



LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SUBNACIONAL Y LA EVASIÓN FISCAL

RESUMEN

Este trabajo tiene por objeto clarificar que se entiende por evasión fiscal a la luz de la interpretación de distintos autores y definir sus causales. El análisis de los textos que sirvieron de sustento a la presente monografía ha permitido vincular el tema de la “evasión” con la realidad actual de las Administraciones Tributarias y, como impacta este fenómeno en las misiones de estos organismos. Se han desarrollado las formas de medir la evasión tributaria y descripto algunas de las distintas metodologías aplicables sobre el particular. Ejemplos de medidas adoptadas en relación a la evasión en los últimos años por dos Administraciones Tributarias Subnacionales como AGIP y ARBA, basadas en antecedentes de la Administración federal, intentan en este trabajo explicar la importancia del accionar de toda Administración Tributaria Subnacional desde su función de recaudar tributos pero con el compromiso y la responsabilidad de erradicar el no pago de impuestos por parte del contribuyente.

“Evitar impuestos es una de las pocas actividades intelectuales que producen beneficios económicos”.

John Maynard Keynes

Economista estadounidense (1883-1946).

La Administración Tributaria y la Evasión Fiscal

Toda Administración Pública como organización ordenada a la gestión de los servicios y a la ejecución de las leyes en una esfera política determinada, con independencia del poder legislativo y el poder judicial¹ tiene como objetivo, entre otros, lograr el cumplimiento tributario entendiéndose por cumplimiento tributario a la conducta que exteriorizan los administrados respecto de las obligaciones que les imponen las leyes. La Administración Tributaria, como parte integrante de la Administración Pública, se encuentra en una continua búsqueda de herramientas que le permitan mejorar e incrementar la recaudación tributaria. Los importantes avances que se han ido dando en los últimos años en las tecnologías de información y comunicación han logrado generar una relación fisco-contribuyente de mayor eficiencia, considerándose a la tecnología como una herramienta de apoyo indispensable para toda Administración Tributaria. La necesidad de recursos por parte del Estado como así también la voluntad política de lucha contra el incumplimiento fiscal fueron generando una importante presencia del fisco en la vida de los contribuyentes. Dicha relación fisco-contribuyente ha adquirido tal valor que se ha transformado en un elemento clave en la política tributaria de todos los países del mundo. Se entiende por política tributaria a la expresión ordenada y armónica de los objetivos y metas de un Estado en cuanto a la transferencia de recursos del sector privado al sector público a través de la contribución coercitiva². El Estado necesita disponer de recursos para cubrir las necesidades públicas colectivas y así, poder dar cumplimiento a los fines institucionales, sociales y políticos previstos y de él esperados. El Estado obtiene dichos recursos a través del ejercicio del poder tributario que emana de su propia soberanía por un lado, y por el otro, del usufructo de los bienes propios que el Estado posee y los recursos del endeudamiento a través del crédito público. La Administración Tributaria, en todos sus niveles, ya sea nacional, provincial o municipal, busca disponer de estos ingresos mediante el control del cumplimiento de los contribuyentes alcanzados por los tributos como así también por la aplicación, muchas veces en

¹ Según definición de la Real Academia Española

² Daniel Malvestiti, Pedro José Pagani. Pautas para un mejoramiento de la relación fisco-contribuyente

forma indiscriminada, de multas y demás sanciones tributarias ante los incumplimientos de los mismos, pudiendo llegar a verse en algunas oportunidades desvirtuado el principio rector del régimen sancionador establecido por la propia norma.

Considerando que el Código Fiscal conjuntamente con las leyes tarifarias son las que precisan la obligación del pago de impuestos por parte de los contribuyentes y su modalidad de liquidación, necesariamente se deriva que son funciones básicas de toda Administración Tributaria el control fiscal de la recaudación y la cobranza de dichos tributos. Si bien en términos generales, se refiere por cobranza a la percepción de algo, generalmente dinero, en concepto de una compra o el pago por el uso de algún servicio, en la Administración Tributaria se entiende por tal a la serie de actos realizados por el Estado a fin de exigir a aquellos contribuyentes que no han cumplido voluntariamente con sus obligaciones contributivas dentro del plazo fijado por la normativa el pago de las misma, siendo la mora la forma más frecuente de incumplimiento fiscal. Cabe señalarse entonces, que puede haber falta de pago sin que necesariamente exista ilícito. A ello se denomina elusión fiscal o “tax avoidance”, es decir, a la acción que tiende al no pago de tributos sin violar norma jurídica alguna. Por consiguiente, un contribuyente puede no abonar un impuesto a su vencimiento pero sin necesariamente evadirlo. El término evadir proviene del latín *evadere* (salir de) compuesto del prefijo *E* (afuera) y de *vadere* (andar, ir) y, significa -en su segunda acepción, es decir aquella que nos interesa-³ “...*eludir con arte o astucia una dificultad prevista...*”. En igual sentido, opina MACCHI⁴.

La Comisión Real de Tributación del Reino Unido en 1955 definía a la evasión como toda actividad a través de la cual una persona no paga el impuesto exigido por la legislación vigente. En tanto que para CHIARA DÍAZ⁵, se puede definir a la acción de evadir como la de “evitar, eludir, sustraerse o escaparse a la obligación del monto de la obligación tributaria”. Si bien son numerosas las definiciones de evasión fiscal dadas por diferentes autores, de acuerdo Daniel Schwartzman⁶, el significado más simple usado como concepto de la **evasión fiscal es el no pago de impuestos, en forma ilícita**. Si nos ajustamos al significado del término evasión, el mismo como concepto genérico contemplaría toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado⁷. Así, Villegas⁸ define

³ Según el Diccionario de la Real Academia Española

⁴ MACCHI, MIGUEL ÁNGEL, op. cit., p. 151.

⁵ CHIARA DÍAZ, CARLOS, *Ley Penal Tributaria y Previsional*, Nro. 24.769, Rubinzal Culzoni.

⁶ Daniel Schwartzman “Propuestas para reducir la Evasión Fiscal”

⁷ Alicia Messina, La acción típica de evasión tributaria.

jurídicamente a este fenómeno como "...toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones vigentes". Es por ello que podemos afirmar que, **la evasión fiscal conlleva la existencia de una conducta antijurídica como requisito constitutivo de la misma.** Por su parte, el político, jurista y educador de Brasil Antonio R. Sampaio Dória definió a la evasión tributaria como "toda y cualquier acción u omisión, tendiente a eludir, reducir o retardar el cumplimiento de una obligación tributaria"⁹ y establece que existen diversas especies, las que pueden caracterizarse en:

- Abstención de incidencia: cuando el sujeto del impuesto deja de practicar actos de los que surgen obligaciones tributarias, y no lo hace violando la ley.
- Transferencias económicas: se da por una dislocación económica del tributo del contribuyente de derecho hacia el de hecho, la cual tampoco sería ilícita.
- Evasión por inacción: esta puede ser intencional, ya sea por una inacción consciente y voluntaria, o sin intención, producto de la ignorancia del contribuyente y de la complejidad del tributo.
- Evasión lícita: se concreta en la acción tendiente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador por procesos lícitos.
- Evasión ilícita: que sería la evasión clásica, conceptualizada como la acción consciente y voluntaria del deudor por medio ilícitos para eliminar, reducir o retardar el cumplimiento del tributo, lo cual operaría como fraude o simulación.

