

Ponencia:

**TEMA 1.1. EVASION TRIBUTARIA
(HETERODOXIA O NUEVA ORTODOXIA)**

Carlos Miguel Tacchi

Secretario de Ingresos Pùblicos
(Argentina)

SUMARIO: I. Introducción.—II. Enfoque clásico.—1. Introducción.—2. Elusión o la llamada evasión legal del tributo.—3. Algunas definiciones dadas por la doctrina.—4. Nuestra opinión.—5. Conclusiones a los problemas de alcance y terminológicos.—6. Causas de la evasión.—7. Efectos sobre la aplicación del sistema tributario.—III. Enfoque heterodoxo o nueva ortodoxia.—1. Introducción.—2. Cambios estructurales. Recuperación de la recaudación tributaria.—3. El camino de la doble vía, de tránsito inverso y obligatorio en ambas.—4. La culturización tributaria.—5. Otras ingenierías tributarias del primer cambio estructural.—6. Regresividad del sistema tributario.—7. Marco global de principios y políticas. Enfoque estructural. Bibliografía.

I. INTRODUCCION

El tema de la evasión tributaria, a poco que se aborde con el fin de determinar sus diferentes aspectos, detectarlos, ordenarlos y clasificarlos, para construir modelos teóricos que sirvan como guía instrumental de análisis, se presenta al observador como un fenómeno complejo que no se origina en una sola causa y avanzando en el estudio se llega al convencimiento que la tarea de elaboración de lo que podría ser una teoría de la evasión tributaria reclama necesariamente un enfoque interdisciplinario.

Se adhiere a quienes rechazan la frivolidad de los enfoques explicativos simplistas en el sentido de que se trata de problemas inherentes al espíritu latino o a países subdesarrollados o en vías de desarrollo, o que se circunscriben sólo a la empresa mediana, pequeña o familiar. Piénsese en los

denominados paraísos fiscales y en la fijación de precios entre filiales y/o sucursales de empresas multinacionales.

La evasión tributaria, por la importancia que asumen sus consecuencias, ha sido tratada por prestigiosos autores, en el orden nacional e internacional, desde los distintos puntos de vista y explicitando sus aspectos terminológicos, de categorización, etc.

El acercamiento al tema en esta instancia es el de quien comenta las experiencias de aplicación de su metodología, resultante de haberse hecho cargo en su país, de buscar la eliminación de las nefastas consecuencias del fenómeno tratado, en un momento en que las características de la situación eran de tal gravedad que debía afrontarse el nudo gordiano con la necesidad imprescindible de no errar el método.

Las armas usadas consistieron en la aplicación de un plan global basado en una serie de medidas de las cuales la CULTURIZACIÓN TRIBUTARIA constituye el centro de gravedad del sistema, la llave que garantiza la firmeza de los avances, la consolidación de los estadios conseguidos y el mantenimiento del sentido de los vectores trazados, prescindiendo de quienes posteriormente impulsen el proceso.

La CULTURIZACIÓN TRIBUTARIA produce como consecuencia llevar al plano consciente de la comunidad que "ella es la dueña de los impuestos", esto es, a que ésta advierta, sin lugar a dudas, la necesidad de protección de sus intereses.

Esto se relaciona con la idea del bien jurídico protegido. Estos bienes nacen con la vida, son vitales para el individuo y la sociedad (la vida, el honor, la libertad, la propiedad). La existencia de la antijuridicidad entendida como lesión o simplemente como puesta en peligro de esos bienes jurídicamente protegidos es lo que genera la fuerza del derecho.

El bien jurídico protegido en el tema que estamos tratando es "la propiedad" que tiene la sociedad sobre los dineros destinados al cumplimiento de los fines de la colectividad y que se ponen en manos del Estado en su carácter de administrador.

Más adelante se tratará el tema al considerar concretamente el CAMINO DE LA DOBLE VÍA, de tránsito inverso y obligatorio en ambas, por el cual van los recursos de la comunidad en forma de tributos hacia las arcas fiscales y por el que vuelven nuevamente a la sociedad en forma de servicios, diferenciando el fenómeno del tributo del fenómeno de la actividad financiera del Estado.

Se remarca, sin embargo, aquí que mi posición sobre el tema es la de quien dirige su accionar a cambiar el ángulo de observación tradicional del fenómeno, que se sitúa actualmente del lado del Estado como centro de la actividad financiera, por la cual éste se provee de fondos propios mediante los tributos que le son debidos y con los cuales cumple sus fines.

Situado el observador, en cambio, del lado de la comunidad, advierte claramente que es ésta la que provee los fondos que le son propios, haciéndolos llegar al Estado, para que éste, como administrador y mandatario de ella y no dueño de los mismos, los asigne eficientemente y los administre honestamente. Todo ello conforme a un orden reglado por la voluntad social expresada en ese gran contrato social que es la Constitución Nacional y plasmado periódicamente en la ley que da culminación al proceso presupuestario.

Sin que a estos efectos se asigne a lo siguiente un carácter valorativo mayor que el de su simple mención, me permitiré traer aquí lo expresado por el Nuevo Catecismo de la Iglesia Católica, dado recientemente (11-10-1992) a conocer por el Sumo Pontífice Juan Pablo II por la Constitución Apostólica *Fidei Depositum*. En él, refiriéndose al mandamiento que prohíbe el robo, manifiesta que toda forma de tomar o retener injustamente el bien ajeno, aunque no contradiga las disposiciones de la ley civil, es contraria al séptimo mandamiento y menciona algunos ejemplos, entre los cuales se encuentra el *fraude fiscal*.

II. ENFOQUE CLASICO

1. Introducción

Se encara el tema, coincidiendo con quienes piensan que necesariamente requiere un enfoque interdisciplinario. Además de la multitud de aspectos que influyen en estas conductas se advierte que las categorías tributarias son de contenido económico y su sometimiento al ordenamiento jurídico necesita aún de reflexiones integralizadoras, para el tratamiento unívoco de la evasión tributaria en general.

El enfoque jurídico en el tratamiento del tema es de suma importancia, dado que la caracterización de estos fenómenos se hace con el objetivo de buscar soluciones adecuadas y eficaces, que en dicho ámbito derivan en el espectro de penalidades que intentarán corregir conductas.

Es necesario advertir que algunos autores, consideran que el Derecho tributario es un todo orgánico con aspectos diversos interconectados pero nunca separados. De ello deriva que las infracciones y sanciones pertenezcan a una misma categoría jurídica: ilícito fiscal. De manera que ello no permitiría aplicar las disposiciones del Derecho penal, salvo que la ley tributaria remita expresamente a sus normas.

En cambio, en otros, predomina la idea contraria que deriva como consecuencia lógica de las teorías penalistas asentadas en la unidad necesaria del Derecho penal y que determinan la obligatoria vigencia del Código penal.

Existen concretamente cuerpos regales específicos que contienen disposiciones penales sobre hechos relacionados con la tributación -incluido el contrabando y las contribuciones sobre la seguridad social- que constituyen disposiciones penales especiales complementarias del Código penal.

En este ámbito se distingue el delito de la contravención:

- * *Delito*.—Es una infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos y su estudio corresponde al derecho penal común.
- * *Contravención*.—Es una falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata.

El objeto que se protege contravencionalmente no está representado ni por el individuo mismo, ni por sus derechos naturales o sociales en sí, sino que está representado por la acción estatal en todo el campo de la administración pública.

Los autores que expresan esta posición sostienen a su vez que constituye un error la distinción que se realice de estas dos figuras a través del elemento intencional, al afirmarse que son delitos los cometidos con dolo o intencionalidad, mientras que las contravenciones son aquellas cometidas por culpa o negligencia. Dicen por su parte que existen contravenciones dolosas y delitos culposos.

También se sostiene que la infracción tributaria no es en sí misma un ataque directo e inmediato a los derechos de los gobernados, sino que solo se está incurriendo en una ilicitud contravencional al obstruirse la función financiera estatal. Por ejemplo, un ataque directo a la salud pública consiste en el envenenamiento de las aguas reprimido por el Código penal como delito. Por el contrario, la salud pública sería indirectamente atacada si por el no pago de tributos se impide que el Estado instale hospitales.

Es decir, será delito toda agresión directa o inmediata a un derecho ajeno y habrá contravención cuando se perturbe la actividad que desarrolla el Estado para materializar esos derechos.

Deben considerarse aquí también los denominados delitos de peligro, consistentes en las "acciones preparatorias" tendientes a consumar un acto delictivo, que constituyen también un delito aun cuando por circunstancias externas no se haya podido llegar a materializar. Dentro de este rango encontramos a los actos preparatorios para la evasión, consistentes en la existencia de doble contabilidad, liquidaciones, registraciones contables o balances engañosos o falsos, o la no emisión de facturas o documentos equivalentes cuando hubiera obligación de hacerlo, efectuando facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto o, cuando, valiéndose de cualquier otro ardid o engaño se oculte, se modifique, se disimule o no se revele la real situación económica o patrimonial, con el objeto de dificultar o

impedir la fiscalización o la percepción de los tributos, siempre que pueda importar un perjuicio al Fisco, se reitera que aún cuando el acto definitivo que se prepara con este accionar no haya podido consumarse.

2. Elusión o la llamada evasión legal del tributo

Evadir significa substraerse. En el Derecho tributario significa evadirse o substraerse al pago de un tributo legítimamente adeudado.

La doctrina se refiere a algunas formas llamadas de evasión legal del tributo, así se hace por ejemplo referencia a una evasión organizada por la ley aludiendo a los tratamientos preferenciales, exentivos o promocionales, pero en realidad debe advertirse que el sujeto exento no se constituye en un verdadero sujeto pasivo para la obligación tributaria. Los regímenes integrales de promoción regional o sectorial han sido calificados como mecanismos de elusión legal, dado que en la propia ley se promueve la sustitución del pago de tributos por la realización de determinadas inversiones, es decir, se dirige al contribuyente a reducir los pagos de sus obligaciones fiscales. *Sin embargo, esto constituye una reducción legal del ámbito de la imposición.*

También se refiere la doctrina a una *evasión por opción o economía de opción* que consiste en situarse fuera del ámbito de la imposición y el ejemplo más típico que se da para graficar el caso es el del contribuyente del impuesto al tabaco que deja de fumar y se sustrae a la imposición. En este sentido se dice también que no hay ninguna norma legal, en cualquier régimen jurídico, que pueda impedir que los particulares arreglen sus negocios de manera de pagar menores tributos, tanto como vimos, dejando de hacer lo que está gravado como el reordenamiento de su producción, de procesos productivos u operacionales para colocarse en estadios menores de gravación.

De manera que en el análisis de estos temas referidos a conductas por las cuales se intenta interrumpir la vía de acceso de fondos al Fisco, la elusión, en los términos hasta aquí descritos no tiene cabida, dado que ella necesariamente se debe referir al accionar del contribuyente relacionado con el hecho imponible descrito en la ley cuya finalidad concreta consiste en constituir, definir y mantener en funcionamiento vías que produzcan el fluir de fondos al Fisco.

La doctrina y la jurisprudencia han coincidido en que nadie tiene la obligación de elegir el camino más gravoso para sus intereses y también en que los contribuyentes tienen derecho a la elección de las formas de sus actos de manera que resulten tributariamente más beneficiosas.

Sin embargo, existen otras formas denominadas "elusión" que no están basadas en la "economía de opción", debe diferenciarse perfectamente la conducta por la cual se utilizan para la realización de determinados actos

formas jurídicas que no son las comúnmente adoptadas como naturales o eficaces para los mismos. Esto conduce al análisis de los casos en los que se acude al abuso de las formas jurídicas para determinar si, en realidad, constituye una conducta antijurídica.

El abuso de la forma jurídica consiste en aplicar a un determinado negocio una forma que no sea la normal o típica respecto de la realidad económica que se exterioriza mediante ella y este hecho guarde una relación con una disminución de impuestos a ingresar, de manera tal que la señalada distorsión solo resulte explicada por el menor tributo.

Así, el ropaje jurídico adoptado no encuentra su explicación racional en la referencia al acto que está concretando, sino al menor tributo que de él o de su posterior operatoria resulte. Hay una directa relación con la reducción total o parcial de tributos y, por tanto, constituye una conducta que está simplemente tratando de "sustraerse" a la tributación mediante un ardid o engaño.

Se considera que el comportamiento precedente constituye una figura agravada de la evasión que, en todo caso, se prefiere simplemente llamar "evasión" en sentido genérico y de ninguna manera "elusión".

La simulación ha introducido el elemento fraudulento a la relación tributaria. La evasión, en su exteriorización práctica, va siempre acompañada de maquinaciones insidiosas, simulaciones absolutas o relativas, porque es la forma de dar apariencia legal a hechos que con probabilidad de éxito determinen la falta de pago del impuesto.

En la economía de opción el *intento juris* y el *intento facti* se muestran coincidentes entre sí. No existe en este caso abuso de las formas, no hay una máscara destinada a ocultar una finalidad diferente.

Por el contrario, si hay abuso de las formas, hay una voluntad ostensible y otra oculta diferente, el objeto perseguido es producir un engaño que a su vez genera un daño al fluir de fondos a las arcas fiscales, todo esto implica la comisión de un fraude contra el Fisco.

Por este camino llegamos a aquella situación que comúnmente las normas tributarias incluyen como incumplimiento fraudulento (defraudación fiscal), la que presenta las siguientes características:

- Requiere una intención deliberada de dañar al Fisco.
- Se comete defraudación cuando mediante ardid, simulación, occultación, maniobra o cualquier forma de engaño, se induce a error al Fisco, del que resulte un enriquecimiento indebido a expensas de su derecho a la percepción del tributo para devolverlo a su dueña que es la sociedad.

3. Algunas definiciones dadas por la doctrina

Al examinar el nombre o término elegido sucesivamente por los diversos autores para designar la evasión tributaria, se advierten diferencias notorias, resultado natural de distintos enfoques de aproximación al estudio del tema. A continuación hacemos un elenco resumido de los aludidos significados:

3.1. *Evasión - Elusión - Remoción*

La EVASIÓN es un concepto genérico que contempla toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado.

La ELUSIÓN en cambio constituye una especie, en cuya virtud a un hecho o acto gravado se le da la apariencia de otro con la finalidad expresa de sustraerse también, en todo o en parte a un tributo legalmente debido. Se trata de apelar a formas o estructuras diferentes de las convencionales, con tal de dar a un hecho imponible una investidura diferente sin alterar por ello su real naturaleza o sustancia.

La REMOCIÓN consiste en modificar funciones para economizar gravámenes y cuya legitimidad tampoco es discutida. Nadie está obligado a adoptar las formas que le sean más gravosas.

