

¿Penalización o recaudación?

Dr. Mario R. Micele,
Profesor Titular de Derecho Económico.

“...se suelen levantar voces que reclaman mayor severidad en las penas, e incluso no han faltado mortícolas que pidieran el restablecimiento en la Argentina de la pena capital. Quienes lanzan esos gritos de alarma y piden más gravedad a los castigos no saben, o no actualizan lo sabido: que los delitos son hijos de causas y condiciones múltiples que se interaccionan y no sólo de la supuesta benignidad de las acciones de los Códigos o leyes”.

Jimenez de Asúa
Comentarios al Proyecto de Código Penal Argentino.
Omeba S.A. Bs.As., 1962, p. 14.

I. EVASION Y RESPONSABLES

El tema de la EVASION puede enfocarse en diversos niveles para su investigación:

Histórico
Económico
Legislativo
Psicológico
Sociológico
Administrativo, etc.

Como concepto, debe distinguirse entre:

ELUSION Y EVASION

En su aplicación puede referirse a toda obligación dineraria originada en la ley o en las relaciones contractuales.

Como conducta: el que elude o el que evade, es siempre el deudor.

Como motivación: elude el sujeto exento, la actividad no comprendida en la materia imponible, la actividad desgravada o con tratamiento privilegiado.

INTERESA: considerar los límites de la elusión lícita y en cuanto se desplaza para constituir evasión.

Si la elusión lícita, admite o provoca el desplazamiento, deben analizarse las formas, las estructuras y los controles adoptados como susceptibles de derivar en evasión.

En tales supuestos el legislador debe tener en cuenta cuando crea privilegios o subsidios (exenciones, desgravaciones, diferimientos, etc.) si están aseguradas las formalidades y las condiciones de tales beneficios y si los métodos y controles son suficientemente eficaces.

-Los regímenes de radicaciones de industrias estimularon el tráfico de documentación ficticia y la venta de facturas sin movimiento de mercaderías para justificar compras en negro-.

Como motivación: evade el contribuyente inscripto y el contribuyente no inscripto.

Pero los sujetos responsables tributariamente se han venido ampliando

considerablemente y los sujetos obligados al cumplimiento de deberes formales también, p.ej.:

por una parte, el **CONTRIBUYENTE** asume varias responsabilidades frente al Fisco, como:

Responsable por deuda tributaria propia;
por deuda tributaria ajena;
por planes de regularización;
por planes de pagos
(acogimiento, decaimientos, controles, imputaciones, etc.);
por cedente de créditos tributarios;
por cesionario¹;
por inversionista en actividades promovidas;
por agente de retención;
por agente de información;
por abonar a empresas que negocian con tarjetas de crédito;
por adhesión voluntaria implícita a disposiciones no emitidas (art. 7º Ley 23.314);

1. Recientemente, la Corte Suprema declaró en el caso *Pirelli* que no era procedente la acción de no innovar contra el Fisco, por haber pagado mediante certificados de créditos, autorizados por la DGI que, en definitiva, resultaron objetables por provenir de una empresa que los había emitido falsamente.

El art. 7º de la ley 23.314 (modif. art. 36 de la 11.683), dice que la DGI no asumirá responsabilidad por la transferencia, pero sí conformó previamente la legitimidad del certificado o bien actuó contra ley o como consecuencia del acto propio no puede oponerse posteriormente a la validez de la cancelación.

por intervenir bancariamente;
 por intervenir como notario;
 por intervenir como contador;
 por transacciones relevantes;
 por anticipos;
 por actualización;
 por intereses;
 por sanciones;
 por diferimiento;
 por intervenir Bolsas y
 Mercados.

En cuanto a los regímenes tributarios vigentes, deben clasificarse por tipos de impuestos y por regímenes específicos (sectoriales, regionales, especiales, desgravaciones, deducciones, exenciones, etc.) y las fuentes normativas se integran con:

Leyes;	Res. conjuntas;
decretos;	Comunc. del BCRA;
RR.GG. (DGI);	Dictámenes;
Res. de H.;	Consultas;
Res. de SDI., SCI.;	Circulares;
Res. de Aduana;	etc.