Como este autor, otros entienden aplicable el término de evasión tributaria tanto para situaciones lícitas como ilícitas. Entre ellos, Claudino Pita¹⁰, Baleiro Aliomar y Fasiani Mauro en sus citas.

En resumen, el delito de evasión fiscal se caracteriza como "*la conducta tendiente a omitir a sabiendas y con ocultamiento de la real capacidad contributiva el pago íntegro y oportuno de los tributos, a cuyo ingreso están obligados aquellos a quienes la ley les atribuye la calidad especial de responsables por deuda propia o ajena*"¹¹ En consecuencia, el tipo requiere, como se ve, de un ocultamiento (doloso) del hecho imponible y en consecuencia, se "esconde" la verdadera capacidad contributiva del obligado tributario, y sobre ese ocultamiento es lo que se evade. El simple "no pago",

⁸ Villegas, Héctor B. y otros, "La evasión fiscal en la Argentina", DF – T. XXIII, pág. 337, Buenos Aires, Argentina, Ed. La Ley, 1993

⁹ Sampaio Dória, Antonio, "V Asamblea General del CIAT (Río de Janeiro, 1971)

¹⁰ Pita, Claudino, prestigioso abogado argentino, "Concepto de evasión tributaria" XVI Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (Asunción, Paraguay)

¹¹ MACCHI, Miguel Ángel. op. cit., p. 152.

cualquiera sea el monto adeudado, no se tipifica como evasión. Se requiere como se dijo que **el contribuyente oculte lo que tiene que pagar**. Por la propia definición de evadir y por la estructura del tipo penal en cuestión, ese ocultamiento debe ser engañoso y deliberadamente producido, lo que necesariamente tiene influencia sobre el tipo subjetivo ya sea por oposición abierta al pago, ocultamiento del presupuesto fáctico, disimulación o deformación de la base imponible, entre otras. Es por ello que, reiteramos el rol fundamental que han adquirido las tecnologías de información. El desarrollo e implementación de las dichas tecnologías por parte de la Administración Tributaria permite intensificar las acciones de control e incrementar y mejorar los servicios al contribuyente, es decir, constituye junto con las tecnologías de comunicación una alternativa para combatir la evasión fiscal. Si bien el uso de estas tecnologías debe promover el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes, al mismo tiempo, debe impulsar el ejercicio de controles más eficaces, innovadores y especializados tendientes al logro de la ampliación de la base tributaria y por consiguiente, el eventual incremento de la recaudación proyectada.

Lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias en la totalidad de los sectores sociales no resulta una tarea simple. Como destaca Chiara Díaz¹², *“no se ha logrado una cultura de cumplimiento de las obligaciones tributarias en todos los sectores sociales y esto obstaculiza que el Estado pueda cumplir con sus objetivos básicos”*. A continuación, se analizarán las posibles causas de la evasión fiscal y algunas metodologías tendientes a eliminar o desacelerar su impacto en los fondos del erario público.

Causas de la Evasión

Las causas que provocan la evasión fiscal pueden ser variadas de acuerdo al origen y características de la misma. Según Giorgetti Armando¹³ y Villegas Héctor¹⁴ las causas de la evasión se pueden agrupar en seis (6) categorías, a saber, económicas, técnicas, políticas, accidentales, psicológicas y jurídicas. No obstante la precedente clasificación resulta difícil ser tratada de manera individual toda vez que una misma causa podría integrar más de una categoría. Algunas de las causas de la evasión son:

- El posible beneficio económico y financiero que un contribuyente evalúa como producto de la evasión.
- La presión tributaria elevada como propensión a la evasión.

¹² Chiara Díaz, Carlos A., Ley penal tributaria y previsional: Bien jurídico protegido. Los delitos de evasión simple y agravada, Conferencia del "Seminario Nacional Régimen Nacional Régimen Penal Tributario", Mar del Plata, 5 y 6 de septiembre de 2003, p.2 y3.

¹³ La evasión tributaria” Editorial Depalma, Bs.As.,1967, pag.5

¹⁴ La evasión fiscal en la Argentina, Derecho Fiscal , Tº XXIII, Pág. 337, Bs.As. 1974

- Un sistema tributario ineficiente cuya tendencia sea la de mantener altas o subir las tasas de los tributos y aumentar la variedad de los mismos para generar mayor recaudación efectiva.
- Una legislación compleja integrada por numerosas leyes, tributos y tasas.
- La falta de transparencia en relación al gasto público o, en su defecto, escasa información difundida sobre la eficiencia del gasto público a la que se aplican los recursos recaudados.

El contribuyente que decide ser evasor, implica que ha tomado una decisión puede que impulsado por el análisis de variadas probabilidades, a saber: a) de ser verificado por el órgano de control, b) de ser inspeccionado por dicho organismo, c) de que se determine de oficio la obligación, d) de ser sancionado y multado para el caso que se determine impuesto, e) de apelar con éxito ya sea la determinación del impuesto, los accesorios y/o sanciones correspondientes, f) de adherir a un régimen de blanqueo o moratoria con condonaciones de intereses y multas, y g) de ser ejecutada la sentencia final. Preguntas como las planteadas por Günter Schmolders y Jean Dubergé en su libro “Problemas de Psicología Financiera”¹⁵ permitirían realizar un amplio estudio psicológico sobre la conducta de los evasores y de los contribuyentes en general. No obstante, se estima que “los contribuyentes no elaboran ningún tipo de decisión racional compleja como para llegar a ponderar todas las consecuencias de su conducta”¹⁶ sino que se trataría de una decisión de tipo espontánea, es decir, guiado por lo que ocurre a su alrededor. Macon afirma también que “Existe opinión firme entre numerosos autores en el sentido de que una de las principales causas de la evasión es la evasión misma” siendo su difusión uno de sus principales motivos, es decir, se comunica la experiencia de evadir de un contribuyente a otro sin medir consecuencias. Cabe señalar que Spicer y Lundsted han desarrollado estudios que demuestran que **la forma en que perciben los contribuyentes la equidad del sistema y el conocimiento personal de otros evasores es un factor determinante en la conducta fiscal.**

Sin embargo, se puede afirmar que el proceso naturalmente no termina ahí y el crecimiento de la evasión generalizada trae consigo un aumento de tasas para compensarla, con lo cual la diferencia entre los que pagan y los que no lo hacen se acentúa, o sea, que la evasión no solamente es un proceso que se autoalimenta por actos de imitación sino también fomentado por la propia política fiscal. Resulta difícil medir la carga fiscal ya que la misma depende de la actividad generadora del hecho imponible para un contribuyente determinado, y de sus consumos. En la medición de

¹⁵ Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1965,

¹⁶ Daniel Schwartzman, Propuestas para reducir la Evasión fiscal, Pág. 27, 1989

la carga fiscal debe tenerse en cuenta los servicios que recibe el propio contribuyente en forma gratuita de precios políticos que reducen sus costos o gastos¹⁷. Giorgetti¹⁸ dice que el concepto de presión tributaria, o carga fiscal corresponde al grado de preocupación que causan los impuestos que el sujeto tiene la sensación de pagar.