3.2. *Abstención - Evasión - Fraude Fiscal*

La ABSTENCIÓN son todas las formas licitas, no fraudulentas, mediante las cuales el contribuyente se sustrae al pago de un impuesto. Deja por ejemplo de comprar determinados productos gravados (cigarrillos, vino, etcétera.).

La EVASIÓN es la maniobra que realiza un contribuyente recurriendo a medios ilícitos con el fin de no pagar el impuesto en su justa medida. Tales como la ocultación de mercaderías compradas sin comprobantes, ocultación de operaciones gravadas (ventas, rentas, ganancias, etc.), o simplemente emigrando fuera del país con dineros mal habidos.

El FRAUDE FISCAL es la forma más grave de todas, configura un delito penal: falsificación de valores fiscales, comprobantes falsos, contrabando, etcétera.

3.3. *Defraudación - Evasión legal, lícita o legítima*

La DEFRAUDACIÓN es todo acto u omisión que, violentando disposiciones legales, en el ámbito de un país o en la esfera internacional, produce la disminución o eliminación de la carga fiscal.

La mal llamada EVASIÓN LEGAL, LÍCITA O LEGÍTIMA es aquella que, sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario, mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas y a la cual debe llamarse con propiedad elusión fiscal (1).

3.4. *Evasión (como término único)*

Algunos autores entienden que el término EVASIÓN alcanza tanto a las situaciones lícitas como a las ilícitas.

Se trata de una divergencia de carácter terminológico porque todos reconocen la existencia de medios lícitos o ilícitos para evitar el pago de los impuestos y en consecuencia bajo la denominación EVASIÓN establecen siempre una subdivisión básica, que distingue entre la EVASIÓN ILEGAL O ILÍCITA y la EVASIÓN LEGAL O LÍCITA, y que coincide en lo sustancial con la distinción entre "evasión" y "elusión" de quienes adhieren a la otra terminología.

En las conclusiones a que se arribó en las IV Jornadas Luso-Hispanoamericanas de Estudio Tributario, realizadas en Estoril (Portugal) en septiembre de 1970, se expresó que:

«Las Jornadas consideran necesario efectuar inicialmente una delimitación conceptual, pues, no obstante reconocer el valor de los argumentos de quienes utilizan una terminología diferente, la figura de EVASIÓN envuelve siempre conductas ilícitas, razón por la que no nos parece apropiado su aplicación a otros comportamientos sustancialmente distintos.»

Y además, que:

«Las Jornadas entienden que el concepto de EVASIÓN TRIBUTARIA debe restringirse a conductas ilícitas adoptadas por el contribuyente para evitar, reducir o retardar el pago del impuesto debido y que el concepto de ELUSIÓN debe ser reservado para aquellas conductas que, por medios lícitos, evitan o retardan la producción del hecho imponible o reducen los efectos que de él emergerían. Esta forma de denominación es la que prevalece en los países de habla española.»

3.5. *Evasión como escape impositivo o como ausencia de ingreso de fondos*

El escape impositivo en este sentido amplio se refiere a todos aquellos actos que el sujeto realiza para evitar la carga fiscal y se dividen en:

(1) A mi criterio, econtrándome entre los que no distinguen elusión de evasión —por el contrario aquélla sería una figura agravada de la evasión—, la elusión así tratada queda fuera del tema.

- a) aquellos actos que igualmente producen ingresos para el gobierno, como el fenómeno económico de la traslación (que incluye tanto a tributos "directos" como "indirectos"), y
- b) aquellos otros que implican ausencia de ingresos para el Fisco, pudiendo ser legítima (*tax avoidance* o elusión) o ilegítima ("evasión propiamente dicha").

3.6. ***Evasión fiscal o tributaria***

Por último se tomará de la doctrina una definición concreta mencionando sus características fundamentales:

-Evasión fiscal o tributaria 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.» (Cfr. Villegas, Héctor B.; Arguello Vélez, Gustavo, y Spila García, Rubén: "La evasión fiscal en la Argentina" Derecho fiscal (Buenos Aires, Argentina), t. XXIII, pág. 337).

Por tanto, se advierte:

- Se trata tanto de la eliminación total como parcial de un tributo.
- Debe estar referida a un determinado país cuyas leyes se transgreden.
- Sólo la cometan los jurídicamente obligados al pago.
- La evasión es comprensiva de todas las conductas contrarias a derecho que tengan como resultado la eliminación o disminución de la carga tributaria.

Toda evasión fiscal es violatoria de disposiciones legales, es decir, antijurídica.

4. **Nuestra opinión**

Me parece prudente incluir aquí una definición propia sobre el tema, que contempla un nuevo enfoque a partir de un diferente ángulo de observación del fenómeno tributario y que resalta el mantenimiento de la "vía de ida" (en el "camino de la doble vía" —de tránsito inverso y obligatorio en ambas—) por la que afluyen fondos al Fisco y del que la evasión constituye una patología:

Evasión tributaria es todo acto que tenga por objeto interrumpir el tempestivo y normado fluir de fondos al Estado en su carácter de administrador, de tal modo que la conducta del sujeto obligado implica la asignación por se de un subsidio, mediante la disposición para otros fines de fondos que, por

imperio de la ley, deben apartarse de su patrimonio y que sólo posee en tenencia temporaria o como depositario transitorio al solo efecto de ser efectivamente ingresados o llevados a aquél.

5. Conclusiones a los problemas de alcance y terminológicos

Se reitera una vez más que el problema de la evasión tributaria presenta múltiples aspectos ligados con el contenido de disciplinas distintas y admite también por lo tanto diferentes enfoques. Se da en el ámbito de las "relaciones económicas" y, por tanto, en ocasiones, el formalismo de la disciplina jurídica ha influido en el análisis económico del impuesto.

Otras veces las construcciones económicas han pretendido absorber el tratamiento jurídico, amparándose en que la evolución real suele desbordar las previsiones legales. Estas incoherencias se dan obviamente cita en torno a la evasión tributaria sobre todo por estar este aspecto ligado con el delicado tema de las penalidades.

Parecería no posible, piensan algunos autores, alinear a todos los tratadistas, sean juristas, economistas o integralistas, en el unívoco empleo de los términos y de las nociones referidas al impuesto y parecería también que los autores han renunciado a crear una síntesis superadora de las distintas posiciones.

Así, en un enfoque de economía financiera constituye una evasión legal el hecho de que el impuesto no sea soportado por quien está legalmente obligado, porque se ha producido el fenómeno de traslación, aún cuando se haya materializado su ingreso al Fisco. En cambio para la apreciación jurídica no existe una evasión legal, aún cuando quien ha sido nominado por la ley conforme a su capacidad contributiva haya conseguido trasladarle la carga a otra economía individual.

Ante la dualidad de perspectivas ---jurídica y económica--- con que necesariamente debe enfocarse este problema característico de la actividad financiera, me incorporo a quienes abogan por procurar que la elaboración del concepto de la evasión tributaria y la enunciación de sus problemas y soluciones, respondan a criterios jurídicos que no se sitúen a espaldas de la correspondiente realidad económico-social en que interactúan.

Nuestra opinión en este aspecto es que el nuevo enfoque, que mira al proceso tributario-presupuestario del lado de la sociedad, lo que permite apreciar con nitidez el "fenómeno del tributo", por contrario a la tradicional postura de ver el "fenómeno de la actividad financiera" situándose en el otro extremo, es decir, del lado del Estado, explicitado más adelante al referirme al CAMINO DE LA DOBLE VÍA, de tránsito inverso y obligatorio en ambas, permite replantear el problema en estos términos:

Hay conductas en las que en forma inmediata se produce evasión y en este caso el bien jurídico que está en juego es el derecho de propiedad sobre tales fondos, por parte de la sociedad, única dueña de los impuestos.

Por otra parte, seguramente, habrá en el accionar de los contribuyentes y responsables de tributos conductas sujetas a infracciones contravencionales en el sentido expuesto, pero ellas no constituyen todo el universo.

6. Causas de la evasión

Se mencionarán a continuación, sin que el orden de exposición determine su importancia, un elenco de causas que la doctrina ha analizado como que dan origen a la evasión tributaria.

Una particularidad que presentan es que sus consecuencias, evidentemente negativas, a su vez se transforman en causas dinamizadoras del mismo proceso, esto es en causas de evasión.

En atención a que las causas de la evasión tributaria son múltiples y de variada naturaleza (económicas, sociales, políticas, culturales, educacionales, etc.), adquiere gran importancia el contexto social en el que se desenvuelven estas actividades humanas y las actitudes que van apareciendo en la sociedad, abriendose paso por el proceder de padres, maestros, profesionales, funcionarios, etc., hacia su instalación definitiva en la misma, determinando líneas de conducta, distintos niveles de comportamiento social que tienen reflejo en el orden tributario.

Así resultará más proclive a la evasión una sociedad en la que se haya instalado una tolerancia generalizada respecto de la violación de las normas, en las que se convive cotidianamente con el pase de semáforos con luz roja, con el soborno, con la violación de normas de seguridad e higiene en restaurantes y aun en hospitales, clínicas o sanatorios y en el cuidado del medio ambiente. Seguramente no será ésta una sociedad que condenará la falta de facturación ni la doble contabilidad como hechos graves.

La evasión ha coexistido, desde todos los tiempos, con los mecanismos compulsivos de tributación, circunstancia que llevó a decir que su erradicación total, en términos absolutos implicaba la de los tributos mismos.

Esta desaparición, imposible en términos prácticos, se ha planteado sin embargo en términos abstractos junto con ideas de regímenes utópicos (anarquismo, marxismo) o bien con la de su cruel sustituto: la inflación dirigida.

A mi criterio, la inflación constituye el más perverso de los impuestos, al que le son atribuibles todos los efectos negativos e inconveniencias que el análisis de cuestiones tributarias ha explicitado.

En el origen de la evasión fiscal se observa que su rol más importante es el de la resistencia a la exacción compulsiva del patrimonio particular,

determinante de un tenso conflicto entre Fisco y contribuyentes que lenta y gradualmente fue generando el plexo de principios, normas y limitaciones que forman el andamiaje del Derecho tributario contemporáneo.

La aceptación generalizada del principio de maximización de rendimientos y beneficios se constituye también en un componente del fenómeno de la evasión en sus vertientes financieras, jurídicas y psicológicas.

Cualquiera sea el grado de colaboración de las unidades económicas con el accionar de la Hacienda pública, aquéllas consideran que el impuesto constituye un obstáculo o una perturbación para sus planes a la hora de adoptar sus decisiones.

La actitud mental primera de los individuos frente a la imposición tributaria es de absoluta irracionalidad. Durante mucho tiempo esta actitud encontró justificación en siglos de cobranza arbitraria y empleo estéril de las rentas públicas.

En la actualidad una mayor rigidez disciplinaria en la actividad financiera pública y la canalización de recursos para fines sociales hace que la anterior mentalidad se presente como reaccionaria y de resistencia anacrónica a los nuevos hechos.

La conciencia tributaria consiste precisamente en la eliminación de la conducta emotiva del contribuyente frente al gravamen, que nace del desconocimiento de la realidad de que se trata y que le produce reacción y le resta madurez.

Es indudable que en nuestros días la conciencia fiscal sólo se obtendrá merced a la incesante y vigorosa campaña de esclarecimiento del fenómeno del tributo en su tránsito por el CAMINO DE LA DOBLE VÍA, de sentido inverso y obligatorio en ambas.

6.1. ***El sistema tributario como causa***

Se dice que si bien el sistema tributario vigente pueda constituir una causa de evasión, no puede ser ésta evidentemente la causa principal y fundamental, dado que esto llevaría a pensar que el problema se resuelve única y definitivamente mediante cambios de su estructura formal.

Por supuesto que cuando se presentan distorsiones tales como los sistemas tributarios que elevan demasiado los impuestos directos se producen consecuencias evasivas importantes entre las que pueden contarse la emigración de capitales. Parte de los capitales extranjeros afluidos a la Argentina lo han sido, entre otras, a causa del excesivo peso tributario en sus países de origen, cuando esto adquirió una magnitud tal para vencer el costo del riesgo que representa todo traslado de riqueza a un país nuevo.

Esta causa está también relacionada con los sistemas tributarios en los cuales no se contempla una combinación adecuada de gravámenes (beneficios, rentas, patrimonio, operaciones) y aquellos en los cuales la falta de adhesión a los principios de la tributación no permite alcanzar sus fines básicos, éticos, económicos y operativos.

Las fallas graves en la equidad, transparencia, practicabilidad de las medidas fiscales, de economía en la recaudación y de igualdad, legalidad, generalidad y no confiscatoriedad, condicionarán severamente al sistema tributario que las contenga.

Hay sistemas tributarios que presentan características similares a las de cualquier país con economías fuertes y finanzas sanas, que cuentan con el respaldo de una jurisprudencia judicial y administrativa con aportes muy valiosos para perfeccionamiento de la legislación fiscal y sin embargo dan también la idea de su inevitable ineficacia.

Hay coincidencia también en afirmar que ciertos sistemas tributarios funcionan mal como consecuencia de la incidencia cada vez más creciente de causas económicas, financieras, sociales y políticas, las que van adquiriendo una magnitud tal, al punto de llevarlos a una situación de parálisis. De ellas una de las más perturbadoras es la inflación y más aún si tales sistemas no eran adaptados, en tiempo y forma, para neutralizar en parte los efectos de ésta.

Si se logra la estabilidad económica, el CAMBIO ESTRUCTURAL deberá consistir en la rápida ADAPTACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO A DICHA ESTABILIDAD, esto es, a nuevas condiciones de estabilidad monetaria, eliminando tributos menores y afianzando y dinamizando los tradicionales (Valor Agregado, sobre las Rentas o impuestos específicos principalmente).

Se neutralizan así las causas de evasión endógena, propias del sistema. Para ello se deben eliminar en los impuestos plurifásicos al consumo los mecanismos acumulativos o de piramidación, en los cuales la alícuota puede alcanzar valores quasi infinitos con una recaudación de nivel ínfimo por efecto de las conductas de evasión que generan.

En aquellos países como la República Argentina, en el que regía a nivel nacional el Impuesto de Sellos, para evitar que genere evasión endógena se debe modificar completamente su estructura o disponer directamente su eliminación, lo que, por otra parte, tiende a posibilitar una mayor seguridad jurídica.

6.2. *Anárquica distribución de facultades tributarias entre distintos niveles de gobierno*

La conformación actual de facultades tributarias puede reconocer causas históricas dentro de cada país y deberse también a la yuxtaposición de solu-

ciones circunstanciales y coyunturales que conspiraron contra la claridad y sistematicidad de sus normas y mecanismos de aplicación.

A esta situación contribuyeron tanto la actuación de los niveles de gobierno federales, como los apremios por requerimientos de corto plazo de los provinciales o estaduales y el caos en que generalmente, se desenvuelve el nivel municipal en aquellos países de menor grado de desarrollo.

