de esas medidas, actuantes en el plano empírico de la realidad, me parece indispensable proponer algunas líneas maestras de una estructura educacional promotora de la conciencia fiscal.

Es indudable que la difusión de la conciencia fiscal sólo se obtendrá merced a la incesante y vigorosa campaña de esclarecimiento del fenómeno tributario en todas sus facetas. Desde la enseñanza media, la conciencia fiscal debería ser despertada con explicaciones de los rendimientos sobre la causa, operación y destino del ingreso tributario. Complementándola, con carácter ya de especialización profesional, en las escuelas técnicas y en las de ciclo superior, donde los futuros ciudadanos adquirieran conocimientos en extensión y profundidad compatibles, toda la teoría científica impositiva.

Paralelamente, incumbe seria obligación a todos los órganos financieros el promover la difusión intensiva y permanente de la legislación tributaria, asistiendo directamente los contribuyentes, promoviendo conferencias, seminarios y cursos, distribuyendo todo el material explicativo necesario de las leyes y actos fiscales, etc.

En otro plano, debe ser estimulada, junto a órganos representativos de las clases económicas, la formación de asociaciones de contribuyentes o centros de estudios o divulgación fiscal, como existen en varios países, para reforzar aún más la difusión de la materia tributaria por adecuadas técnicas de comunicación.

11. Facilidad para la Comprensión de las Leyes Fiscales

A continuación, la difusión de la ciencia tributaria posibilitaría la formación de un cuadro cada vez más amplio de especialistas, habilitados a interpretar y aplicar debidamente las leyes fiscales. Estas se vuelven progresivamente complicadas, herméticas y hasta contradictorias, reflejando sus cambiantes dinamismos, rastreando la riqueza por donde van, acompañando las enmarañadas relaciones modernas de negocios y la imprevisible tecnología de nuestros días. Hace 200 años, Adam Smith, que plasmó los principios cardinales de tributación, decía que el impuesto debe ser determinado de modo claro y preciso, en cuanto a la cuota a pagar, en cuanto al objeto que se debe pagar, en cuanto al modo y a las personas obligadas al pago. Siendo inasequible ese ideal, importa que los contribuyentes de las empresas encuentren disponible el talento necesario para orientarlos en el dedalo de las normas tributarias. Dejará entonces el derecho

tributario de ser una especie esotérica, como alguien lo designó un día con cierta exageración, por el simple hecho de extenderse el círculo de los que lo conocen. Desaparecerán también el empirismo y la improvisación en el manejo empresarial de las cuestiones fiscales que hoy predominan.

Recíprocamente, si no se puede exigir del Estado simplicidad en las normas que edite, puede exigírsele apuro técnico en su formulación, educándose a los legisladores, asistentes legislativos y oficiales administrativos. Se puede principalmente pretender la codificación periódica de las leyes tributarias, armonizándose el texto de las nuevas leyes con las disposiciones de normas parcialmente abolidas. La certeza del derecho aplicable y la facilidad y rapidez de consulta son factores inapreciables para una adecuada conciencia fiscal.

12. Conclusiones

Resumimos a continuación las principales conclusiones a las que arribamos en el transcurso del trabajo:

- a) la evasión fiscal es fenómeno inevitable, pero debe ser severamente reprimida; incurre en múltiples causas, principalmente el prejuicio, la ignorancia, el exceso de individualismo y el apego de los bienes;
- b) las formas más características de la evasión son: la evasión dolosa, la omisión y el fraude fiscal;
- c) la omisión fiscal debe ser combatida mediante el perfeccionamiento de la legislación, desviando los blancos que la posibilitan;
- d) un proporcionado sistema de sanciones es necesario para reprimir el fraude y la evasión fiscal, principalmente penas de naturaleza delictiva;
- e) la formación de una verdadera conciencia tributaria nacional es medida obligatoria para que un sistema fiscal se pueda perfeccionar y modernizar;
- f) Las principales providencias para crear una mentalidad tributaria brillante son: expansión de base de incidencia de los impuestos directos, educación tan generalizada cuanto posible al respecto de la materia tributaria; formación de especialistas y codificación periódica del derecho tributario.

CONCLUSIONES SOBRE EL TEMA "EVASION FISCAL"
(CAUSAS, FORMAS DE PREVENIRLA Y REPRIMIRLA)

1. La evasión ilegal en cualquiera de sus formas y fundamentalmente el fraude fiscal, constituye el problema más serio que debe afrontar la administración tributaria. Los participantes señalaron que el perfeccionamiento de la administración tributaria representa uno de los objetivos fundamentales que deben alcanzarse para evitar que aquella prospere. Se reconoció, asimismo, que existen causas ajenas a la administración tributaria que influyen en el tipo y grado de la evasión fiscal y entre ellas se citaron el afán de lucro, la imagen que el contribuyente tiene del gobierno y de la administración pública en general, la mala situación económica, la excesiva presión fiscal y la complejidad de la legislación tributaria.

2. La determinación de cuáles son las causas que en cada caso originan fundamentalmente la evasión fiscal, sirve para fijar con mayor seguridad las adecuadas políticas de prevención y represión, por lo que se recomendó realizar los estudios pertinentes para identificar tales causas. Se reconoció que un programa racional y permanente de educación al contribuyente e información pública, constituye una labor importante que debe ser encarada por la administración tributaria con la finalidad de formar lo que se llamó la conciencia tributaria de la población.

En cuanto a las medidas represivas, se tomó conocimiento de que en Estados Unidos, por ejemplo, la existencia de una legislación criminal especialmente aplicable al fraude tributario y la actividad de los llamados "agentes fiscales", han significado pilares fundamentales en la lucha contra la evasión. Si bien se entendió que la legislación criminal puede representar un importante factor de disuasión, se reconoció que en la actualidad, en muchos países, la extensión del fraude fiscal torna algo teórica la posibilidad de aplicar una legislación criminal, por lo que, en principio, la misma debería reservarse para los casos de evasión fraudulenta organizada o deliberada por parte de los contribuyentes, en tanto que en los casos de evasión menor se hace preciso acentuar la política de información y educación, a la vez que mantener cierto control indirecto (certificados, por ejemplo) como forma de prevenir y detectar la misma.

3. Finalmente, se comentó que el otorgamiento de facilidades de pago a los contribuyentes, en muchos casos constituye un factor determinante de evasión, a la vez que perturba la administración tributaria en cuanto no permite la recaudación regular de los impuestos.