Es por ello que, sin considerar la cuestión terminológica, entendemos que la evasión fiscal no es un hecho atribuible a una causa única y fácilmente detectable, como se mencionara anteriormente, sino que por el contrario, su origen radica en la interacción de una serie de elementos o circunstancias que definen la existencia y el grado o desarrollo del citado fenómeno en un país y momento determinado. Uno de ellos es el elemento psicosocial, porque es sabido que la propia naturaleza humana conspira contra toda idea que implique desprenderse del propio patrimonio para entregarlo a una figura abstracta llamada Estado bajo la premisa de que dicho ente hará un mejor uso de esos recursos para satisfacer las necesidades del resto de la población. Esta conducta podría involucrar un fraude fiscal que, como delito tributario, es un delito grave que podría producir un gran daño social de terrible egoísmo. El fenómeno de la evasión tributaria requiere un enfoque interdisciplinario, por su grado de complejidad y por la intervención de los diversos factores que dilatan, incentivan o promueven el referido acto.¹⁹

Los sistemas tributarios resultan complejos en la actualidad por la cantidad de impuestos y normas vinculadas a su determinación y liquidación. Si la carga fiscal objetiva fuera moderada en tanto que la subjetiva resultara alta, la solución consistiría en informar y difundir con publicidad tal situación. Lo ideal sería contar con una política fiscal racional que permita una carga fiscal moderada. La existencia de altas alícuotas, un sistema tributario en función a necesidades políticas o históricas, y el hecho que la presión tributaria no sirva para cubrir el coste de los servicios públicos sino para alcanzar finalidades políticas y sociales podrían determinar que quienes no estuvieran de acuerdo encuentren allí el argumento válido que justifique tal evasión. El comportamiento de la sociedad frente a los tributos y evasores marca definitivamente el camino a seguirse para erradicar la evasión. Schhmolders ha investigado acerca del comportamiento fiscal en países como Alemania e Inglaterra en los que se puede apreciar que el grado de cumplimiento fiscal de los ingleses y alemanes es muy superior al detectado, entre otros, en Francia o España. Los sistemas tributarios de Alemania e Inglaterra son igualmente efectivos, el primero tiene un costo mayor

¹⁷ Atchabaian, Adolfo, "Concepto y determinabilidad de la presión tributaria", Revista Impuestos Tº XX pág. 385 y S.S., Bs.As., 1962.

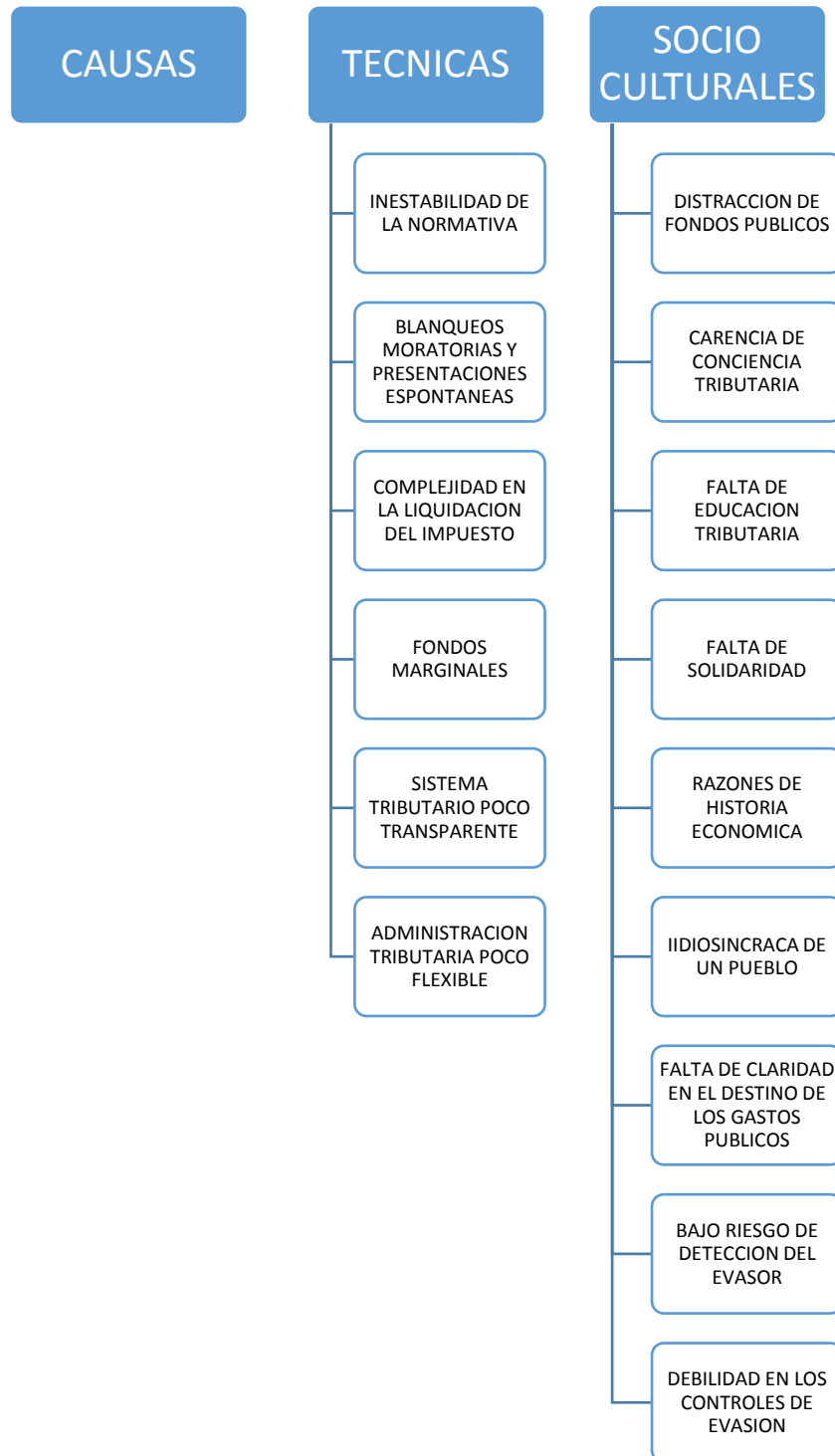
¹⁸ 6, pag.129

¹⁹ Las Heras, Jorge. "La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirlas." en www.gestiopolis.com

porque se basa en un gran control y elevadas penalidades en tanto el sistema inglés se fundamenta en reglas perfectamente aceptadas por gran parte de la comunidad, quien a su vez tiene una fuerte conciencia de sus obligaciones tributarias. En lo que respecta a nuestro país no existirían estudios sociológicos que nos permitan conocer los motivos por los cuales los contribuyentes transgreden la norma, toda vez que la evasión es un modo de transgresión.