La vía de los acuerdos con los estados provinciales o estaduales y/o municipales deberá dar como resultado la eliminación de estas anomalías que no solamente son causa de evasión sino de otras consecuencias económicas de importancia.

6.3. *Bajo nivel educacional de la población*

Esta causa está referida tanto al bajo nivel de la educación en general de una colectividad, cuanto a la relacionada con la necesidad de obtener recursos legítimos e indispensables para el sostenimiento de las funciones básicas y esenciales que hacen a la razón de ser del Estado y a los legítimos derechos de cada uno de los integrantes de la sociedad.

Se ha dicho que el niño debe aprender desde la escuela primaria, así como hace con el Himno Nacional, que su país y su comunidad sólo se van a mantener con los recursos genuinos que sus padres provean y que se llaman tributos —impuestos, tasas y contribuciones—, que con ellos se paga la justicia, la seguridad interior, la educación, los hospitales, la asistencia social, etc., y que representan el camino solidario que tienen las comunidades para afianzar sus instituciones y progresar.

6.4. *Falta de simplicidad y precisión en la legislación tributaria*

Se alude aquí a la falta de leyes y reglamentaciones claras y sencillas, tendientes a ser comprensibles por un lego en la materia, instrucciones e ilustraciones de casos específicos y respuestas claras y oportunas a los contribuyentes por parte de la administración fiscal, en armonía siempre con el nivel de desarrollo de la sociedad a la que se dirigen.

La falta de simplicidad y precisión apuntadas además de conspirar contra la recaudación tributaria en forma inmediata, crea también un caldo de cultivo para 'asesores' inescrupulosos que se valen de la ignorancia de los contribuyentes y dan lugar a interminables discusiones administrativas y judiciales de las cuales son únicos beneficiarios y acarrean grandes perjuicios a la administración tributaria en particular, al Fisco en general y en definitiva a la sociedad toda.

Hace ya doscientos años Adam Smith plasmó los principios cardinales de la tributación en cuanto a que el impuesto debe ser determinado de modo claro y preciso, en cuanto al monto a pagar, al objeto que se debe gravar y al modo y personas obligadas al pago. De esta forma se logra un conocimiento generalizado de los temas y desaparece el empirismo y la improvisación en el manejo empresarial de las cuestiones tributarias que aún hoy existe.

6.5. *La inflación*

Cualquiera sea su origen, la inflación distorsiona de tal manera la actividad económica que podría alcanzar hasta su paralización total. De ella sólo se pueden esperar efectos negativos. A fin de que tales efectos en el ámbito de la tributación sean menores y no generen como consecuencia evasión endógena, se adoptan en las legislaciones una serie de técnicas que pretenden controlarlos.

Sin embargo, y a pesar de estos correctivos, este verdadero flagelo, a su vez incentiva el emisionismo monetario y convierte a la inflación en otra fuente de ingreso, esto es, en un verdadero impuesto. Como se decía antes y se repite ahora, el más perverso.

6.6. *Presión tributaria. Aumento de alícuotas.*

Creación de nuevos tributos

El nivel de presión tributaria puede constituir una causal importante de la evasión. A este respecto los autores distinguen la presión tributaria legal o teórica, representada por la cantidad de tributos que deben pagarse de acuerdo con la ley, y la presión tributaria real, constituida por los montos de impuesto que el contribuyente paga efectivamente y que difiere de la anterior en la porción evadida.

Muchas veces el aumento de las alícuotas de gravámenes y la creación de otros nuevos se hacen con la única finalidad recaudatoria, como consecuencia precisamente de la evasión, y sin presentar racionalidad alguna, sin responder a una determinada metodología ni integrarse con el sistema vigente.

Esto da como resultado, en mayor o menor medida, que se convierta en una multitud de impuestos establecidos bajo presión de las necesidades del momento pero que carecen de lógica, de cohesión, de ideas directrices y de un plan de conjunto.

El problema consiste en que, en este estado, una reforma cualquiera por ejemplo, podría producir circunstancias desequilibrantes no deseadas, económicamente inesperadas y jurídicamente injustas.

Esto da lugar a lo que los autores señalan como otra de las causas de la evasión y que consiste en la existencia de un desorden legislativo que llega hasta la superposición de tributos y la existencia de normas contradictorias.

6.7. Creciente número de contribuciones parafiscales

Además de constituirse en una causa concreta de evasión, por cuanto generalmente superpone irracionalmente tributos, el número creciente de contribuciones parafiscales impide un adecuado manejo de los recursos del Estado y atenta contra el establecimiento de una política racional del gasto público.

A este respecto y con carácter general, no se considera adecuado proceder a la creación de fondos específicos nutridos por tributos instrumentados al efecto, con el objeto de solventar prestaciones que por su naturaleza se consideren esenciales para la población, ello por cuanto, la proliferación de estos regímenes particulares alteran el normal funcionamiento del sistema tributario al incorporar elementos que dispersan tanto el accionar de los organismos de aplicación y control, cuanto la conducta del contribuyente en lo que hace a un correcto cumplimiento de sus obligaciones.

Por otra parte, también afectan a una adecuada política del gasto público y su distribución en orden a prioridades que deben establecerse sobre la base de una consideración global y unificada de los recursos y las necesidades, respetando la unidad de caja y presupuestaria.

El camino a seguir consiste en reafirmar en los sistemas tributarios los llamados impuestos tradicionales, coadyuvando a la lucha contra la evasión, que da como inmediato resultado un adecuado flujo de recursos genuinos y a su vez otorgar a la erogación de que se trate el nivel de prioridad que se corresponde con el carácter de la necesidad a cubrir.

Se reitera que debe adoptarse como metodología permanente proceder, en la etapa de formación del presupuesto a una eficiente asignación de los recursos provenientes de los llamados impuestos "tradicionales", mediante la reorientación del gasto, priorizando aquellos ítem que se evalúen como de mayor trascendencia, ante la gran cantidad de necesidades insatisfechas.

Así, reordenando prioridades tras la búsqueda de una correcta asignación de los recursos, generalmente escasos e insuficientes, se podrá lograr una más adecuada atribución del gasto en cada área, evitándose la necesidad de la creación de financiamientos especiales que no traen aparejada una solución de fondo y pueden dar origen a que otros sectores, como consecuencia del "efecto demostración" de la medida, soliciten para sí un tratamiento similar.

Desde ya una vez más se considera que, en el planteo expuesto, resulta de suma importancia profundizar la lucha contra la evasión a efectos que el

sistema tributario "tradicional" se constituya en un eficiente generador de recursos genuinos y no sea distorsionada su composición estructural, orientada a la consecución de la eficiencia económica.

6.8. *La industrialización del fraude fiscal*

Aquí se está ante circunstancias de carácter extraordinario que operan dentro de las patología tributarias, a las que debe prestársele especial atención, dado que sus consecuencias son nefastas en mayor grado y, por tanto, la actuación del Estado en estos casos debe ser de la máxima severidad.

La posibilidad de adquirir en los mercados programas para sistemas de computación, especialmente preparados para determinadas operatorias adaptadas a procedimientos de evasión, da una pauta de los difundidos e institucionalizados que se encuentran estos mecanismos y determina el rango de evasión que puede presentar el contexto.

A fines de 1971 se publicó en Francia un pequeño volumen dedicado al tema, en el que se da cuenta de la existencia de numerosas empresas comerciales cuya industria exclusiva consiste en el fraude fiscal. En especial se refiere al aprovechamiento de "créditos fiscales", sobre todo del impuesto al valor agregado mediante operaciones y facturas falsas. Estas operatorias se facilitaban por la posibilidad de constituir organizaciones comerciales complejas, con relaciones intrincadas entre ellas, que hacen difícil a las administraciones tributarias la detección del fraude. Contribuyen además las falencias de instrumentación inevitables de los regímenes especiales para alentar exportaciones. Esto conducía a pensar que el civismo fiscal, más que una ineludible necesidad colectiva es un síntoma de masoquismo que quita toda esperanza a la vigencia de aquél.

Se advierte que casos del tipo de los que se señalan en el párrafo anterior se han producido concretamente por cifras tan abultadas que les han hecho adquirir desgraciada fama y su extensión constituye elemento preocupaante en el estudio general del tema.

Cuando se presentan estas patologías fuera de contexto, la comunidad toda debe responder con la máxima severidad y quienes tienen la responsabilidad de salvaguardar sus valores fundacionales (funcionarios, legisladores, jueces, profesionales del derecho, etc.) deben hacer los esfuerzos máximos por mantener altas las banderas de la verdad, la justicia y la moral cívica.

6.9. *Existencia de una economía informal significativa*

La economía informal se va generando y afianzando a través del tiempo con motivo, principalmente, de la ineficiencia del Estado, de la inestabilidad

económica e institucional, del exceso de regulaciones, de la corrupción generalizada, etc.

El exceso de regulaciones en la economía es uno de los motivos relevantes de la informalidad y su remoción, al configurar la transparencia de los mercados, coadyuva a un mejor cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Los dos principales grupos de factores que crean la economía subterránea son los impuestos y las restricciones, dado que generan ingresos no registrados.

Existen formas de economía no registradas, no originadas en motivaciones tributarias inmediatas, ellas son las mencionadas regulaciones de la economía tales como los controles de precios y de cambios y los ingresos por actividades ilegales, entre los que se cuentan el tráfico de drogas, la venta de mercaderías robadas, las "comisiones", los sobornos, la prostitución, etc. Todas estas actividades se mantienen obviamente al margen de la imposición y son causa de evasión tributaria.

6.10. *Manejo del sector público*

Seguramente, constituye una causa que impide la solución estable para el problema de la evasión el tratamiento del denominado "sector público", representado por las empresas en poder del Estado. En este aspecto no solamente estas empresas deben estar tratadas tributariamente como la generalidad en términos reales, es decir, quitarles la intangibilidad fiscal, sino que la mayoría de ellas presenta (o presentaba para el caso argentino en vías de solución) un permanente déficit de explotación que agrava la carga fiscal y deriva necesariamente en una mayor presión tributaria para todo el sistema económico.

6.11. *Regímenes de regularización*

Ha constituido en realidad una mala costumbre la sanción de amnistías, consistentes en permitir la regularización de situaciones impositivas de incumplimiento, mediante la remisión parcial de los tributos que en su momento debió pagar el evasor.

Si bien en el momento de su dictado estas medidas, junto con una finalidad recaudatoria, pueden haber constituido una forma de regularizar distorsiones surgidas del propio sistema, en definitiva a mediano plazo, deterioran las conductas sociales produciendo un aflojamiento de la moral que tiene características graves de difícil reconstitución.

En este punto quizá resulte ilustrativo mencionar la diferencia existente entre los siguientes regímenes:

a) Blanqueo

1. Se condonan sanciones e intereses.
2. Se mantiene oculta la fuente generadora del tributo evadido.
3. Se determina en forma "global" pagándose generalmente una alícuota sumamente reducida sobre la diferencia patrimonial que "blanquea" a los distintos tributos involucrados (v. gr. ganancias, valor agregado, internos, sobre el patrimonio, sellos, etc.).

b) Moratoria y condonación de sanciones

1. Condonan las sanciones no aplicadas y los intereses no ingresados al universo de contribuyentes, aunque no tengan a ese momento nada que declarar.
2. Comúnmente se concede una quita sobre la deuda.
3. Las facilidades de pago suelen ser amplias.
4. Se individualizan los tributos adeudados y las fuentes generadoras.

c) Régimen de presentación espontánea

1. Alcanza sólo a quienes durante su vigencia se presenten espontáneamente a declarar los impuestos omitidos.
2. En tales casos exime de intereses y sanciones.
3. Preserva la acción desarrollada por el Fisco en la lucha contra la evasión.
4. La determinación de los tributos se realiza normalmente conforme a las disposiciones sustantivas de cada uno de ellos.

d) Facilidades de pago

1. Sólo concede plazo para el pago de la deuda determinada y/o en controversia administrativa y/o judicial en su totalidad.
2. No se condonan intereses o sanciones.

Los dos últimos instrumentos, únicamente se constituyen en lo que denomino "puente de plata", en el sentido de la apertura del camino de tránsito de la informalidad a la transparencia, cuando su utilización se selecciona en el contexto global de técnicas de ataque a la evasión, de las que forma el marco referencial la CULTURIZACIÓN TRIBUTARIA.

Como medidas aisladas no logran su objetivo de revertir tendencias y, por el contrario, producen un efecto inverso en orden a lograr la modificación de conductas de incumplimiento.

6.12. *Posibilidad de dejar de cumplir sin mayores riesgos*

Estas causas se dan también en mayor medida, aunque no son exclusividad de los países en desarrollo y se refieren a la impunidad como hecho generalizado.

La consecuencia inmediata es la pérdida de equidad de todo el sistema ya que contribuyentes con capacidades contributivas similares, resultan pagando en términos reales impuestos totalmente diferentes. La percepción de esta realidad desalienta y desmoraliza a quienes cumplen sus obligaciones tributarias y conduce a disminuir el esfuerzo fiscal global de toda la comunidad.

El efecto demostrativo de la evasión es difícil de contrarrestar si no es con la erradicación de la misma, en un ámbito de evasión es imposible competir sin ubicarse en un ritmo similar a ella, aparece así la evasión como autodefensa ante la inacción del Estado y la aquiescencia de la sociedad.

Debe por lo tanto desterrarse la falta de presencia del Organismo recaudador, incrementando así el riesgo del evasor de ser detectado. Este accionar tiene efecto sobre el resto de los contribuyentes, actuando como "caja de resonancia" de la tarea que se emprende, mediante una acción general tendiente a mejorar el cumplimiento y una selectiva para aumentar concretamente el riesgo y el costo de evadir.

6.13. *Regímenes de promoción como causa*

Algunos autores han asimilado estos regímenes a los mecanismos de elusión, no porque en realidad tenga una semejanza con ésta dado que no se trata de falencias o lagunas legales, sino que en estos casos la misma ley dirige al contribuyente a reducir los pagos de sus obligaciones fiscales, es decir, les abre una *opción económica*.

Lo cierto es que la evasión reconoce también parcialmente, como causa, a los efectos que produce la implantación de incentivos tributarios.

Se ha señalado que las propias normas promocionales sufren, en el momento de su gestión, interferencias a nivel de las relaciones entre el Poder Ejecutivo y las Comisiones Técnicas del Legislativo y sus asesores, por acción de grupos de poder que en definitiva conspiran luego contra su eficacia.

Estos regímenes que aparecen como concesiones hechas por la política financiera del Estado a la política económica, en definitivo generan en el contribuyente no promocionado una competencia perversa que sólo se vería aminorada o desaparecería con una estructuración perfecta de los regímenes —que como se dijo no ocurre con frecuencia— y con una administración y control casi perfectos.