Como motivación y como efecto:

evade el contribuyente no inscripto.

Este sujeto puede dejar de cumplir total o parcialmente con sus obligaciones fiscales e integra la economía no registrada (marginal, negra, oculta, clandestina); se manifiesta en un doble aspecto:

- a) se opera en la economía no registrada para no cumplir con las obligaciones tributarias;
- b) se opera en la economía no registrada por motivaciones no tributarias: Control de precios;

Regímenes de abastecimientos;
Regímenes cambiarios;
Mercaderías de contrabando;
Operaciones prohibidas;
Drogas, armas, etc.;
Corrupción, sobornos, coimas,
etc.

Un reciente informe de la Comisión investigadora (Decreto 1901/90) de las operaciones de los diez últimos años del BCRA, estimó que la economía negra representó un 30% del PBI, o sea 280.000 millones de dólares; denominó "Cultura de la especulación" y asignó el carácter de "políticas económicas perversas" la instrumentación de procedimientos que legitimaron la corrupción facilitaron la transferencia de recursos a la "patria financiera" y a la "patria contratista", instauraron regímenes inadecuados de promoción industrial y la cobertura con avales oficiales a favor de empresas privadas; otros mecanismos, como la cuenta regulación monetaria, el doble mercado cambiario y los manejos de sobre y subfacturación distorsionaron los mercados (ingresos de divisas en negro, fuga de capitales, bicicletas, divisa-moneda nacional-divisa), cuyas diferencias de cambio afrontó el BCRA, agotando sus reservas y emitiendo moneda, generando el déficit cuasi-fiscal y financiando los depósitos de las entidades en liquidación.²

Los aspectos mencionados abarcan los ámbitos propios de las actividades financieras, aduaneras y cambiarias, quedando las demás formas de operar como fuente alimentadora del conjunto de las operaciones marginales (trabajadores independientes, vendedores ambulantes, negocios en la clandestinidad, pequeñas empresas, doble empleo, fondos derivados al exterior).

2 - Informe en La Nación del 9/2/91

Tanto la complejidad de los regímenes tributarios (DGI, aduanero, tasas, contribuciones para fondos específicos, etc.), los previsionales y aportes gremiales -algunos susceptibles de transacción- como las obligaciones formales que las leyes ponen a cargo de los responsables, alejan a ciertos sectores del ámbito de cumplimiento, sea por ignorancia, poca ilustración o por no asumir el riesgo de entrar en el control.

No hay duda de que las técnicas legislativas dejan mucho que desear en cuanto a claridad y sencillez; se mantienen las leyes ómnibus, con enmiendas de palabras, frases y hasta de puntuación; ha dejado de tener validez el principio de la no ignorancia de la ley y solamente ocupándose en forma continua sobre las reformas tan frecuentes podría el ciudadano, haciendo "colage", mantener un texto actualizado.

Las motivaciones del evasor se fortalecen, al mismo tiempo que el DESENCANTO DEL CONTRIBUYENTE CUMPLIDOR se intensifica cada vez que nuestra historia tributaria recurre a las MORATORIAS, a los BLANQUEOS, impulsando a fortalecer los incentivos a la evasión.

Pero el EVASOR tiene sus argumentos justificativos y el más común es el considerar una verdad axiomática que SI TUVIERA QUE PAGAR TODOS LOS IMPUESTOS y demás aportes estaría en estado de insolvencia y no podría continuar la empresa.

Tales situaciones adquieren un carácter mayúsculo cuando se trata ubicar los problemas en una economía persistentemente inflacionaria con picos hiperinflacionarios en la cual la toma de decisiones se distorsiona diariamente; sea por los valores de reposición, por las tasas de interés, por las variaciones de las divisas, etc., lo cual provoca un continuo desplazamiento de las actividades, de las inversiones y de los modos de vida; si hay que decidir se elige la actividad más libre, la menos controlada, las rentas exentas o las mercaderías que no constituyen materias gravadas.