Cabe mencionar que los impuestos se pueden clasificar en evadibles e inevitables. Los tributos directos, tales como el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto sobre los Bienes Personales son los más evadibles en la Argentina. En tanto que, el Impuesto al Valor Agregado -indirecto-, por otra parte, le sigue en orden de importancia en cuanto al grado de evasión. No obstante, considerando las características del régimen recaudatorio actual en Argentina, la liquidación on line de impuestos por medio de las herramientas de la administración electrónica, la cantidad de regímenes de retención y percepción vigentes establecidos por la normativa, entre otros, se puede inferir que la evasión fiscal resultaría mucho más controlable. En relación a los tributos provinciales y municipales, los gravámenes más evadibles serían los impuestos no empadronados en tanto que los impuestos empadronados serían susceptibles de un mayor y efectivo seguimiento y control dada las características propias del tributo. El impuesto sobre los Ingresos Brutos representa un alto porcentaje en la recaudación de los fiscos provinciales por lo cual resulta imprescindible una mayor fiscalización con el fin de controlar su evasión. Un sistema de impuestos inevitables obligaría al contribuyente a cumplir con sus cargas fiscales, y su fiscalización se tornaría más simple en la medida que se perciben en parte, por el sistema y retención en la fuente, y generalmente debido a que una parte importante de su recaudación se produce por vía de grandes contribuyentes. La evasión de impuestos por parte de grandes contribuyentes debería darse en una proporción sensiblemente menor considerando el seguimiento y control que sobre este tipo de contribuyentes se ejerce desde los organismos recaudatorios. De ahí la importancia de la creación y perfeccionamiento de una unidad integral para el tratamiento de este tipo de contribuyentes en toda Administración Tributaria que aporte elementos de juicio con el fin de lograr una metodología tendiente a la fiscalización estricta de los mismos que además permita generar un contacto directo entre éstos y el organismo recaudador, implicando percepción de riesgo en el contribuyente y un mejor seguimiento y control del cumplimiento de las obligaciones alcanzadas, es decir, lo que aseguraría un menor nivel de evasión del referido universo de contribuyentes.

En resumen, las causas de la evasión fiscal pueden ser clasificadas de la siguiente manera²⁰:



• ²⁰ Humberto Diez Diez, Humberto P. , et al. , “Propuestas técnicas para enfrentar la evasión” Doctrina Tributaria Errepar. (Diciembre 2000)

Cuál es la misión de las Administraciones Tributarias contemporáneas entonces en relación a la evasión fiscal? Podemos inferir que la Administración Tributaria se ve obligada a guardar un difícil equilibrio entre servicio y coacción para cumplir sus objetivos sin enajenarse la necesaria colaboración de los contribuyentes²¹). Por un lado, debe ejercer la coacción real sobre los contribuyentes y por otro, facilitarle al máximo el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Y, todo ello, sin perder de vista que la evaluación de los contribuyentes sobre el gasto público (y, por lo tanto, sobre el destino de sus impuestos) tiene una importancia decisiva a efectos de evitar la evasión fiscal. Es importante volver a señalar que el objetivo esencial de toda Administración Tributaria es el fomento del cumplimiento voluntario por los ciudadanos de sus obligaciones fiscales. Para ello debe desarrollar dos líneas fundamentales de actuación: por una parte, la prestación de servicios de información y asistencia al contribuyente para minimizar los costes indirectos asociados al cumplimiento de obligaciones tributarias y, por otra parte, la detección y regularización de los incumplimientos tributarios mediante actuaciones de control. Si bien el fisco debería destinar todos sus recursos a verificar y fiscalizar si los impuestos declarados por los contribuyentes conciben con la realidad, así como también a detectar a esa gran masa de sujetos que permanecen en la economía marginal el grado de cumplimiento de sus objetivos va a estar dado por el nivel de conciencia fiscal de la sociedad, en la medida en que influye directamente en la disposición de quienes la integran al cumplimiento voluntario y al rechazo del fraude fiscal. Por ello es importante generar programas de comunicación institucional continuos que favorezcan el cumplimiento voluntario y disuadan cualquier conducta defraudatoria. Es allí donde radica el éxito de su misión. A medida que el ciudadano percibe mayor eficacia y profesionalidad en la asistencia al contribuyente y de prevención del fraude, aumenta su confianza en ella y mejora el grado de conciencia fiscal colectiva. "La conciencia fiscal no es algo natural; es un producto social y, por tanto, resultado de la educación". Por consiguiente, la Administración Tributaria debe definir misiones estratégicas en relación a la política de comunicación institucional reforzando los canales de relación y contacto con los ciudadanos, trasladando la imagen de organización confiable, moderna, innovadora, eficaz, transparente, que trabaja con profesionalidad al servicio del ciudadano y de la sociedad. No obstante, en el diseño de su estrategia comunicativa, la Administración Tributaria ha de tener en cuenta la diversidad de la población-objeto sobre la que ha de actuar. Para el caso de los contribuyentes -inscriptos o potenciales-, las diversas acciones de comunicación institucional tendrán como finalidad informar de cuáles son

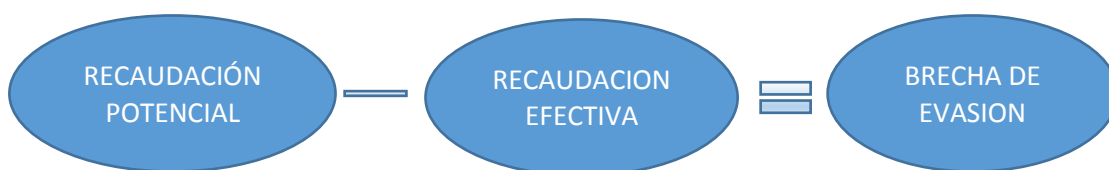
²¹ OCDE, 1987

sus obligaciones fiscales, así como del calendario de sus deberes tributarios. En lo concerniente a niños y jóvenes, la finalidad de la estrategia educativa fiscal no es transmitir conocimientos instrumentales o prácticos, mutables con el paso del tiempo sino socializar en valores de responsabilidad cívica y, por tanto fiscal. Es decir que, la cultura tributaria es un proceso y se debe velar por ello. Los programas de educación tributaria dirigidos a alumnos de escuelas primarias y secundarias son fundamentales en este sentido.

Brecha de Evasión

La brecha fiscal o tasa de evasión es la distancia que existe entre la recaudación que percibiría el Estado si todos los contribuyentes cumplieran de forma estricta la norma, es decir, la recaudación potencial y la recaudación que efectivamente ingresó al Fisco²²

De ahí la importancia en la medición de la brecha fiscal o tasa de evasión por parte de las Administraciones Tributarias.