Lo real y concreto es que de estos sistemas sólo derivó como método defensivo la evasión, la que además es causa de la anulación de los efectos deseados y buscados con los mecanismos de incentivos y de pérdida de confianza en la institución pública y en las 'reglas de juego', aumentando las dificultades en el cumplimiento de su función por parte de los administradores tributarios, como así también erosionando las bases del sistema económico.

Sin embargo, en la medida en que permanezca la idea de que el accionar a través del sistema tributario, facilita o coadyuva a disminuir las asimetrías de desarrollo dentro de una nación, deberá encargarse en cada caso, conforme a la estructura económica, política, de funcionamiento de mercados y del desarrollo y eficacia del sistema tributario, la aplicación de estos regímenes promocionales a través de la tributación de manera que no se produzcan los efectos que se apuntaron.

En estos mecanismos deberán tener preponderancia las tareas de control concomitantes a la realización de cada uno de los pasos, desde el origen y establecimiento de las normas hasta su aplicación sin distorsiones a cada caso puntual a través de la acción coordinada de las áreas pertinentes de la Administración Pública.

El ideal es directamente asignar fondos para la realización de obras de infraestructuras regionales que integran geoeconómicamente a un país y a la facilitación del financiamiento de la radicación de la inversión y de la localización de la mano de obra en las zonas que se desean promover.

6.14. *Erosión de la eficacia de los organismos de administración fiscal*

No está referida solamente al deterioro de sus elementos materiales y humanos que determinen regresiones o manifiestan ineficacia de funcionamiento, sino también al hecho de que la administración fiscal debe acompañar el avance tecnológico tanto en la formación de sus planteles directivos y ejecutivos, como así también en el equipamiento necesario para estar a la altura del universo de contribuyentes controlados.

Debe tenerse presente que las técnicas de planificación y control deben mantenerse en un nivel de permanente adecuación al medio, de perfeccionamiento y eficacia operativa.

La decisión de equipamiento con medios de procesamiento automático avanzados debe ser evaluada teniendo en cuenta dichas circunstancias, dado que la computadora, por sí sola, no arregla ninguna situación.

La capacidad y voluntad de servicio referidas al componente humano de las administraciones tributarias son atributos cuya búsqueda y mantenimiento resultan prioritarios.

La selección del personal y su promoción hacia responsabilidades mayores debe tener en cuenta no sólo su capacidad sino en medida fundamental las condiciones de honestidad y vocación de servicio necesarias dado lo delicado de las tareas a desarrollar.

Los funcionarios y personal operativo deberán asumir una actitud de decidida cooperación con los contribuyentes tendientes a lograr el cumplimiento puntual y exacto de sus obligaciones. La CULTURIZACIÓN TRIBUTARIA representará aquí también un papel decisivo y fundacional.

6.15. *Falta de difusión del uso de recursos provenientes de los impuestos*

Esta circunstancia como causa de evasión tiene en realidad su basamento en la falta de confianza en el Gobierno en general y en las instituciones públicas, que se manifiesta no solamente respecto del Poder Ejecutivo y los Organismos tributarios, sino también respecto del Congreso de la Nación y las Instituciones del Sector Público en general.

En este sentido, si bien nadie debe quedar al margen de la autocrítica en cuanto a la asignación de responsabilidades del caso, así también resulta de una evidencia incontrastable que la solución debe comprender un compromiso cívico de todos los sectores.

La solución de esta ausencia que se marca como causa de evasión, lleva implícita la idea de que tal difusión debe instalarse en los canales reales de información a la comunidad, puesto que no resulta útil a estos efectos, si solamente la encontramos en los medios oficiales, administrativos o formales de difícil o nulo acceso por parte de la generalidad.

Esta causal lleva implícita la máxima de hierro de que la inefficiencia del gasto público quita, desde el punto de vista de la sociedad, legitimidad al sistema tributario en su conjunto.

Las estrategias en la lucha contra la evasión, que más adelante se comentan y que forman parte de lo que se denomina el CAMBIO ESTRUCTURAL, contemplan la necesidad prioritaria de restablecer el fluir de fondos al Fisco.

Este "CAMINO DE LA DOBLE VÍA", "DE SENTIDO INVERSO" y como se reafirma "DE TRÁNSITO OBLIGATORIO EN AMBAS", se interrumpe en el CAMINO DE IDA por una forma de corrupción que se llama evasión tributaria y en el CAMINO DE VUELTA, por la falta de cumplimiento del proceso presupuestario y por la existencia de una administración fraudulenta en la solución del gasto público.

Una de las herramientas, la decisiva para estabilizar el cambio y que denomino CULTURIZACIÓN TRIBUTARIA, adquiere aquí una importancia mayor por la necesaria participación de una de sus especies, la llamada "CULTURIZACIÓN TRIBUTARIA DE LA DIRIGENCIA" que comprende la dirigencia empresaria, sindical, política, cultural, etc., y engloba obviamente a la esfera del Estado.

6.16. *Falta de conciencia tributaria entre los ciudadanos*

En países en vías de desarrollo se dice que, en términos generales, este fenómeno es parte de una conciencia cívica escasa de los ciudadanos, tanto a nivel individual como colectivo.

El avance de las conductas evasivas determina, en ese contexto, que quien más evade sea considerado como una persona hábil, de manera de constituirse en motivo de orgullo personal, y su derivación necesaria es que, quien cumple, comienza a sentirse incómodo y a ocultar su condición ya que lo hace aparecer como tonto.

Podría considerarse que estas apreciaciones tienen un ámbito limitado de vigencia, esto es que carecen de generalidad, pero ésta podría darse si se piensa que el progreso en general de las sociedades humanas y de cualquiera de sus aspectos no es una constante irreversible y los retrocesos, grandes o pequeños resultan posibles en cualquier época.

Algunos autores son escépticos respecto de la existencia real del cumplimiento voluntario y llegan a la conclusión que en países o áreas de gran concentración de la riqueza en pocas manos, podría obtenerse un mejoramiento de los ingresos fiscales, mediante la aplicación vigorosa de un impuesto sobre pocas personas. La severidad de este juicio señala la magnitud del problema que se afronta. Sin embargo, la evolución marca el camino hacia mecanismos que tiendan a bajar las tasas marginales altas y a aproximarse a una proporcionalidad o bien al mantenimiento de una leve progresividad.

Son componentes de este estado de cosas la desconfianza de la opinión pública acerca del tamaño y papel del Estado, el nivel del gasto público junto con el destino que se asigna a lo recaudado y el grado de equidad en la distribución de la carga pública.

Nuevamente se trae aquí a consideración la CULTURIZACIÓN TRIBUTARIA, como gran clasificador de conductas para todos los integrantes de la sociedad, incluyendo al Estado, que da como resultado la activación de la participación social.

El evasor es públicamente individualizado, señalado, se propone la calificación social de su conducta, deja de ser considerado como hábil o se desenmascara el prefabricado proceso de derivación por el cual se constitúa en víctima inevitable del sistema.

Se individualizan víctimas y victimarios y queda absolutamente claro que entre ellos no puede haber una relación de complicidad beneficiosa para ambos, el beneficio inmediato es para el evasor que se queda con el dinero ajeno y el perjudicado es el consumidor, el ciudadano, la sociedad toda.

Se ha dicho que, como respuesta a esta falta de conciencia tributaria se tiende a generalizar el mecanismo de retención en la fuente que despersonaliza el cumplimiento.

Sin embargo, es evidente que estos mecanismos resultan efectivos si interactúan en un marco de conciencia tributaria creciente por parte de la sociedad, generada por la CULTURIZACIÓN TRIBUTARIA que tiende a estimar y dar trascendencia social al concepto de honestidad en el pago de los tributos por parte de los agentes económicos y distingue positivamente al cumplidor por su conducta.

Estas herramientas tributarias del CAMBIO ESTRUCTURAL que tienden a formar una trama red de agentes de retención y percepción, sitúan gráficamente los medidores económicos en "la parte angosta del reloj de arena" permitiendo capturar los impuestos hacia atrás y hacia adelante en el punto de máxima eficacia y mejores posibilidades de control de cada operatoria económica.

La respuesta a estas ingenierías es inmediata en el impuesto al valor agregado, dando lugar a un gran impulso en la captura de la evasión existente.

6.17. Régimen sancionatorio inadecuado

Presentan esta característica los sistemas tributarios que tienen sanciones tan severas respecto de las circunstancias sociales, políticas y económicas del contexto, que no pueden llegar prácticamente a imponerse o bien presentan un elenco de sanciones tan débiles que dejan de ser correctivas.

En un contexto de alta evasión, sin la previa CULTURIZACIÓN TRIBUTARIA, el simple agravamiento del régimen sancionatorio sin la indagación y consecuente rectificación de las causas no tendrá efectos significativos.

Se debe recordar aquí también que el fenómeno de la evasión crónica y generalizada presenta responsabilidades no sólo atribuibles a la conducta de los contribuyentes sino también a la del propio Estado.

6.18. Paraísos tributarios como causa

Se trata de lugares (países o localidades) en los cuales se pueden mantener bienes o percibir rentas sin que estén sujetos a gravámenes o bien con impuestos o tasas efectivas mínimas.

Las operaciones o asignación de bienes o rentas a entidades jurídicas que se sitúan en paraísos tributarios, son de naturaleza ficticia, dado que en términos reales los bienes, motivo de las operaciones, no pasan ni se localizan en ellos.

La erosión de las bases imponibles de los tributos por el uso de los paraísos tributarios, se relaciona tanto con contribuyentes de altos ingresos de países en desarrollo, como con los de países desarrollados (EE. UU., por ejemplo). Las compañías multinacionales también hacen pasar parte de su operatividad por paraísos tributarios si con ello reducen su carga tributaria total.

6.19. *Actuación de empresas trasnacionales*

Debe tenerse en cuenta, en la actuación de las empresas multinacionales, que presentan una capacidad económica, estructural y comercial para crear un mercado global para sus productos y planificar el flujo de fondos sin considerar la existencia de fronteras naturales.

Evidentemente, también el control centralizado de las funciones del grupo (finanzas, comercialización, investigación y desarrollo, etc.) crea una estrategia integral para minimizar la carga tributaria en orden a su meta global final de maximizar utilidades.

La subsidiaria trasnacional ubicada en un paraíso fiscal, actúa como eje de las transacciones para manipular utilidades.

En algunos casos, las prácticas internas de fijación de precios en estas empresas, entre filiales y/o sucursales, no se basan en realidades de mercado, sino que sólo toman en cuenta fórmulas para maximizar las utilidades globales después de impuestos.

Estos precios de transferencia que no son necesariamente los que un comprador estaría dispuesto a pagar a un vendedor también dispuesto a vender (regla del operador independiente), son en general más utilizados por las empresas trasnacionales.

La utilización más común que éstas hacen de los precios de transferencia, consiste en ubicar las utilidades en la filial apropiada, a fin de reducir la carga tributaria total.

7. Efectos sobre la aplicación del sistema tributario

La primera consecuencia inmediata de la evasión es la de impedir la generación de recursos necesarios para la provisión de bienes públicos.

Impide en consecuencia la reasignación de recursos hacia fines considerados económica o socialmente deseables.

Incide negativamente distorsionando procesos naturales o inducidos, actuando sobre variables económicas específicas y afectando el sistema de precios relativos.

El sistema tributario en la medida en que puede ser usado para lograr, además de cubrir los fines inmediatos de recaudación, otros efectos económicos más generales, a través de medidas específicas para no desalentar exportaciones, promover la formación de capital, reducir u orientar consumos, etc., requiere un grado mayor de eficacia.

La evasión, como medida de la ineeficacia del sistema tributario real, determina que el mismo deje de ser un elemento útil para la estabilidad macroeconómica y promover el desarrollo porque aquellos fines o medidas o bien no producirán el impacto deseado sobre las variables económicas o en el peor de los casos causarán distorsiones de efecto negativo.

Afecta además la redistribución del ingreso como decisión plasmada conjuntamente con las que conforman la política del gasto público en el presupuesto nacional.

El sistema tributario que puede utilizarse para un rápido y eficaz manejo anticyuntural, resulta anulado por la evasión, por cuanto ésta también afecta su función estabilizadora de la economía en el corto plazo.

Distorsiona la información que aportan las unidades económicas y que es un elemento valiosísimo para el estudio del comportamiento de la economía.

Las consecuencias de la evasión sobre el sistema económico en su conjunto, que no son muy importantes en países con comportamientos tributarios razonables o normales, adquieren sin embargo, relevancia cuando el fenómeno de la evasión toma dimensiones considerables.

Si todas las empresas u operadores económicos estuvieran en la misma posibilidad o disposición para evadir impuestos, la evasión resultaría neutral, no afectaría la equidad horizontal, pero como en términos reales esto no es así, el resultado es una alteración de las condiciones de competencia y la reducción de la eficiencia económica del sistema tributario.

También se admite que puede darse que los beneficios de la evasión se concentren en empresas menos modernas o menos eficaces, pero que presenten una estructura organizativa que admite las técnicas de la evasión, en contra de aquellas otras más modernas o más institucionalizadas que las permiten en menor grado, se ataca así al núcleo ético de la competencia en el mercado de bienes y/o servicios.

En el plano de la aplicación práctica en contribuyentes individuales por ejemplo, se crean distorsiones importantes entre distintos grupos de ellos, así los trabajadores en relación de dependencia, más fácilmente controlables, pueden evadir menos, ello los coloca en desventaja dado que soportan tasas reales relativas más altas en el impuesto a la renta que los trabajadores autónomos menos controlables.

También hay evidencias de que empresas ineficientes, económica, administrativa y técnicamente consideradas, se mantienen sin embargo en el mercado exclusivamente por haberse instalado en el mismo el fenómeno de la evasión tributaria que viene a representar un subsidio asignado 'per se' a espaldas de una normativa presupuestaria dictada en función de preferencias del todo social.

Por último debe hacerse notar que ella es la causante de la distorsión de los propios sistemas tributarios que intentan neutralizar sus efectos vía el aumento de alícuotas y/o con un mayor número de tributos, con lo cual en definitiva, realimentan el proceso pues estos factores se constituyen a su vez en causas de evasión.

III. ENFOQUE HETERODOXO O NUEVA ORTODOXIA

1. Introducción

Para introducirnos al tema de la evasión tributaria, a través de esta nueva forma de análisis que se propone, se parte fundamentalmente de un ángulo de enfoque, más amplio y abarcativo, que aquel que a través de los años, por inadvertencia de la doctrina y de las urgencias recaudatorias, ha quedado prácticamente limitado sólo al ámbito reducido de las interacciones entre el "sujeto pasivo" y el "sujeto activo" de la relación jurídica tributaria, es decir, entre el "sujeto de jure" y el "Estado".