La necesidad de un asesoramiento por expertos es hoy innegable, por lo cual se considera un despropósito haber incluido a los síndicos de S.A. y a los contadores certificantes de balances entre los responsables penales.

Por otra parte, apuntar la LUCHA CONTRA LA EVASION solamente, o principalmente, en los aspectos REPRESIVOS significa liberar a los Organismos Administrativos Tributarios y de Control de toda responsabilidad directa sobre la recaudación, el asesoramiento, la orientación hacia el cumplimiento y el facilitar el cumplimiento de las obligaciones formales.

Entre los mayores males que nuestra legislación tributaria y sancionatoria, es la de haber irresponsabilizado a la DGI por la contestación de las consultas (art. 12 del Decreto reglamentario de la Ley 11.683).

II. FACTORES CRIMINOGENOS

Se asigna tal carácter a las situaciones o condiciones creadas directa o indirectamente, que incitan, estimulan o facilitan el obrar delictivo.

En el derecho penal se ha desarrollado una disciplina que se denomina VICTIMIOLOGIA que se refiere al estudio de las condiciones establecidas por la propia víctima que derivan en el hecho criminoso; es decir el acto propio de la víctima.

El criminalista, Dr. Pablo Argibay Molina atribuye al Estado el ser uno de los principales factores criminógenos; los más de 200 banqueros procesados, en un sistema procesal obsoleto, estarían bajo proceso si no se hubieran establecido las condiciones y las prácticas oficiales; el crecimiento de las entidades fue consecuencia de la ley de entidades financieras y de los métodos implantados por el BCRA, con

una burocracia controlante que no cumplió debidamente su función. La previsión no funcionó y entonces se recurre a la Represión. El Estado creó las condiciones que no se cumplieron o no pudieron cumplirse; no se organizó el funcionamiento, no funcionaron los controles, no se saneó a tiempo, no se corrigieron los defectos o desvíos. Si se cometieron delitos con las operatorias bancarias fue dentro del sistema oficial, el marco legal se lo facilitó el Estado. Cuando se crean sistemas de privilegios y el control falla, el Estado aparece como factor criminógeno.³

Los fenómenos de sobre y subfacturación, son provocados por el doble mercado cambiario; los regímenes de prefinanciación de exportaciones no controlados devienen en abusos, incorrecciones, etc. La burocracia no se opone al establecimiento de regímenes privilegiados ni dice que son incontrolables; hay que diferenciar y saber coordinar la POLÍTICA TRIBUTARIA de la ADMINISTRACION TRIBUTARIA, la política no debe crear estructuras que desborden la capacidad administrativa, ni establecer sanciones arbitrarias por imposibilidad de control oportuno.

Al contribuyente que está en el mercado marginal hay que impulsarlo para que entre en el ámbito del control fiscal, pero si se lo amenaza con la clausura o con la prisión, tratará de desaparecer, transformarse, mudarse o irse del país. Así no se asegura la recaudación.

En definitiva, el Dr. Argibay Molina aconsejaba estudiar cómo se estructuran y funcionan los tres factores criminógenos: el Estado, la burocracia y la inflación.

III. MEDIDAS PARA CONTRARRESTAR LA EVASION FISCAL ANTES QUE APELAR A LAS MEDIDAS PUNITIVAS

En un trabajo presentado por Hugo N. González Cano so-
3- Declaraciones en el Diario La Nación del 16/1/89

bre economía no registrada (Seminario CIET, Julio 1986), y los ingresos tributarios⁴ se proponen algunas medidas y políticas para combatir la evasión; respecto de ellas y adaptándolas a los tiempos presentes y a nuestras experiencias, con ciertas reformas, enunciaremos las siguientes:

1. Para los pequeños comerciantes, artesanos, profesionales y actividades de servicios, simplificar la presentación de las declaraciones juradas adoptando un tributo fijo, bajo y con formularios auto-suficientes que no requieran consultar los textos legales.

En redacciones anteriores, la ley 11.683 autorizaba a la DGI a establecer formas simples de liquidación del impuesto a las ganancias, sobre bases objetivas a las cuales podría recurrir el contribuyente, por opción, salvo que si su desenvolvimiento posterior hacía aconsejable mayor organización por iniciativa propia o del Fisco podría pasar al régimen general.