Las brechas de evasión están referidas a:

- a) Contribuyentes registrados, contribuyentes presentados.
- b) Impuesto declarado, impuesto pagado.
- c) Contribuyentes potenciales, contribuyentes registrados.

La mayoría de las Administraciones Tributarias perdieron en los últimos años el control de la deuda debiendo, en consecuencia, modificarse el sistema de percepción ya que no se puede pensar que el pago mediante la entidad bancaria (hoy reemplazado por el volante de pago electrónico) fuera la consecuencia final del proceso. La elección inteligente de alternativas eficaces y efectivas destinadas a eliminar la brecha de evasión deben ser una solución con diferentes salidas a través de las cuales se podrían mejorar los procedimientos de control y por consiguiente, la recaudación.

²² Sevilla, 2005.

Son numerosas las medidas que se adoptan en las distintas Administraciones Tributarias con la finalidad de avanzar y evitar la brecha de evasión fiscal. En este sentido, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) en Argentina y la Dirección del Servicio de Impuestos Internos de Chile inicialaron recientemente el texto final de un nuevo convenio, destinado a eliminar la doble imposición y a prevenir la evasión y elusión fiscales. La AFIP como organismo recaudador asegura que este tipo de convenios prevea intercambio de información fiscal entre las autoridades competentes con el fin de promover la transparencia y luchar contra la evasión fiscal internacional.

Medición de la Evasión

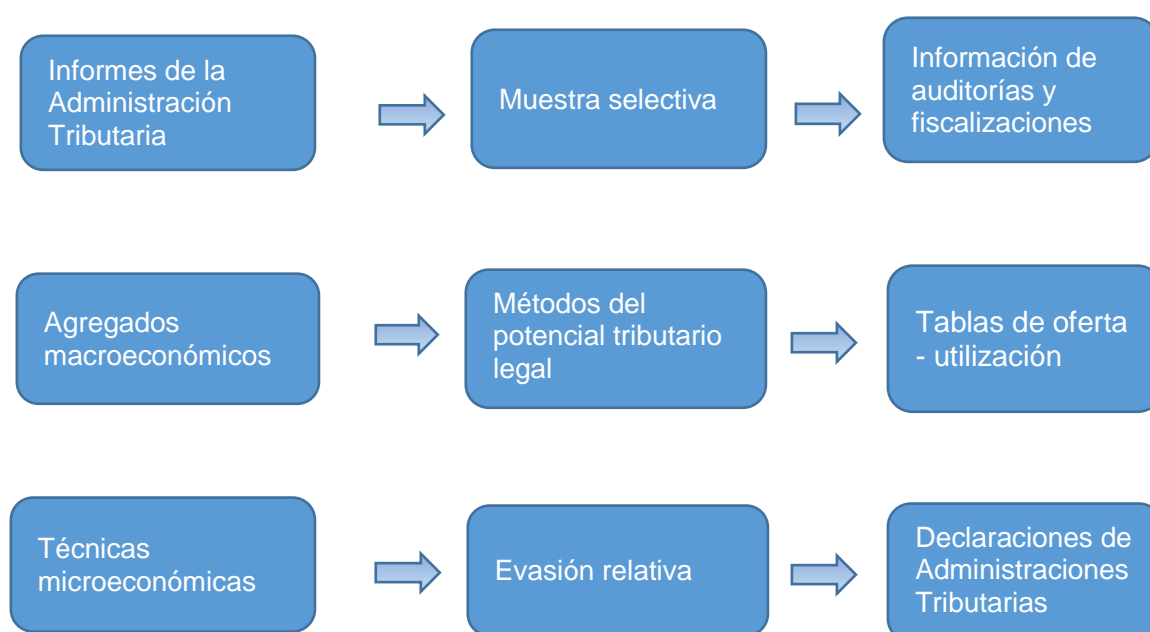
La medición de la evasión de impuestos resulta para muchos autores una tarea compleja y hasta imposible. Scalone²³ por su parte cita a otros autores que opinan lo contrario al igual que él “no creemos osado sostener que cuantificarla con exactitud, es tarea imposible”. Sin embargo, por otro lado, Villegas, Vélez y García sostienen que “la experiencia atestigua, que medir con justeza la evasión y erradicarla por completo, parece todavía una empresa irrealizable, aún en países anglosajones y escandinavos donde, a un alto grado de moral fiscal como tradición secular se unen modernas técnicas de organización y control”²⁴. Las medidas pueden ser clasificadas en dos grupos: micromedidas y macromedidas. Las micromedidas son aquellas que utilizan técnicas de muestreo, encuestas, cruzamientos de información a través de computadoras, auditorías internas en la administración fiscal, de procedimientos orientados a una investigación minuciosa e intensiva de información histórica y registrada, que permita determinar la evasión puntual con un grado importante de certidumbre. Las macromedidas, en cambio, son las que se derivan de datos provistos por fuentes oficiales. Toda vez que las micromedidas son procedimientos aplicados directamente sobre el objeto de la medición revelando el comportamiento de cada uno de los contribuyentes observados es que se sugiere ensanchar la base tributaria para tender a una mayor equidad horizontal en la imposición. Esto implicaría aumentar el número de contribuyentes y hacer más complejo y preciso el control.

Toda vez que la evasión es un comportamiento no observable fuera de la ley, es que se utilizan métodos indirectos para su estimación. Dentro de las técnicas indirectas se pueden señalar a) los informes de la administración tributaria que permiten medir el efecto del incumplimiento tributario sobre la generación su ingreso, b) los agregados

²³ 23 49, pág. 351

²⁴ 21, pág. 337.

macroeconómicos empleando las estadísticas oficiales acerca del mercado laboral, la economía informal y el incumplimiento tributario entre otros y c) las técnicas microeconómicas basadas en encuestas sobre una muestra de contribuyentes. Algunos ejemplos de metodología de estimación utilizados para medir la evasión son²⁵:



Considerando que además de reducir los ingresos al fisco, la evasión atenta contra sus objetivos estratégicos en materia de equidad y cohesión social ²⁶es que su medición se justifica porque permite por un lado, mejorar la calidad del diseño de la política fiscal de un Estado y por otro, es un elemento fundamental para las estrategias de las administraciones tributarias. Podemos decir que la evasión afecta al bienestar social en relación con la equidad -vertical y horizontal-; distorsiona el crecimiento económico generando externalidades y competencias desleales y debilita la confianza de la sociedad en el Estado deslegitimando su accionar y dificultando en última instancia un pacto fiscal sustentable entre el fisco y el contribuyente. Por lo antes expuesto **podemos afirmar entonces que resulta más que importante la medición**

²⁵ Instrumentos y Técnicas para medir la Evasión, Mauro Alarcón, 2012.

²⁶ Instrumentos y Técnicas para medir la Evasión, Mauro Alarcón, 2012.

de la evasión fiscal para la Administración Tributaria ya que permite a) orientar los planes de control, b) monitorear los resultados, c) indicar la eficiencia en la gestión, d) definir metas y posibles reformas y e) diseñar estrategias de control de acuerdo a las características de los contribuyentes.