El replanteo consiste en salir de la "cristalización de enfoque" que fue generando esa situación y privilegiar la observación del "fenómeno del tributo" colocando el ángulo visual desde el sujeto incidido o de facto: "la sociedad", como única dueña de los impuestos, tasas y contribuciones que paga y como única destinataria de los bienes públicos que el Estado en su carácter de administrador debe proveer de acuerdo a las preferencias sociales.

Es decir, que se cambia el ángulo de enfoque que en el análisis o estudio del fenómeno de la "actividad financiera" (objeto de la ciencia de las Finanzas Públicas o de la Hacienda Pública o simplemente de la Hacienda), termina, en los hechos, privilegiando la figura del Estado como, visto distorsionadamente, el "ser supremo", el elemento central y primordial de la misma, lo que hace introducirnos en la tremenda y generalizada confusión de aceptar por ejemplo que el "agente económico" y/o "sujeto empresa" es el que paga los tributos y lo que es aún más aberrante que el Estado sea considerado el dueño de los mismos. Ambos errores han llegado a constituirse en dos mitos de profundo y gran arraigo popular.

En este contexto erróneo tomó vigencia la remanida frase de "para qué pagar los impuestos si el Estado los dilapida", permitiéndose perpetrar así

—en el camino de ida— el más descarado robo a la sociedad (que es la que verdaderamente paga, en definitiva, los tributos), ya que al ser evadidos engordan indebidamente los bolsillos del "agente económico" o del "sujeto pasivo", "sujeto ficto" o "de jure" y nunca llegaban al Estado (su administrador y no dueño) para que, según este particular, anárquico y antisocial criterio de pretendida justificación, aquél "no los dilapidara".

Aquellos mitos deben ser desterrados, sacados de escena para clarificar conductas que permitan vitalizar ese gran "fenómeno de solidaridad social" plasmado en el "pacto fiscal", que constituye el elemento fundamental de la existencia misma de una comunidad organizada en un Estado de Derecho, que es la Constitución Nacional.

El nuevo sentido y enfoque se grafica con la denominación de "CAMINO DE LA DOBLE VÍA" (de tránsito inverso y obligatorio en ambas) y cuyo funcionamiento es autosustentable con la "CULTURIZACIÓN TRIBUTARIA".

Se considera necesario traer a colación la definición del tema en análisis que ya fuera anticipada y que se propone en este trabajo:

•Evasión tributaria es todo acto que tenga por objeto interrumpir el tempestivo y normado fluir de fondos al Estado en su carácter de administrador, de tal modo que la conducta del sujeto obligado implica la asignación "per se" de un subsidio, mediante la disposición para otros fines de fondos que, por imperio de la ley, deban apartarse de su patrimonio y que sólo posee en tenencia temporaria o como depositario transitorio, al sólo efecto de ser efectivamente ingresados o llevados a aquél."

En una economía distorsionada por un elevado y crónico déficit fiscal, con una evasión creciente y la presencia inevitable de la inflación, el Estado cambia o confunde sus roles, los sectores corporativos piden privilegios y concesiones arancelarias, la economía se cierra, el sector informal crece y el formal disminuye, pasándose necesariamente a desarrollar actividades que gozan de privilegios o a revistar en la denominada economía no registrada, informal o subterránea.

Así las cosas, resulta prioritario recuperar el fluir de fondos al Estado y plantear y/o desarrollar una estrategia para combatir la evasión tributaria y quebrar sus efectos sobre el sistema económico y sobre la sociedad toda ya que representa la extrema manifestación de la corrupción, pues posibilita el desfalco cotidiano de la confianza pública.

Del modo expuesto resulta evidente, a mi juicio, que la aparente contradicción del enunciado (heterodoxia o nueva ortodoxia) no es tal, toda vez que de lo que se trata es de producir una verdadera revitalización del "fenómeno tributario" yendo más allá de la observación del aspecto jurídico formal y efectuando un enfoque abarcativo volviendo a las fuentes de la razón de ser del tributo.

Evidentemente, esos aspectos estaban necesaria e implícitamente comprendidos como presupuestos básicos de la relación jurídico tributaria, pero el volverlos a explicitar enfáticamente permite, en forma renovada, ver con toda claridad el espectro completo del "fenómeno tributario" haciendo visibles todos los sujetos involucrados y la vinculación entre ellos y, en consecuencia, produciendo, mediante la CULTURIZACIÓN TRIBUTARIA, la toma de conciencia del rol de cada uno de ellos en ese gran "fenómeno de solidaridad social" al que anteriormente se hizo referencia.

El *ver* el "fenómeno del tributo" en la forma expresada, tiene asimismo como fin y resultado el "levantar" el principio de la solidaridad social y la responsabilidad del Estado, como administrador, a niveles de percepción en la sociedad, pero no a efectos de una elucubración doctrinaria aislada o solamente principista, sino como el modo corriente y normal en que debe producirse la aplicación de los tributos y la lucha contra la evasión.

Es decir, un criterio superador al de contemplar la actitud de "cumplimiento" o "incumplimiento" exclusivamente frente a la norma aplicable sino que -en un ámbito de legalidad- se consideren esas conductas desde el punto de vista de sus efectos frente a la sociedad toda.

Por lo tanto, mediante la CULTURIZACIÓN TRIBUTARIA al explicitarse la realidad, evadir no será solamente "incumplir con las normas legales respectivas" sino que se constituirá, ya desde la misma toma de decisión, una actitud antisocial que afecta el derecho de propiedad de la comunidad, un verdadero "robo" en el sentido lato del término, con las consecuencias personales y sociales que tal circunstancia implica desde el punto de vista valorativo.

2. Cambios estructurales. Recuperación de la recaudación tributaria

Ante este estado, las medidas a adoptar consisten en operar CAMBIOS ESTRUCTURALES que puedan restablecer el fluir de fondos a las arcas fiscales. El combate a la evasión tributaria se constituye en el núcleo del primer cambio estructural a encarar que es la "recuperación de la recaudación tributaria" el que luego posibilita otros cambios estructurales como el del "financiamiento del sector público global o consolidado" y/o el del "sistema tributario" principalmente, en ambos casos, por la eliminación del impuesto inflacionario y otros impuestos malos o distorsivos lo que fortalece el cambio cualitativo hacia impuestos más neutrales y eficientes ante el proceso económico.

Para ello se hace necesaria una redefinición de las variables del contexto mediante la explicitación del CAMINO DE LA DOBLE VÍA, de tránsito inverso y obligatorio en ambas, la puesta en alerta activa de la sociedad cuya partici-

pación se logra por la CULTURIZACIÓN TRIBUTARIA y la aplicación de las llamadas "ingenierías tributarias" que consisten en el uso de herramientas tendientes a apoyar el decisivo combate a la evasión: una tramada red de agentes de retención-percepción que tiende a capturar la evasión a través de los canales formales; la búsqueda del equilibrio presupuestario por el denominado "*shock* de impuestos distorsivos", de aplicación temporaria, que ante una economía altamente distorsionada por la inflación y evasión logra para la sociedad una situación de óptimo mejor; la racionalización del sistema tributario que se logra por la derogación y eliminación de "malos o inefficientes" impuestos y/o contribuciones parafiscales, complementada también por la adaptación de aquel a la estabilidad buscando la eficiencia económica del proceso productivo y tendiendo al equilibrio de la presión tributaria entre el factor trabajo y el factor capital.

Este accionar se complementa con medidas para mejorar el funcionamiento de la Administración Tributaria, mediante la asignación de medios y personal necesario para el control de presentaciones y pago de un número cada vez más creciente de contribuyentes y responsables "en tiempo real" y para que lleve a cabo el control general de las obligaciones del universo de contribuyentes de manera que la decisión individual de evadir implique un riesgo concreto y creciente.

No debe perderse de vista que la eficacia del nuevo accionar consiste en crear un "ambiente nuevo" en el que se van a desarrollar las relaciones Fisco-contribuyente, con una fuerte presencia de la sociedad movilizada por el proceso de CULTURIZACIÓN TRIBUTARIA como del Organismo Recaudador.

Así, la aplicación de leyes penales tributarias especiales, y de controles severos de las normas de facturación, registración, retención, percepción, pagos a cuenta, información, etc., como las técnicas de fiscalización conocidas como punto fijo y el estímulo a solicitar comprobantes (Loter-IVA), adquieran sentido y verdadera eficacia.

Sin embargo, también es oportuno recordar la necesidad de aplicar con insistencia y severidad lo que podríamos graficar recurriendo al popularísimo refrán: "A Dios rogando y con el mazo dando."

Ello consiste en presionar continuamente para obtener niveles cada vez mayores de cumplimiento e "inducir" el pase de los incumplidores al área de los cumplidores.

La CULTURIZACIÓN TRIBUTARIA, que activa los disparadores de la participación social, crea un contexto nuevo que da unidad a las técnicas empleadas y contenido de globalidad al combate contra la evasión que consolida cada estadio alcanzado, y permite diferenciar el accionar y resultados de las nuevas ingenierías, respecto de los planes comunes para detectar evasores tradicionalmente aplicados (desde puntos fijos hasta fiscalizaciones más inte-

grantes), en los que se presentaba como una constante que una vez terminado el control, se reinstalaban los mecanismos evasivos tradicionales.

3. El camino de la doble vía, de tránsito inverso y obligatorio en ambas

Se ha aludido ya anteriormente a la actividad del Estado como administrador y mandatario para el cumplimiento de los fines sociales en una comunidad políticamente organizada mediante la expresión del "CAMINO DE LA DOBLE VÍA", de tránsito inverso y obligatorio en ambas, que se explicitan un poco más a continuación:

3.1. *Vía de ida*

El sistema por el cual los fondos o dineros de los tributos llegan al Fisco, es el siguiente:

- a) Hay una sociedad políticamente organizada.
- b) Hay una economía monetaria, con mercados de distinto nivel de desarrollo en los cuales se produce el proceso de formación de precios y se dan las transacciones de la economía.
- c) Mediante mecanismos aceptados por la comunidad ésta se da las leyes que rigen el comportamiento de sus componentes para el cumplimiento de los fines particulares y generales.
- d) Dentro de este plexo legal encontramos las que establecen gravámenes o tributos para reunir en el Fisco los recursos necesarios para el cumplimiento de los fines comunes de la sociedad. El efecto de estas leyes es poner recursos a disposición de la sociedad a través del Estado en su carácter de administrador. Mencionaremos una clasificación útil a estos fines:
 - Impuestos con efecto precio.
 - Impuestos con efecto ingreso puro.

Los impuestos con efecto precio son aquellos que se trasladan en los precios hacia los consumidores. El sujeto pasivo, nominado por la ley, adiciona los impuestos a los productos que vende o servicios que presta mediante mecanismos de traslación y, en consecuencia, cuando los comercializa recibe los tributos de los compradores de sus productos y/o servicios en forma de porciones de precio, los mantiene en su órbita privada como depositario transitorio para entregarlos al Fisco en la forma y tiempo que las leyes lo fijen. El Estado se encargará de administrarlos cumpliendo también mandatos legales establecidos por la sociedad, mediante la función presu-

puestaria que constituye la VÍA DE REGRESO de los fondos originales, en forma de bienes públicos.

En los impuestos con efecto ingreso puro, el ciudadano nominado por la ley como sujeto pasivo y siendo a la vez sujeto incidido ingresa directamente el tributo a su cargo al Estado para que éste lo ponga a disposición de la sociedad, sin el paso previo de tomar los dineros de los consumidores a quienes se los habría trasladado.

Por tanto, todo comportamiento antijurídico que tenga por efecto cortar la vía por la cual la sociedad hace llegar los recursos al Estado que he llamado genéricamente EVASIÓN, implica la apropiación ilegítima de dineros que pertenecen a la sociedad por la vigencia de la voluntad de la misma plasmada en la ley, que determine los hechos imponibles y las formas y plazos de ingresos.

Esta apropiación aparece con una claridad incontrastable en los tributos que tienen efecto precio (el Impuesto al Valor Agregado como caso típico, por ejemplo) dado que la norma legal acomoda sus disposiciones al mecanismo operacional y los tributos contenidos en los precios se van acumulando en manos de los agentes económicos, sujetos pasivos o "de jure", que como se dijo, son a lo sumo depositarios de fondos ajenos, dado que de modo alguno puede atribuirse propiedad respecto de los mismos.

Esta propiedad es de la sociedad a partir de la vigencia de las leyes votadas por la comunidad políticamente organizada.

La disposición de estos fondos mediante una decisión propia del particular, aún en los casos de impuestos que no se trasladan, implica una decisión sobre fondos ajenos, no obstante que en el caso de los impuestos con efecto ingreso puro, este proceder de antijuridicidad real no se presente con la claridad expositiva que otorga el proceso intermedio de la traslación económica en los impuestos que tienen efecto precio.

Esta creación y mantenimiento de la vía de afluencia de los recursos monetarios al Estado (VÍA DE IDA) constituye, en sentido estricto, todo el tema tributario.

3.2 *Vía de vuelta*

La función financiera del Estado se complementa con otra vía en la cual el Estado y sus organismos correspondientes son constituidos por la comunidad en administradores de los fondos de que ésta dispone y por medio de otras leyes (las presupuestarias) se les da orden y mandato específico de aplicación de esos fondos al cumplimiento de los fines de progreso individual y colectivo comunitarios (salud, educación, seguridad, etc.).

Esta función es de naturaleza tan distinta a la anterior que por ejemplo: la magnitud de los recursos que en el camino de ida son determinados por

las capacidades contributivas, en este de vuelta está en cambio determinada por las necesidades concretas a satisfacer en función de las preferencias sociales.

3.3. **Patologías**

Ambas vías tienen sus patologías o procederes de antijuridicidad (como se quiera denominarlos): la de ida presenta la corrupción bajo la denominación de la **EVAISIÓN**, esto es, el destino de los fondos de la sociedad para otros fines que no sean su reunión en las arcas fiscales.

La vía de vuelta tiene, por su parte, instalada la corrupción en los procedimientos o conductas que, genéricamente, llamaría de malversación de fondos públicos y/o incumplimientos de los deberes de funcionario público.

Ambas patologías son distintas en sus características y también en los sujetos capaces de producirlas. Las de la vía de ida sólo pueden ser llevadas a cabo por los contribuyentes o responsables del ingreso de los tributos, las otras por el Estado como simple administrador de los fondos societarios en la órbita del cumplimiento presupuestario.

Volviendo un poco atrás, cuando se hacía referencia a los aspectos terminológicos generales, se expusieron las opiniones vertidas por los autores que se refieren a la contravención, definida como una falta de colaboración o ayuda, en la que los bienes que se tutelan no son los naturales ni sociales en sí, sino que el bien jurídico protegido es el accionar del Estado en toda la administración pública.

Parece entonces que este nuevo enfoque permitirá replantear el problema en estos términos: seguramente habrá en el accionar de los contribuyentes y responsables de tributos comportamientos sujetos a infracciones contravencionales en el sentido expuesto, pero ellos no constituyen todo el universo.