2. Establecer el registro automático de ingreso a la computadora de toda persona, entidad u organización que por comenzar una actividad deben inscribirse en alguna oficina pública (al solicitar documentos, al egresar de una facultad, al comenzar un trabajo, al habilitar un local, al celebrar un contrato de alquiler, al adquirir bienes registrables, etc.). Igualmente, hacerle saber que el número de documento personal, implica el mismo número de registro tributario.

3. Respecto de las maniobras por sobre y subfactu-

4 - Boletín de la DGI N° 392 agosto 1986

ración en el comercio internacional, coordinar las disposiciones del Banco Central y de la Aduana y establecer normas sobre "valor normal" y neutralizar los factores que puedan producir una brecha cambiaria significativa.

4. Establecer planes de fiscalización para detectar prácticas comerciales desleales, mediante la clandestinidad, la negociación sin documentación, el transporte de mercadería y los depósitos; controlar a los proveedores del comercio ilícito y a las operaciones de desdoblamientos en fábrica, o por importadores. Investigar el origen de los capitales y del abastecimiento, de negocios nuevos en oportunidad de tramitar la habilitación de los locales.
5. El control de la mercadería en tránsito deber ser integral comprendiendo la verificación de la documentación sobre propiedad y registro del vehículo, identificación y calidad del personal que conduce -en relación de dependencia, fletero, contratado, empresas responsables- y relacionar los datos de la documentación -remitos y facturas-, con la empresa de origen.
6. Restablecer el régimen de consulta que no impida eludir o postergar el ingreso del impuesto o adoptando un sistema de pago a cuenta o establecer un interés aplicable desde la fecha de notificación del dictamen, e igualmente crear un órgano interno de la administración tributaria para el asesoramiento de contribuyentes inscriptos y no inscriptos que deseen regularizar su situación, por

omisiones anteriores, situaciones de mora o evolución de sus actividades. Actualmente, el no inscripto o quienes hubieren omitido alguna operación, estando expuestos a sanción, optan por seguir ocultando.

7. Reestructurar los sistemas de boletas múltiples para el pago de impuestos mediante depósitos bancarios o pagos en ventanilla, para evitar la desprotección de los contribuyentes a los cuales se les impugna la validez de las boletas y de los sellos del cajero. Las boletas deberían registrarse mecánicamente y no por sellos.
8. Los regímenes de retención en la fuente deberían coordinarse con un sistema rápido y simple de consulta y reconocimiento de no retención o de devolución inmediata, cuando el sujeto retenido no tiene posibilidades de imputar el impuesto retenido. En algunas situaciones convendría establecer retenciones mínimas al solo efecto de incorporar a los beneficiarios en la órbita del control tributario.
Cuando corresponda, no retener pero sí informar al organismo recaudador; el agente de información también debe comunicarle al beneficiario que se ha dado información al fisco, para que no intente omitir la operación a los efectos tributarios.
9. En general, el régimen sancionatorio se aplica a los contribuyentes inscriptos, las inspecciones se dirigen a ellos y los procedimientos llevan implícitos la iniciación de sumarios y consecuentemen-

te, sanciones. El fisco estimula y promueve los cuestionamientos litigiosos por exceso de celo. Ningún funcionario se encuentra habilitado para no aplicar sanciones. Mientras por una parte la administración, por su severidad sancionatoria, estimula los litigios, por otra se elevan los montos para ejercer los recursos y se aplican tasas elevadas para acudir al Tribunal Fiscal. Los ajustes por impuesto, actualización, intereses y multas, alcanzan cifras significativas que, en los casos de empresas, impulsan a sus ejecutivos a discutir judicialmente, a veces por principios de responsabilidad personal y otras para lograr consagrar los métodos de liquidación aplicados en los períodos posteriores. Tales riesgos se reducirían si, antes de otorgar vista al inspeccionado, el juez administrativo declarara que los ajustes no serán motivo de promover sumario, por considerarse diferencia de criterio, margen de error de interpretación o escaso interés fiscal.