Las acciones para el control de la evasión en la Administración Tributaria

La “gestión del riesgo” es un proceso sistemático en cuyo curso se emplean recursos humanos y materiales, en función de un análisis del riesgo y con miras a lograr un resultado óptimo. El análisis de riesgos es un proceso dinámico a través del cual se identifican, analizan y evalúan sistemáticamente los riesgos con el fin de proporcionar una base para la toma de decisiones sobre acciones futuras. Asimismo, permite monitorear y revisar el desarrollo de los riesgos, midiendo el cumplimiento de los contribuyentes. A los fines de no quedar sólo en definiciones teóricas, es necesario asegurar la factibilidad de la detección de los supuestos de evasión y fraude fiscal. Para combatir el delito fiscal, es imprescindible avanzar en constituir equipos de trabajo interdisciplinarios, altamente profesionalizados y plenamente identificados con la organización. Este proceso debe ser acompañado con importantes avances tanto en la formación de sus planteles, como así también en el equipamiento necesario para estar a la altura de las maniobras y fraudes a detectar. El 11 de abril de 2012, y con vigencia a partir del 1º de mayo de 2012, la AFIP dictó la Resolución General N° 3309, estableciendo la primera norma “complementaria” emitida con motivo de la reforma al régimen penal tributario generando una matriz de intercambio de información penal tributaria. Esta “Matriz” está destinada a facilitar la transferencia recíproca de información fiscal, entre la AFIP y las administraciones tributarias provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, vinculada a situaciones que puedan dar lugar a la configuración de los delitos tipificados por la Ley N° 24.769²⁷.

En los últimos años las Administraciones Tributarias en Argentina han demostrado un interesante avance en la lucha por erradicar la evasión fiscal y en el campo de su medición además de lo referido en el párrafo anterior. Muestra de ello lo son algunas de las medidas que fueron implementadas en consecuencia; la fiscalización inteligente de la AFIP y la ampliación de la capacidad para realizar transacciones por internet por AGIP²⁸ y ARBA²⁹, entre otras. La AFIP ha promovido desde el ámbito nacional la implementación de controles basadas en nuevas tecnologías de información y comunicación generando la llamada fiscalización inteligente como un nuevo modo de

²⁷ Ley Penal Tributaria

²⁸ Administración Gubernamental de Ingresos Públicos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

²⁹ Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires

administración tributaria. Por su parte la AFIP ha diseñado un sistema para agilizar las fiscalizaciones, el cual permite que los contribuyentes que sean controlados puedan revisar, vía Internet, la marcha de las inspecciones que se les realizan, evitando las dilaciones que se producen en los períodos de fiscalización de un contribuyente. En ese sentido, se incorpora al sistema informático web el momento en que se da inicio a la fiscalización, con un plazo prefijado, transparentando, de esta manera, todo el proceso en el cual el contribuyente es sometido a los controles de la AFIP. El organismo recaudador considera que "es importante que los contribuyentes sepan todos los detalles de la marcha de una fiscalización, lo que les permitirá actuar a través de Internet, ingresando con su clave fiscal". Como consecuencia de haberse detectado que las inspecciones de algunos contribuyentes demoraban más de tres años, provocando preocupaciones y molestias a los contribuyentes, como así también demoras en el propio proceso recaudatorio que denotaban ineficiencia, ineficacia y falta de economía procesal es que se adopta la metodología de fiscalización electrónica sostenida en el domicilio electrónico denunciado por el propio contribuyente. Los Códigos fiscales de la casi totalidad de las administraciones provinciales han incluido desde hace unos años esta figura. Para el nuevo sistema, los inspectores de la AFIP no deberían demorar estos procesos, en principio, más de un año, aunque se contemplan algunos casos especiales en cuanto a los plazos.

ARBA ha recientemente puesto en marcha un nuevo Centro de Procesamiento que posee tecnología informática de última generación permitiendo realizar más de mil quinientos (1500) millones de transacciones por segundo on line con instalaciones adecuadas que posibilitan en general a la Administración optimizar toda la plataforma de servicios digitales al contribuyente, simplificando el cumplimiento tributario y los trámites impositivos. Estos cambios significan un salto de calidad en materia de tecnología, protección de datos y seguridad informática, ya que dicho Centro de Procesamiento cumple con los últimos estándares mundiales de calidad requeridos para este tipo de desarrollo. Estas innovaciones tienen por finalidad, en general, a) brindar mejores servicios al ciudadano, b) abrir nuevos canales de diálogo del contribuyente con el Estado, c) perfeccionar las herramientas para combatir la evasión. En las Administraciones locales se vienen aplicando nuevas herramientas tecnológicas para combatir la evasión en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que, como ya indicáramos se trata del tributo con mayor incidencia en la recaudación de las haciendas provinciales. La metodología se basa en el cruce de los datos de las propias bases de las administraciones locales con los brindados por la AFIP. Desde la implementación del "Sistema de Fiscalizaciones Remotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos" denominado FIRE a partir de abril de 2015, ARBA logra detectar, on

line, los montos de ventas no declaradas durante los controles en comercios. El proceso, que antes demoraba unos seis (6) meses, se realiza en forma automática y el procedimiento incluye también la impresión de un ticket que actúa como intimación para el contribuyente que, en un plazo de cinco (5) días, debe rectificar su declaración jurada y regularizar los montos del impuesto evadido, a lo que se adiciona el pago de los intereses correspondientes. Si vencido ese lapso el infractor no regulariza, Arba inicia de inmediato una acción de fiscalización individualizada, que prevé un exhaustivo control de toda la operatoria fiscal del contribuyente. En el curso de esos controles, y dependiendo de las irregularidades encontradas, la Agencia podría solicitar a la Justicia la adopción de embargos u otras medidas cautelares contra el evasor. La puesta en marcha de esta nueva herramienta de gestión tributaria desarrollada por equipos técnicos del organismo posibilita controlar de forma electrónica a la totalidad de contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que registren inconsistencias o desvíos fiscales cambiando completamente la forma de fiscalizar y establecer contacto con el contribuyente. De esta manera, se logra optimizar la administración del impuesto a partir de la modernización de los sistemas informáticos, la implementación de la declaración jurada vía web y la puesta en marcha del domicilio fiscal electrónico. Esta Agencia de Recaudación realiza en forma constante un pormenorizado cruce de datos con diversas fuentes de información para detectar inconsistencias en los movimientos de los contribuyentes alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y cada vez que el sistema descubra irregularidades o casos en infracción los derivará a la Fiscalización Remota y, a través de una aplicación digital, comunicará esa situación a los involucrados, brindándoles detalles del incumplimiento para que regularicen su situación. Así, por ejemplo, cuando Arba compare las declaraciones juradas de IVA e Ingresos Brutos de un contribuyente y detecte inconsistencias, o bien descubra que está utilizando alícuotas incorrectas, automáticamente lo pondrá bajo fiscalización remota y se lo hará saber con una notificación en su domicilio fiscal electrónico. En todo momento, la persona fiscalizada podrá presentar vía web los descargos que crea oportunos, ya que el sistema garantiza un intercambio online permanente. Esta automatización de procedimientos facilita el accionar de los contribuyentes y sus apoderados favoreciendo una solución ágil y definitiva de cada caso, sin necesidad de papeles ni tener que concurrir personalmente a la oficina central o delegaciones de la Administración. Además de simplificar los trámites, el nuevo sistema apunta a lograr una regularización espontánea del infractor y recuperar la deuda tributaria generada por incumplimientos en el referido impuesto. Se tiende al logro de un objetivo fundamental: que **el contribuyente pueda conocer su situación con claridad y transparencia teniendo**