Hay conductas en las que en forma inmediata se produce la evasión o sustracción al pago del tributo adeudado y en este caso el bien jurídico tutelado que está en juego es el derecho de propiedad de tales fondos por parte de la sociedad, individual o colectivamente considerada (cada uno y todos sus miembros).

Por ello se dice que una de las conductas antijurídicas que se da en la vía de ida es la de apropiación ilegítima de fondos o dinero ajeno (en este caso dinero y fondos pertenecientes concretamente a la sociedad).

La corrección de estos comportamientos a través de normas punitivas, es la que encuentra su origen en la protección de los bienes jurídicos individuales y sociales como la vida, el honor, etc., y que en este caso se trata de la "propiedad".

4. La culturización tributaria

4.1. *De la sociedad*

Al tratar el tema del nivel educacional como causal de evasión se ha advertido, adhiriendo a ideas doctrinarias permanentes, la necesidad de que los temas tributarios tengan suficiente difusión en la colectividad, a partir de los niveles educacionales, haciéndolos arrancar desde la escuela primaria en adelante. Esto lleva a que el ciudadano no sea un absoluto desconocedor del problema, aún en aquellos casos en que haya un buen nivel cultural en la población. Se adelanta que este no es precisamente el tema de este punto, es decir, no consiste sólo en esto, lo que llamo la "CULTURIZACIÓN TRIBUTARIA".

Se dijo antes que las causas de la evasión son a su vez, elementos potenciadores o dinamizadores del propio proceso, esto es, crean consecuencias que se transforman en nuevas causas. Así la evasión de unos produce un efecto de imitación, la falta de medidas punitivas adecuadas o aplicables, la falta de presencia del organismo recaudador, la presión tributaria no racional, la desconfianza en el empleo de los medios por parte del Estado, podrían usarse y de hecho se hace, como argumentos que convierten al evasor en una víctima del sistema.

Este proceso de derivación psicológica de culpas que se atribuyen a un contexto abstracto, es falso. La conducta del evasor parecería ser un medio de defensa del patrimonio personal atacado por el contexto o por el Estado, cuando en realidad consiste simplemente en una apropiación ilícita de dinero que pertenecen a la sociedad y que ella paga principalmente en su rol de "consumidor final".

Dentro del plan global de ataque a la evasión se debe transmitir a la sociedad concisos y concretos mensajes sobre las particularidades de la tributación.

Se ha profundizado esta información respecto de la necesidad masiva de planificación social en determinados sectores de evasión, tales como la que denomino "evasión a cielo abierto" que consiste simplemente en no entregar la factura al consumidor por la operación cuyo precio incluye el impuesto y guardarse sencillamente en el bolsillo el dinero de la sociedad, técnica grosera pero que tiene gran difusión como método evasor.

La participación activa y masiva de la sociedad a este respecto y la aplicación de técnicas complementarias, disminuyen a un mínimo estas prácticas.

A este elemento clasificador de conductas y transmisor de información con el ánimo de provocar, en una realidad sociocultural dada, nuevas actitudes ante el hecho evasor y consolidar procederes de la colectividad he

dado el nombre de "CULTURIZACIÓN TRIBUTARIA". Como se ha dicho, es un gran dinamizador de la participación social.

Se logra con ella el cambio de actitud valorativa de la sociedad frente a la evasión tributaria, esto es, transformar lo que constituye un "fenómeno social", que no es más que el resultado de "actitudes interindividuales" que se hacen hábito colectivo, es decir, un comportamiento colectivo bien visto, que provocaba una tendencia subjetiva de conformidad y de simpatía, una aptitud afectiva hacia el evasor, en un "problema social" presente y concreto, en un comportamiento desviado, que en el orden social, la sociedad lo define como insatisfactorio ya que afecta a la misma, colectiva y distributivamente, es decir, a todos en su conjunto y a cada uno de sus miembros.

Ese patrón de comportamiento colectivo, debe revertirse, cambiarse, ya que los individuos al desarrollar su "personalidad básica" lo incorporan mediante la observación de esas pautas de comportamiento vigentes en la sociedad a la que pertenecen.

Debe receptarse como un disvalor, como algo que se prohíbe conforme a la escala de valores que admiten y en que se apoyan a la vez la sociedad y las personas y el que roba se verá despreciado o excluido, ya que "la propiedad" que también es un "fenómeno social", constituye al mismo tiempo, si no es respetada su observancia, un "problema social" pues es una condición que si no cumple la sociedad lo define, lo valora como insatisfactorio.

El "no robar" es una conducta arraigada y valorada positivamente que, como práctica o institución, la sociedad la considera de cumplimiento obligatorio y necesaria para todos. La intensidad de la sanción ante su violación es muy fuerte y está penetrada en el todo social.

El evasor, por consiguiente, no será un héroe sino simplemente un delincuente, un marginado social y la impunidad en que su accionar corrupto se desarrolla irá desapareciendo.

Esta percepción del mecanismo de la actividad financiera del Estado como administrador de fondos de la comunidad y mandatario de las decisiones de empleo de los mismos hecha por la colectividad a través del proceso de la DOBLE VÍA, de tránsito inverso y obligatorio en ambas, crea una clara convicción sobre estos fenómenos y sus patologías.

Respecto a la confusión existente sobre que la sociedad es la dueña de los impuestos y no el Estado, me permitiré contar aquí una anécdota personal que servirá para graficar la cuestión: Un amigo, de paso por la Feria Internacional de Sevilla (1992) vio unos simpáticos azulejos de los que se usan para decoración y que contienen proverbios o frases populares; se detuvo frente a uno, se acordó de mí y me lo mandó.

El azulejo decía: "de invierno a invierno el dinero es para el Gobierno" y dibujada tiene una sola ventanilla denominada "Hacienda".

En realidad la leyenda debería ser: "de verano a verano el dinero es para el ciudadano" y correspondería tener dibujada dos ventanillas una señalada como "entrada" y otra como "salida" bajo la denominación común de "Administración".

El Estado no tiene nada que ver con la propiedad ni decide por sí el destino de los dineros de la sociedad, sino que actúa en su calidad de administrador y/o mandatario de la misma.

4.2. *De la dirigencia*

Evidentemente está incluida en la necesidad de abarcar con el proceso de CULTURIZACIÓN TRIBUTARIA toda la llamada dirigencia de la sociedad. En determinados estadios del problema este es un tema prioritario, tanto para la dirigencia empresaria, como la sindical, política, cultural, etc.

La dirigencia política en su doble papel de control a través del parlamento y de los puestos ejecutivos de conducción del sector público, tiene que lograr que sus conductas incorporen estos elementos culturales como creencias aceptadas más que como idea en permanente discusión. Esto variará actitudes, aventará la corrupción y la impunidad con que a veces aquella es alentada ante la indiferencia generalizada.

4.3. *Efectos del cambio cultural*

¿Qué efecto estructural resulta de lo explicitado?

Uno mediato, en el que el ciudadano a través del voto en democracia, como elector, seleccionará a sus representantes para controlar, sobre la base de un correcto proceso presupuestario y una adecuada asignación de recursos, el buen uso que el Estado da a los ingresos tributarios que, según las preferencias sociales, debe disponer bajo una administración honesta y eficiente.

Otro inmediato, que es el control prácticamente a cargo de la sociedad de la "evasión a cielo abierto", método burdo que como se dijo, consiste en cobrar los impuestos en el precio de los productos y guardárselos sencillamente en el bolsillo, que se da en la frontera de las transacciones, en las últimas realizadas con el consumo del "sector familias".

Se concreta con el hábito de pedir y exigir la factura, ticket o recibo confeccionado en la forma dispuesta por la Administración, que garantiza el primer paso del control y coloca en un gran riesgo al evasor que utiliza este método.

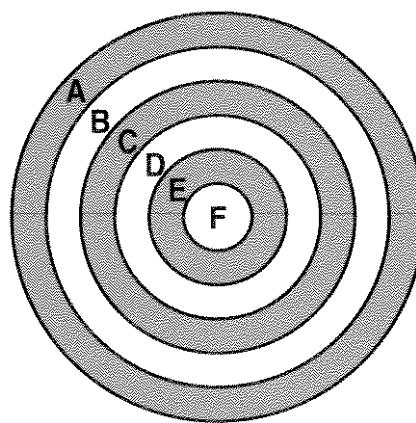
Se considera que la sociedad es la única que puede hacer permanente el cambio estructural que tienda a erradicar la evasión, de allí la insistencia en que la CULTURIZACIÓN TRIBUTARIA es el centro de gravedad del sistema, pues en

el fondo consiste en incorporar al todo social un nuevo conocimiento, un nuevo comportamiento, una nueva costumbre, una norma de vida diferente.

Esto es precisamente lo que permite diferenciar el principal efecto de la CULTURIZACIÓN TRIBUTARIA si se lo compara con el que deriva de los planes comunes de combate a la evasión (por ejemplo: puntos fijos, etc.) que al desaparecer la presencia de los inspectores se vuelve de nuevo al comportamiento evasivo por parte de los obligados al pago de los tributos.

4.4. *Graficación de la culturización tributaria*

El cambio cultural producido en la estrategia de la lucha contra la evasión, dentro del marco de los "cambios estructurales" se explicitará partiendo del siguiente gráfico utilizado tradicionalmente por las Administraciones Tributarias.



A =Universo Potencial de Contribuyentes.

B =Universo de Contribuyentes Inscritos.

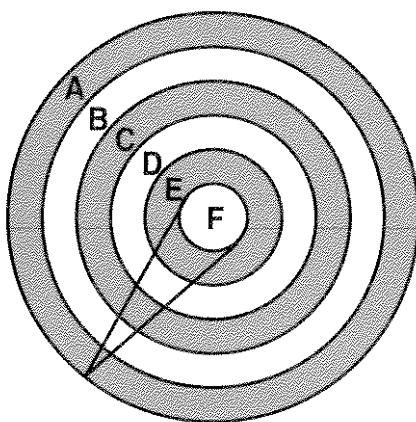
C =Universo de Contribuyentes Inscritos que presentan d.d.j.j. pero no pagan nada.

D =Universo de Contribuyentes Inscritos que presentan d.d.j.j. y pagan algo.

E =Universo de Contribuyentes Inscritos que presentan d.d.j.j., pagan todo pero están subvencionados o protegidos.

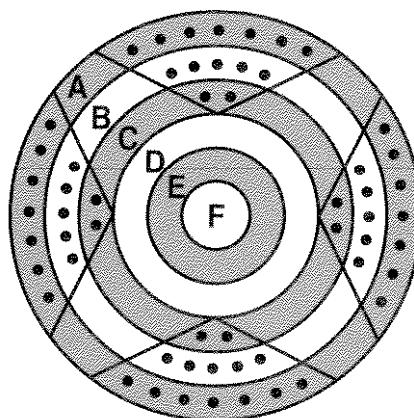
F =Universo de Contribuyentes Inscritos que presentan d.d.j.j., pagan todo y no están subvencionados ni protegidos.

Tradicionalmente, la tendencia de la Administración Tributaria era actuar desde un punto de la periferia hacia la economía formal (sector F) que no se encuentra subsidiada ni protegida y sí en cambio con un agobio de controles.

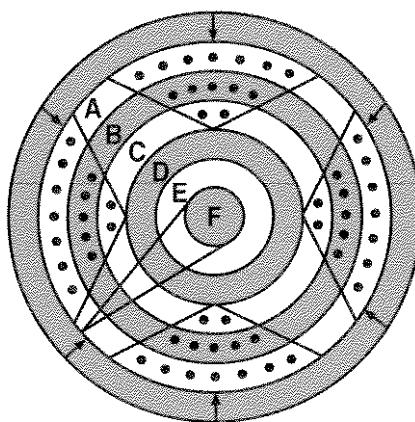


Con el nuevo enfoque, el tipo de control sobre los sectores D, E y F es principalmente para hacer nacer en los procesos intermedios del accionar económico, una cadena formal y homogeneizada, con facturas que instrumenten dichas transacciones y en el sector F se incorpora la obligación de actuar de agentes de percepción y/o retención.

En los sectores A, B, C, tradicionalmente se efectúan controles de fiscalización como los denominados "punto fijo", rotativos temporal y especialmente, con el resultado de que al levantarlos regresaba la evasión.



Con lo que denomino "la culturización", se incorpora un nuevo elemento a los gráficos señalados, un nuevo círculo envolvente con los vectores que representan ni más ni menos que "el accionar de la sociedad" controlando la evasión a "cielo abierto" que se da en la frontera de las transacciones —en el consumo del sector familias— exigiendo siempre una factura o ticket y/o recibo en regla.



5. Otras ingenierías tributarias del primer cambio estructural

Conjuntamente con la previa clarificación del proceso financiero, a través de la descripción del CAMINO DE LA DOBLE VÍA, de tránsito inverso y obligatorio en ambas y el nuevo enfoque desde la perspectiva individual de cada uno de los ciudadanos del fenómeno del tributo y de la CULTURIZACIÓN TRIBUTARIA que genera la participación efectiva de toda la comunidad, deben operar mecanismos complementarios, también de tipo masivo, cuyo mantenimiento a la máxima tensión crea el *shock* que revierte la tendencia paralizante y en un plazo relativamente breve permite que un sistema tributario, calificado como teóricamente aceptable pero operativamente inexistente, produzca nuevamente la afluencia de fondos al Fisco y también comience a hacer funcionar todos sus mecanismos de manera de permitir en esta forma, introducir las modificaciones de adecuación pertinentes.

5.1. *Generalización de los mecanismos de retención, percepción y pagos a cuenta*

Una de las herramientas aplicadas consistió en la instalación y generalización de una tramada red de agentes de información y percepción en la fuente.

Se analizaron las grandes líneas operativas de sectores económicos, prefiriendo empezar por aquellos en los cuales tradicionalmente se presentaban dificultades en cuanto al tema que nos ocupa.

Se detectó para cada uno de ellos lo que he dado en llamar "la parte angosta del reloj de arena", en la que se dan las dos características básicas para el establecimiento de sistemas combinados de retención-percepción, dado que son centros importantes de medición del tráfico económico y de concentración operacional de fondos.

Se produce así la captura de la posible evasión "hacia atrás" y "hacia adelante", agilizando a su vez la función de recaudación por el mejoramiento del fluir de fondos.

Esta ingeniería contribuyó en gran medida a la captura de la evasión en el impuesto al valor agregado.

En la órbita de la Aduana, se incorpora además de la función tradicional del cobro del Impuesto al Valor Agregado al momento de la importación, la percepción "hacia adelante", para alcanzar a la etapa siguiente. También se extendió el mecanismo perceptivo para el Impuesto a las Ganancias.

El seguimiento posterior de las posibles consecuencias de la implantación de estos sistemas es importante para mejorar su eficiencia. En los casos probados, la simpatía que presentaron macrofiscalmente en sus trazados, la curva de ingresos directos con la de los ingresos totales, indica que no se está acumulando "crédito permanente", es decir, un saldo a favor de los contribuyentes y en contra del Fisco, hecho que denunciaría fallas de aplicación y cálculo.

5.2. *Adaptación del sistema tributario a la estabilidad económica*

Cuando comienza a restablecerse el fluir de fondos al Fisco por la vía de IDA, obstruida por la evasión, se debe inmediatamente atacar uno de los fenómenos que se han mencionado entre las causas de la misma, que inevitablemente se hace presente y que consiste en la existencia de una cantidad innumerable de impuestos y contribuciones parafiscales que se fueron yuxtaponiendo sin orden ni método de racionalidad y que también contribuyen a la parálisis del sistema.

Esta es también otra herramienta que debe ser aplicada en forma secuencial y generalizada: la adaptación del sistema tributario a la estabilidad por eliminación total de los impuestos distorsivos, parches o malos que hagan comprender que este ataque a la evasión es sistemático y definitivo y transmita a la sociedad un claro mensaje: "No más de lo mismo".

Es decir, consolidar los impuestos neutrales y eficientes a la vez que considerar el combate a la evasión como el mejor impuesto y *lograr que todos paguen para que cada uno termine pagando menos*.

En este orden de ideas, debe resolverse también sobre la permanencia de la estructura de impuestos, como el que grava por ejemplo a consumos suntuarios con alícuotas altas y que superponen etapas de gravación (efecto cascada) porque, a pesar de la justicia distributiva de la carga fiscal que ellos teóricamente propician, en la realidad concreta de su aplicación, se llega a tasas reales cercanas al casi infinito con una recaudación total concreta que tiende a cero. Esto es una típica "evasión endógena", derivada casi exclusivamente del sistema. En estos casos, si la alternativa es la de mantener el gravamen atendiendo a esa finalidad apuntada, se impone racionalizarlo quitándole el efecto de piramidación.

La eliminación de tributos es absolutamente necesaria, tanto para el complemento secuencial de los cambios de estructura en el sistema tributario mismo, cuanto para adaptar a la estabilidad (erradicación de la inflación) el plexo normativo que se desenvolvía en el contexto de irracionalidad, distorsión de conductas y normas, que paulatinamente va introduciendo la inflación hasta que produce el inevitable colapso final.

Se ha estudiado puntualmente, en determinadas operatorias económicas, tales como por ejemplo la fabricación y conservación del vino hasta que llega a la mesa del consumidor, la incidencia de determinado tributo, en este caso el impuesto de sellos.

El proceso comienza con la vendimia en la que el vinatero cosecha la uva y la lleva al bodeguero; hay una modalidad operacional que se llama "a la maquila" por la cual se entrega uva a una bodega y se recibe de ella vino; en el medio del proceso o al terminar la fabricación del vino puede haber compras parciales o totales por parte del bodeguero; los cortes de varietales para obtener los tipos comerciales de vinos determinan también un porcentaje de "vino de traslado" y, en fin, como hay bodegas chicas que no tienen capacidad para afrontar el proceso de comercialización, hacen contratos con distribuidores fuertes.

Todo este complejo proceso hace que se realicen innumerables transacciones que se perfeccionan en contratos respecto de un mismo producto. El impuesto de sellos que grava la instrumentación contractual de las operaciones introduce en la economía de la región productora (en el caso estudiado la región cuyana en la República Argentina) un costo adicional importante.

Con el "vale todo" de los procesos inflacionarios esto no se notaba, pero no resulta de manera alguna soportable en períodos de casi inexistente inflación.

La adaptación del sistema tributario a la estabilidad aconseja la derogación total o casi total del impuesto de sellos cuya materia imponible puede quedar reducida a operaciones inmobiliarias y de tratarse de un impuesto local, deben hacerse acuerdos con los distintos niveles de gobierno para tomar la misma medida.

Otro de los mercados cuya operatoria se relaciona con el tema es el de las joyas y fabricación de productos de gran valor con metales preciosos principalmente. En el proceso de diseño, confección, fabricación y venta intervienen distintos sujetos: artistas, orfebres, talleristas, maestro, aprendiz, etc.

Sin embargo, en los comercios donde el consumidor compra, se presenta generalmente al sector como compuesto de una sola etapa. Pues bien, la modificación de normativa que crea la adaptación antes apuntada del sistema tributario y la instalación del hábito de pedir y exigir la factura en la compra de estos productos hará paulatinamente exhumar cada una de las etapas que lo componen. El cambio logrará la transparencia de las operaciones para que aparezca el mercado real.

5.3. *La habilitación de "puentes de plata"*

Otra de las herramientas cuya aplicación debe acompañar el proceso de cambio de actitudes respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales para que los niveles de evasión se vuelvan civilizados y hasta alcanzar una conciencia fiscal que posibilite un elevado cumplimiento voluntario, es aplicar los instrumentos jurídicos comentados al referirnos a las "Causas de la Evasión" y que se constituyen en "Puentes de Plata" para que se produzca la transferencia de una economía oculta a otra expuesta y transparente.

Una de las maneras en que se llevó a la práctica este método de facilitar la presentación de contribuyentes incumplidores y así incorporarlos al sector formal consistió en utilizar normas que reglamentaban la declaración espontánea y voluntaria de su situación fiscal, evitando de ese modo las consecuencias en cuanto a la aplicación de intereses y sanciones. Esto significaba una invitación para los infractores, pero caracterizado por la temporalidad de su vigencia, es decir, por lapsos breves.

En este aspecto se estima que la espontaneidad para la presentación de contribuyentes no puede establecerse en forma permanente y debe considerarse en las normativas legales como una facultad otorgada al Poder Ejecutivo.

En tal sentido resultan contundentes los siguientes aspectos a tener en cuenta:

- a) El mercado de créditos.
- b) El grado de conciernización de la sociedad en cuanto al cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias.

Si la posibilidad de acceso al uso del crédito resulta restringida por tasas elevadas en comparación con el interés resarcitorio que se fije para deudas tributarias, el contribuyente se verá tentado a financiarse directamente con el no pago de sus deudas tributarias si tiene la posibilidad "permanente" de presentarse y eximirse de sanciones e intereses.

La situación apuntada se maximiza si, aludiendo al segundo aspecto, la conducta incumplidora es la del sector mayoritario de la sociedad y, por tanto, no recibe reprobación o sanción social.

Esta estrategia es particularmente recomendable si un plan global de combate a la evasión va disminuyendo los niveles extraordinarios de ella y la CULTURIZACIÓN TRIBUTARIA incrementa el grado de repudio o condena social al incumplimiento tributario y es una especie de "espiral" hacia el centro que inexorablemente se irá cerrando en un ciclo en que el "puente de plata" contribuye a acentuar la eficiencia fiscalizadora, genera un mayor grado de motivación sobre los evasores, que quieren cumplir y así sucesivamente... Hasta lograr el funcionamiento razonablemente fluido del sistema tributario para que la sociedad no sea robada y para que los recursos que le pertenezcan lleguen el Estado (su administrador) a fin de volcarse en mejores servicios conforme las necesidades públicas.

Los puentes de plata no desincentivan el cumplimiento futuro de las obligaciones tributarias sino por el contrario, tienden a captar dineros que permanecen en la impunidad y/o siendo de la sociedad están en manos de quienes deben llevarlos al Estado para que vuelvan a aquélla, su dueña, y por tal motivo toma trascendencia social el concepto de honestidad ante el pago de los tributos.

En forma concomitante deben operar dos mecanismos concurrentes:

- a) El organismo recaudador o la Administración Tributaria, deben comenzar a profundizar e intensificar su tarea de fiscalización y control de obligaciones tributarias "en tiempo real" y además instrumental y poner en práctica regímenes de facturación y registración, retención, percepción y/o pagos a cuenta e información que hacen altamente riesgosa la opción a evadir.
- b) Se pone en marcha una campaña de esclarecimiento de la sociedad en cuanto a la forma en que opera el sistema tributario, poniendo en conocimiento de la población que sólo ella es dueña de los tributos y de la forma en que metódica y descaradamente es "robada" delante de sus propios ojos ---mostrador de por medio.

La conjunción de tales circunstancias va generando en los obligados una intención de cumplir voluntariamente sus obligaciones y salir de la marginalidad en que se encontraban para pasar a operar en un circuito "blanco".

Evidentemente ese nuevo comportamiento ante el pago de las obligaciones tributarias no se produce globalmente y en un instante, sino que va generalizando e incrementando paulatinamente en la medida en que se observa coherencia y continuidad y continuidad en las políticas desarrolladas respondiendo a la "ingeniería" antes aludida y, asimismo, en el grado de incremento de la concienciación de la sociedad.

Es en este contexto en el que se deben ir tendiendo "puentes de plata" para que se vaya transfiriendo la economía oculta a otra expuesta y transparente.

Por otra parte no debe transmitirse el mensaje irresponsable de que ésta será la "última vez".

El régimen de presentación espontánea puede utilizarse como se expuso, en forma de dar reiteradas oportunidades a los contribuyentes, pero en cada una de ellas el mismo debe ser más severo y oneroso (en cuanto a plazos de pago e intereses).

Esta herramienta, como política aplicada, tiende a conseguir el efectivo cobro de recursos unilateralmente quitados a la sociedad, tanto en lo que hace a la puntual recuperación del stock de deuda pendiente, cuanto en lo que respecta al aumento del "flujo" futuro.

Es por ello que se estima que no debe renunciarse a la utilización de esta herramienta -mecanismo previsto ya de antigua data en normas legales concretas- no sólo por el cobro de fondos ocultos, sino y en especial, por cuanto aumentan los niveles de recaudación futuros, permite la transparencia de las operaciones económicas y hace más eficiente el accionar de los Organismos Recaudadores en la tarea de fiscalización y control, ya que puede ir concentrando, en mayor medida, su dirección hacia los más contumaces y renuentes.

La idea que debe orientar en estas medidas, además de la señalada, es la de "cobrar" las deudas, otorgando plazos razonables que en función de la estabilidad monetaria —o neutralizando la falta de la misma— no constituyen ningún "regalo" y evitando la instrumentación de regímenes particulares que be dado en llamar soluciones tipo "sastrería de medida" o "utilizando el metro de goma".

Debe lograrse que los recursos salgan de los bolsillos negros de los contribuyentes asomando a la luz y vayan "ya mismo" a su destino, es decir, a su único dueño que es el todo social.

Cabe señalar aquí que las deudas "prescriben" y que si no son cobradas mediante regímenes que induzcan al cumplimiento se pierden definitivamente o entran en la realización de acciones judiciales prolongadas y en muchos casos infructuosas.

5.4. Freno al proceso evasor. Penalidades en tiempo real

La modificación de conductas de los sujetos obligados al ingreso de tributos y de la actitud del ciudadano frente al problema de la evasión tributaria es uno de los objetivos que deben encararse con mayor determinación, pues en el fondo forman parte de la gran lucha contra la corrupción.

No hay mejor recurso fiscal que combatir la evasión, de esta forma se introduce equidad en todo el sistema tributario. El gran objetivo es lograr ampliar el número de contribuyentes y mejorar el cumplimiento fiscal para dar vigencia al claro apotegma de que todos paguen para que cada uno pague menos.

El evasor crea con su accionar un círculo perverso que genera inefficiencia en la economía y produce mayor evasión.

Para modificar esta situación, el nuevo enfoque propone sanciones de efecto inmediato, que generalmente consisten en la clausura de los locales de venta ante determinados hechos objetivos (falta de emisión de facturas o entrega de facturas falsas):

- a) Por una acción sancionatoria inducida a través del consumidor; y
- b) Por una acción sancionatoria impulsada por los Organismos de Comercio Interior, en protección de la lealtad comercial.

La efectividad de las sanciones aludidas, que permite cortar el mecanismo de evasión "a cielo abierto", se basa en tres elementos:

- * la presencia de la acción de la sociedad a través de la participación de los consumidores;
- * la protección de la lealtad comercial, y
- * la inmediatez en su aplicación.

Si no se dispone de una herramienta jurídica que corte y sancione en forma instantánea la ilegítima apropiación de dineros cuya propiedad es de la sociedad, lo que en realidad se verifica es la consolidación de un escudo protector al evasor y se desprotege a aquella que se ha visto ilegítimamente despojada. Deben cortarse o frenarse los mecanismos más visibles de evasión en uso (no dar facturas o dar facturas falsas).

Por otra parte se trata de verificar la obligación de emitir facturas en regla, respaldar el fluido y transparente funcionamiento de los mercados, donde los precios se formen como consecuencia de la interacción espontánea de la oferta y de la demanda, sin intervención de distorsiones generalmente contrarias al interés de los consumidores.

Las normas legales que en consecuencia se dicten, deben resguardar el derecho al debido proceso individual de defensa para que, ante errores de la administración, la justicia —con carácter devolutivo— disponga los resarcimientos pertinentes.

La evasión "a cielo oculto" que generalmente se presenta en gravámenes tales como en el Impuesto a las Ganancias o Rentas, en los aportes sobre la nómina salarial para la seguridad social y en el propio Impuesto al Valor Agregado —refacturando para omitir ventas o incorporando facturas de compras falsas— requiere de la Administración Tributaria realizar cruza-

miento de información provista por terceros u obtenida de las declaraciones juradas presentadas por los propios responsables y/o las clásicas auditorías fiscales.

5.5. *Principio del aquietamiento activo*

Por último el sistema tributario debe entrar en lo que, hace más de diecisiete años, denominé el "aquietamiento activo". Se reitera que aquél no debe ser tema de debate permanente, dado que lo más beneficioso es la estabilidad de sus normas.

Una vez estabilizados los impuestos básicos que lo componen, se deben practicar sólo ligeras adecuaciones. En este sentido, un objetivo sería incorporar las decisiones judiciales para clarificar "zonas grises" y temas de conflictos. Con ello se lograría además evitar la "cristalización" de las normas tributarias, exceso también que hace caer al sistema en un torpe inmovilismo.

Las consecuencias para la administración, de las continuas reformas del sistema tributario son de magnitud negativa, dado que esterilizan abundante jurisprudencia interpretativa y producen, de repente, una obsolescencia de conocimientos.

Se abandona además la fiscalización de lo derogado o reemplazado, para volcar los esfuerzos en el control de los nuevos gravámenes que presentan las dificultades propias de las nuevas disposiciones.

Esto determina que se resienta la recaudación del tributo cuyo reemplazo se anuncia, mientras que el nuevo alcanzará seguramente su rendimiento óptimo luego de varios años de aplicación.