la oportunidad de regularizar de manera espontánea e inmediata su situación fiscal. La optimización de los controles, digitalizando el contacto con el contribuyente y acortando los tiempos de fiscalización debería disminuir los niveles de evasión. La fiscalización a través de un sistema remoto que prescinde de las inspecciones presenciales, libera una mayor capacidad operativa para avanzar hacia quienes ejercen actividad comercial sin estar inscriptos ante el fisco y detectarlos. Al disponer de más inspectores para realizar controles operativos en las calles el esfuerzo se concentraría en combatir la informalidad mostrando a quienes cumplen que se trabaja con ese fin. De manera que **quien cumple lo hará más motivado y quien incumple sentirá una mayor percepción de riesgo.**

En la AGIP se ha percibido un cambio radical a partir del año 2008 en lo que respecta a la Administración Tributaria de la Ciudad. Caben señalarse entre las decisiones adoptadas por la AGIP, la implementación de un Sistema de Gestión Tributaria (GIT) gestado por y en el propio organismo, la simplificación de trámites, la presentación de declaraciones juradas on line, la institución del volante de pago electrónico, la incorporación de trámites por mail. Todo ello acompañado con una página institucional acorde a los mencionados cambios. En octubre de 2012 la AGIP dispuso controlar la evasión en alquileres, a través de la disposición de un Valor Locativo de Referencia (VLR). Los agentes fiscales de la AGIP controlarían el importe de las locaciones, de acuerdo a las características de cada inmueble. La finalidad de esta medida era la de un "sinceramiento" en los montos declarados por los contribuyentes tanto en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos como en el Impuesto de Sellos y de este modo, mejorar recaudación. La incorporación como dato de la condición de propietario o inquilino de un contribuyente en su alta o inscripción del impuesto, serviría como un elemento más de análisis. La implementación de este valor permite establecer un monto orientativo para las locaciones de inmuebles y así avanzar sobre los "presuntos incumplidores" y poder medir el monto que deja de recaudar el fisco porteño. Complementariamente, la AGIP avanzó sobre el domicilio de los presuntos evasores a través de los agentes encubiertos como una nueva herramienta para combatir la evasión. La reglamentación "autoriza a los funcionarios a que actúen como compradores de bienes o servicios y constaten el cumplimiento por parte de los vendedores, de la obligación de emitir y entregar facturas y comprobantes" mediante la figura de agente encubierto.

Dado que la normativa vigente sobre emisión de facturas es confeccionada por la AFIP, se interpreta que se ha de intercambiar información entre ambos organismos de recaudación, a saber: a) las denuncias recibidas por la "no emisión de facturas", las cuales son realizadas por los consumidores finales a través de una línea gratuita y la

página web, b) la información sobre las bases imponibles del Impuesto al Valor Agregado y de Ingresos Brutos, o bien, del carácter de "pequeños contribuyentes" de los contribuyentes, c) los datos sobre los sujetos "excluidos" del Monotributo, por superación de magnitudes y d) la información sobre "depósitos en efectivo" en las cuentas bancarias de los proveedores de los comerciantes minoristas, lo cual constituye un claro indicador de la magnitud de las "ventas no declaradas" en la etapa minorista.

Como medida adicional para evitar la evasión en el Impuesto de Sellos que se cobra cuando se vende un inmueble, el Gobierno porteño elaboró una valuación fiscal para los inmuebles de la Ciudad. A partir de la implementación del Valor Inmobiliario de Referencia (VIR) todas las compraventas de propiedades que se realicen en la Ciudad deberán tomar esa valuación como base. Estas modificaciones dieron lugar a menores brechas de evasión en el Impuesto de Sellos evitándose el pago de diferencias en la informalidad para este tipo de operaciones. Asimismo, estos valores permitieron además la actualización de las valuaciones fijadas para la determinación del Impuesto Inmobiliario y la tasa correspondiente. Otra de las herramientas anti evasión tanto en la Ciudad como en el resto de las administraciones tributarias locales son las retenciones por SIRCREB, previstas como instrumento de saneamiento del padrón de contribuyentes. Un padrón ordenado y actualizado permite una mejor tarea de fiscalización y control de los contribuyentes. El padrón actualizado de contribuyentes con información de transacciones económicas relevantes sirve de apoyo en la selección de sectores y contribuyentes a fiscalizar. De ahí también la importancia de mantener una permanente relación con otras autoridades de aplicación y organismos externos. Esto va desde la ejecución de convenios y acuerdos, como los que existen desde AGIP con la Corte Suprema y el Consejo de la Magistratura, hasta el intercambio de información con el Registro de la Propiedad Inmueble y el Registro Nacional de Propiedad Automotor, entre otras como la Dirección General de Permisos y Habilitaciones o el Registro de Administradores de Consorcios a título de ejemplo. La generación de mesas de enlace y grupos de trabajo constituyen un aporte básico para el logro de las tareas planteadas. La Clave Ciudad desarrollada en AGIP para uso fiscal, se ha de utilizar en todos los ámbitos de la Administración Pública donde la Ciudad y los ciudadanos interactúen en trámites virtuales "llamados trámites a distancia" que requieran una alta seguridad de identificación. El impulso de las acciones descritas fue ciertamente destinado a evitar la evasión, con presencia en la calle, percepción de riesgo y la convicción que el cumplimiento iba a ser controlado desde la Ciudad, con una gestión transparente avanzando hacia un gobierno

electrónico.

Si bien aún se encuentran determinados nichos de evasión fiscal que deben ser detenidamente analizados como consecuencia de la actividad o bienes que involucran, tales como la venta ilegal de los denominados manteros en algunas zonas de la CABA o propietarios de autos de lujo que residen en provincia de Buenos Aires pero radican sus vehículos en otras jurisdicciones para pagar menos Impuesto Automotor, y no se desconoce que nuevas acciones deberán ser desarrolladas en este sentido, merece destacarse las mejoras por estas Administraciones efectuadas.