6. Regresividad del sistema tributario

Se recuerda aquí que la regresividad del sistema tributario deviene principalmente por tres causas:

- 1.^a Por la ausencia de transparencia y competitividad en las transacciones, que al afectar el mecanismo de formación de los precios en el mercado de bienes y servicios no sólo para los no transables sino también para los transables con el exterior (excepto el sector agropecuario), facilita la traslación de la carga tributaria.
- 2.^a Por el financiamiento no genuino del déficit fiscal, es decir su monetización, que se constituye en la principal causa de la inflación, que provoca distorsiones en la asignación de recursos, afecta los precios relativos, crea problemas de balanza de pagos, afecta la propensión a ahorrar, concede subsidios arbitrarios y que al deteriorar considerablemente al dinero como medida de valor, introduce al sistema tri-

butario, inconstitucionalmente al no respetarse el principio de legalidad, el impuesto inflacionario, un impuesto implícito, destructor del orden social y fuertemente regresivo al gravar más al que menos tiene, ya que son éstos los que mantienen en efectivo una proporción mayor de sus ingresos que los que más tienen.

Como la base imponible está dada por los saldos monetarios reales, los agentes económicos huyen del dinero para eludir el impuesto inflacionario, por eso, un mismo nivel de déficit, genera cada vez más inflación para recaudarlo al disminuir la base imponible, manteniéndose constante en términos reales el monto de la deuda pública y siendo los intereses abonados iguales a la tasa de inflación.

- 3.^a Por la evasión. Si consideramos que la inflación generalmente induce a los gobiernos a aplicar controles de precios, regular las tasas de interés, los salarios, los alquileres, fijar los tipos de cambio, etc., la inevitable consecuencia general ante un excesivo intervencionismo estatal es la aparición o acentuación de la economía subterránea.

Los excesos en los gastos del Estado generan déficit. Si éste a su vez se cubre con emisión monetaria que genera inflación y aparecen los controles y regulaciones que traen corrupción, se forma una economía informal y se produce la fuga de capitales. En este marco se instala el juego de la evasión como "autoprotección", que trae como consecuencia la caída de la recaudación y el mantenimiento del gasto incrementa el déficit y potencia el ciclo.

Si al aumento de la economía informal le acompaña el aumento de incumplimiento de obligaciones tributarias de la economía formal, se va decididamente hacia el colapso.

La evasión tiende a ser, en este sentido, un destructivo "juego de suma cero", ya que induce al Estado, por necesidades presupuestarias, a generar inflación y a los agentes económicos como "autodefensa" a generar mayor evasión incorporando una gran inequidad en el sistema tributario.

7. Marco global de principios y políticas. Enfoque estructural

El ataque de la evasión, en un enfoque estructural, supone la plena vigencia de un marco global de principios y políticas conformado por:

- a)* Un respeto profundo y arraigado al derecho de propiedad, a la libre iniciativa privada y a la libertad individual.
- b)* Un marco moral generalizado que permita erradicar la corrupción existente en la sociedad (el Estado en todos sus niveles y acciones no es ajeno al problema).

- c) La vigencia irrestricta de los contratos y la rápida resolución contenciosa judicial y/o administrativa ante el incumplimiento unilateral de los mismos; ya sea por el Estado y/o los particulares.
- d) Una estabilidad política y de políticas económicas que posibiliten un marco de orden, autoridad y eficiencia gubernamental.
- e) Una Acción Presupuestaria activa, como herramienta asignativa de recursos en el sector público, ignorada prácticamente por todos los gobiernos. Esto posibilitará —cambio del rol del Estado, mediante— alcanzar el equilibrio estructural presupuestario y la disminución, reorientación y eficientización del Gasto Público Global —incluso el Gasto Tributario (promoción, subsidios, etc.)—. Este debe orientarse principalmente hacia la atención de funciones específicas del Estado, tales como educación, salud, justicia, seguridad interior, asistencia social, etc., privilegiando una ejecución federalizada que contemple integrar armónicamente el desarrollo regional del país.
- f) Vigencia de un régimen previsional que estimule el autocumplimiento erradicando para ello la frustración que representa llegar a la vejez y sentirse económicamente imposibilitado de llevar una vida digna y acorde al nivel de las contribuciones aportadas.
- g) Transitar un camino de respeto y racionalidad en el uso y aplicación de los recursos públicos, de por sí insuficientes, para lo cual los representantes del pueblo —que integran el Parlamento como Diputados— deben cumplir su rol. Entre otras cosas, no deben considerar que su banca pertenece al partido político que los "lista" ni legislar pensando en las próximas elecciones.
- b) La estabilidad macroeconómica —hoy también afectada por el grado de endeudamiento externo— es indispensable para permitir una corriente permanente de inversiones que posibilite el crecimiento económico, el equilibrio presupuestario del Sector Público Global, a la vez que la rentabilidad económica, la remonetización de la economía y el restablecimiento del crédito.
- i) Consolidar la plena vigencia de mercados competitivos (de productos, de factores y de capital), y acentuar la desregulación, la apertura económica y la flexibilización laboral.
- j) Brindar plena vigencia a un Sistema Tributario Global cumplible, administrable, coherente, simple y equitativo que fomente la movilidad social ascendente, la inversión de riesgo, no penalice la capitalización individual, facilite el regreso de capitales fugados, respete la eficiencia económica, el secreto fiscal, los derechos adquiridos y la elemental observancia del debido proceso. Este sistema tributario en sentido amplio abarca la faz impositiva, aduanera, previsional y para-fiscal, tanto federal como estadual o provincial y/o municipal.

- k) Erradicación del impuesto inflacionario y de todas aquellas medidas denominadas de "una vez y para siempre" que proveen financiación al Estado, tales como en el caso argentina, el "Ahorro Obligatorio" —que ni fue ahorro ni lo fue por única vez— y la "punción de los depósitos a plazo fijo".
 - D) Vigencia de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos Nacionales que permita transitar hacia un pleno federalismo fiscal, asociando la decisión sobre el gasto y su financiación por niveles inferiores de gobierno (provincias y municipios). Todo ello enmarcado en la estrechez financiera global.
- m) Un grado de educación y solidaridad suficiente que induzcan al cumplimiento voluntario de las normas tributarias en sentido amplio. El que debe fomentarse tras el logro de un equilibrio permanente entre la razonabilidad del nivel de la presión fiscal y la eficiencia asignativa en la provisión de bienes públicos.
- n) Exigencia de un Orden Mínimo Administrativo de parte de los contribuyentes.
- o) Eficiente administración y contralor fiscal por parte de los organismos oficiales de aplicación y percepción de los gravámenes.
- p) La existencia de normas de sanción, de prevención y de presunción de la evasión que se constituyan en sí mismas receptoras de una "justicia jurídica" necesaria para estimular el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- q) Evitar la sanción de periódicos blanqueos que favorecen el incumplimiento futuro, aumentan el grado de evasión y desmoralizan a los que cumplieron con sus obligaciones tributarias.

Buenos Aires (Argentina) septiembre de 1993

BIBLIOGRAFIA

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César : "La evasión legal impositiva", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación* (5.º número extraordinario) México, 1957.
- AMORÓS, Narciso: "Industrialización del fraude fiscal", artículo en Impuestos y Hacienda Pública, España, 1971.
- ARDITO BARLETTA, Nicolás: "Desarrollo, incentivos fiscales y evasión en la tributación", trabajo presentado en la V Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, Río de Janeiro (Brasil), 1971.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio A.: *Derecho Tributario Penal*, Depalma, Buenos Aires, (Argentina), 1985.
- BUCHANAN, James M.: *La Hacienda Pública en un proceso democrático*, Aguilar, Madrid (España), 1973.
- CASANEGRA DE JANTSCHER, Milka: "Modalidades de incumplimiento de las obligaciones tributarias", trabajo presentado para la XVI Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, Asunción (Paraguay), 1982.
- CATECISMO DE LA IGLESIA CATÓLICA: Asociación de Editores del Catecismo, Madrid (España), 1993.
- CUEVILLAS, Fernando N. A.: *Sociología Argentina e Iberoamericana*, Ediciones Macchi, Buenos Aires (Argentina), 1967.
- DE LA VEGA, Carlos, y LLANOS, Eduardo: "El régimen tributario argentino como causa de evasión fiscal"; *Rev. Impuestos*, Buenos Aires (Argentina), 1983.
- DUE, John E.: *Análisis económico de los impuestos*, El Ateneo, Buenos Aires (Argentina), 1961.
- EINAUDI, Luigi: *Principios de la Hacienda Pública*, Aguilar, Madrid (España), 1980; *Mitos y paradojas de la Justicia Tributaria*, Ediciones Ariel (Colección Zetem - Estudios y Ensayos), Barcelona (España), 1963.
- EISENSTEIN, Louis: *Las Ideologías de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid (España), 1983.
- FONTÁN BALESTRA, Carlos: *Manual de Derecho Penal. Parte General*, Abeledo, Perrot, (12.ª ed.). Actualizada por A. C. Ledesma. Buenos Aires (Argentina), 1991.
- GIORGETTI, Armando: *La evasión tributaria*, Depalma, Buenos Aires (Argentina), 1967.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho Financiero*, Depalma, Buenos Aires (Argentina), 1965.
- GONZÁLEZ CANO, Hugo N.: "La economía no registrada y los ingresos tributarios", trabajo presentado al Seminario sobre Economía no Registrada, *Boletín Dirección General Impositiva*, Buenos Aires (Argentina), agosto 1986, núm. 392, pág.133.

- HERAS ABELEIRA, José I.: "Evasión impositiva. ¿Campañas punitivas o incentivar el cumplimiento?", Doctrina Tributaria —ERREPAR— Buenos Aires, (Argentina), t. IV, 1985.
- HERBER, Bernard P.: *Hacienda Pública Moderna*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid (España), 1975.
- LAMAGRANDE, Alfredo J.: "Propuestas para reducir la evasión fiscal", trabajo que obtuvo el segundo premio anual "Dr. Manuel Belgrano", año 1989, Consejo Profesional de Ciencias Económicas C.F.T.F.I.A.S., Buenos Aires (Argentina).
- LASCANO, Marcelo Ramón: "A Propósito de la evasión fiscal", *Revista Impuestos*, Buenos Aires (Argentina), 1985.
- MUSGRAVE, Richard A.: *Teoría de la Hacienda Pública*, Aguilar, Madrid (España), 1968.
- MUSGRAVE, Richard A., y MUSGRAVE, Peggy B.: *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, Instituto de Estudios Fiscales (2.ª ed.) Madrid (España), 1986.
- NEIMARK, Fritz: *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid (España), 1974.
- OROSCO DE TRIANA, Alba Lucía: "Tecnología para combatir la evasión fiscal", trabajo presentado ante la XVII Asamblea del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, Curazao (Antillas Holandesas), junio 1983.
- PITA, Claudino: "Concepto de la Evasión Tributaria" trabajo presentado ante la XVI Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, Asunción, (Paraguay), mayo 1982.
- PUVIANI, Amilcare: *Teoría de la ilusión financiera*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid (España), 1972.
- SAMPAIO DORIA, Antonio Roberto: "La evasión fiscal", trabajo presentado ante la V Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, Río de Janeiro (Brasil), 1971.
- SCALONE, Enrique Luis: "Un Enfoque de la evasión fiscal y algunas propuestas de metodologías para su medición", Doctrina Tributaria —ERREPAR—, Buenos Aires (Argentina), 1984.
- SCHMÖLDERS, Günter, y DUBERGÉ, Jean: *Problemas de psicología financiera*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid (España), 1965.
- SCHULTHESS, Walter E.: "La evasión fiscal. Causas y soluciones", *Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales*, núm. 5, Madrid (España), 1987.
- SCHWARTZMAN, Daniel M.: "Propuestas para reducir la evasión fiscal", trabajo que obtuvo el primer premio "Dr. Manuel Belgrano", año 1989, otorgado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la C.F.T.F.I.A.S., Buenos Aires (Argentina).
- SELIGMAN, E.R.A.: "Introducción a la traslación e incidencia de los impuestos", en *Ensayos sobre Economía Impositiva*, R. A. Musgrave y C. S. Shoup (eds.), Fondo de Cultura Económica, México, 1964.
- SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DE LOS EE. UU.: "Formas de evasión y evitación fiscales utilizadas por las empresas transnacionales y procedimientos eventualmente disponibles para controlar abusos", trabajo presentado en la XVIII Conferencia Técnica del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, Montevideo (Uruguay), marzo 1977.
- SILVANI, Carlos A.: "Mejorando el cumplimiento tributario", trabajo publicado en el libro *La Administración Tributaria en los países del C.I.A.T.* (Centro Interamericano de Administradores Tributarios), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, (España), 1992. (Richard M. Bird y Milka Casanegra de Jantscher, eds.).

- TACCHI, Carlos Miguel: "Política tributaria y cambios estructurales", conferencia pronunciada en el Primer Congreso Tributario. Consejo Profesional de Ciencias Económicas C.F.T.F.I.A.S. Pinamar, Pcia. Buenos Aires, (Argentina), abril 1993.
- "Culturización tributaria. Importancia de la implementación secuencial de medidas en la lucha contra la evasión. El caso argentino", conferencia pronunciada en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Cuyo, Mendoza (Argentina), agosto 1992.
 - "Evasión Fiscal. Propuestas para lograr que todos los contribuyentes paguen pero menos", trabajo publicado en el diario el *Cronista Comercial*, Buenos Aires (Argentina), 3 y 4 de enero de 1991.
 - "Evasión fiscal. Un Juego de suma cero", trabajo publicado en el diario el *Cronista Comercial*, Buenos Aires (Argentina), 23 de diciembre de 1990.
 - "Reforma tributaria", intervención como penalista en la mesa redonda celebrada en las XVII Jornadas de Finanzas Públicas, Universidad Nacional de Córdoba, Facultad de Ciencias Económicas, Córdoba (Argentina), octubre 1984.
- TANZI, Vito: "Las políticas macroeconómicas y el nivel de tributación en los países en desarrollo", trabajo presentado para las XX Jornadas de Finanzas Públicas, Córdoba, (Argentina), 1987.
- TARANTINO, Jacinto R.: *El delito tributario* (Victor P. de Zavalía, ed.), Buenos Aires, (Argentina), 1976.
- VILLEGRAS, Héctor B.: *Curso de Finanzas, Derecho financiero y tributario*, (5.^a ed.), Depalma, Buenos Aires (Argentina), 1992.
- *Derecho Penal tributario*, Lerner Ediciones, Buenos Aires, (Argentina), 1965.
- VILLEGRAS, Héctor B.; ARGUELLO VÉLEZ, Gustavo y SPILA GARCÍA, Rubén: *La evasión fiscal en la Argentina* —Derecho Fiscal—, Buenos Aires, (Argentina) t. XXIII, pág. 337.
- VISCO, Vincenzo: "Reforma tributaria y evasión fiscal", revista *Hacienda Pública Española*, núm. 56, Madrid, (España), 1979.