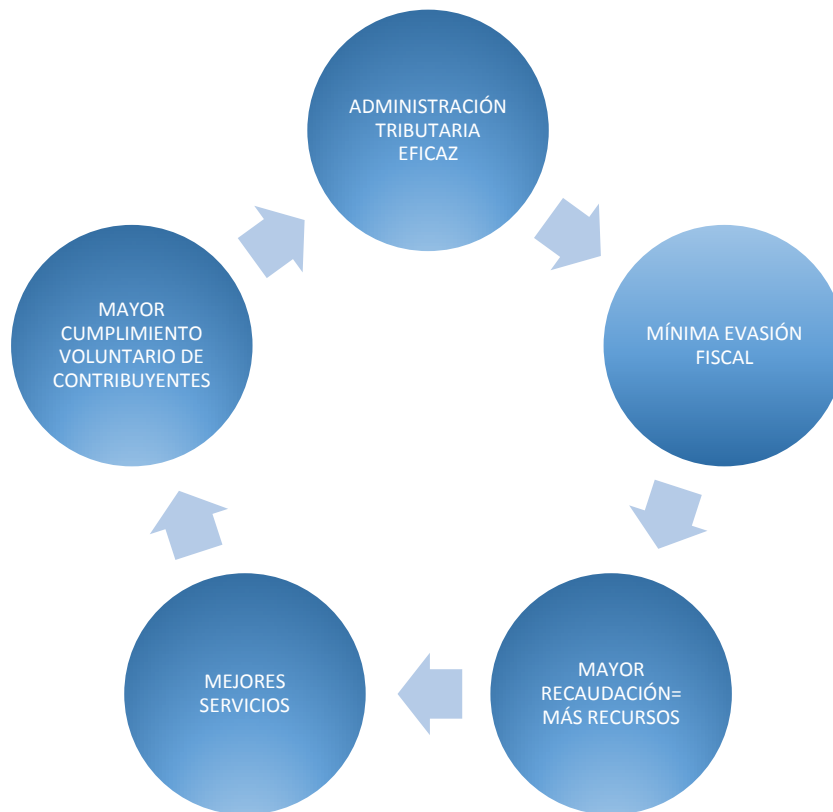
Conclusión

Estos cambios surgen como consecuencia de las nuevas tendencias y desafíos de un mundo globalizado y del cual las administraciones tributarias son parte. La dinámica de la gestión y los avances tecnológicos deberían conllevar a una mejora continua en el servicio, que ordene y transparente los procesos recaudatorios. La simplicidad de los procedimientos y más aún su transparencia brindan al contribuyente una seguridad más allá del peso de la propia presión tributaria determinada por la normativa. La importancia de profesionalizar las administraciones tributarias conjuntamente con la capacitación de técnicos e idóneos en la materia surge como necesidad de interpretar las "complejidades" que existen en materia tributaria, a partir de la aparición en escena de los sistemas inteligentes lo que implica una visión global, una formación integral, una marcada orientación al servicio y fundamentalmente un compromiso ético. El intercambio de datos constituye una herramienta fundamental para todas las Administraciones Tributarias sub nacionales. Se debería tender a la generación de una base unificada y armonizada de datos, es decir, padrones simples que desde la Administración federal puedan ser utilizados por todas las Administraciones subnacionales que lo requieran. Cada administración tributaria deberá detectar aquellas actividades que presentan un mayor grado de evasión fiscal. La elaboración de manuales sectoriales de fiscalización en concordancia a los planes de fiscalización ayudará a una mejor gestión. Por otra parte, el control permanente de los contribuyentes alcanzados por dichas actividades mediante tableros de control permitirá su seguimiento y por consiguiente, la detección, de todas aquellas medidas que deban ser tomadas para corregir los desvíos detectados.

El esfuerzo vale si persigue como objetivo el de disminuir los niveles de evasión fiscal. Un trabajo integrado y asociado hará posible una mayor y mejor recaudación que redundará en beneficio de los gobiernos locales, y por consiguiente de toda una nación.

Quisiera destacar lo señalado por el S.S. Pío XII, en audiencia brindada el 3 de octubre de 1956, a los participantes al X Congreso de la International Fiscal Association, quien señaló en las partes pertinentes de su discurso: "No cabe duda alguna acerca del deber de cada ciudadano de cargar con una parte de los gastos públicos. Mas el Estado, por su parte, como encargado de proteger y promover el bien común de los ciudadanos, tiene la obligación de repartir entre éstos únicamente las cargas necesarias y proporcionales a sus recursos", agregando: "El impuesto no será considerado, entonces, como una carga siempre excesiva y más o menos arbitraria, sino que representará, en un Estado mejor organizado y más apto para conseguir el funcionamiento armónico de las distintas actividades de la sociedad, un aspecto acaso humilde y muy material, pero indispensable, de la solidaridad cívica y del aporte de cada cual al bien de todos". El motivo de este mensaje, pero también la obligación de la Administración de velar por dichos recursos generan la responsabilidad de trabajar en forma consciente y ordenada en toda Administración Tributaria para erradicar la evasión fiscal. Debemos destacar la importancia de la definición de estos objetivos por parte de quienes lideran la Administración Tributaria. La comunicación de los objetivos propuestos en este sentido y la difusión de los logros alcanzados a todos aquellos que son parte de una misma estructura organizativa conformarían el sello de un proceso conjunto y de compromiso con la sociedad.

Por todo lo expuesto, y en resumen:



Bibliografía

- Daniel Malvestiti, Pedro José Pagani, Pautas para un mejoramiento de la relación físico contribuyente, 1998. Revista Boletín AFIP Nro. 10, pág. 805. La ley SAE. Infojus: DACC 90194. [Http://www.infojus.gob.ar/doctrina/dacc990194-malvestiti-pautas_para_un_mejoramiento.htm](http://www.infojus.gob.ar/doctrina/dacc990194-malvestiti-pautas_para_un_mejoramiento.htm)
- Alicia Messina, La acción típica de evasión tributaria, 2012. www.terraquijurista.com.ar/doctrina/acc_tribu.htm

- MACCHI, MIGUEL ÁNGEL, *Sistema Penal Tributario y de la Seguridad Social*, Abaco, Bs. As., 1999.
- Daniel Schwartzman, *Propuestas para reducir la evasión fiscal*, Premio Manuel Belgrano Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, 1990.
- Marcelo Riquert, *Los delitos de evasión tributaria y previsional*, 2012.
- Héctor Cepeda Gutiérrez y Gladys Esther Vega Alfaro Concurso de Monografías CiAT IEF 155. *Revista de Administración Tributaria*.
- La AGIP Incrementa las Medidas Tendientes a Evitar la Evasión _ Abogados.com.ar_files
- Abad Alberto, *El rol de la Administración Tributaria en la sociedad*
- Instrumentos y Técnicas para medir la Evasión, Mauro Alarcón, 2012 Humberto Diez, "Propuestas técnicas para enfrentar la evasión" *Doctrina Tributaria Errepar*, 2000.
- Las Heras, Jorge. "La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirlas." en www.gestiopolis.com
- Ley 24.977: "Ley Penal Tributaria" (modificatoria de la Ley N°23.771).
- Ley N° 25.246: "Encubrimiento y lavado de activos".
- Ley N° 25.292: "Ley Penal Tributaria" (modificatoria de la Ley N° 24.977).
- Artículos. y publicaciones (varias) de páginas web institucionales.
- Material Posgrado Administración Tributaria Subnacional UNTREF.