



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



La evasión fiscal

Glogauner, Gunter Joaquín

1959

Cita APA: Glogauner, G. (1959). La evasión fiscal.

Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios".
Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

ORIGINAL

-1-

Nombre y apellido del alumno: Günter Joaquín GLOGAUER.

Domicilio: Donado 3526 - Buenos Aires.

Título del Trabajo:

LA EVASION FISCAL

Curso de Investigación: Trabajo de TESIS en el Instituto de Finanzas Argentinas.

Director del Curso: Dr. Enrique J. Reig.

Año 1959

No. de Registro 10.077

Fecha de presentación:

14 SET 1960

Günter Glogauer

BIBLIOGRAFIA

a) Bibliografía general:-

- 1 - CHUMBA, Guillermo: "Tratado de Ciencia de las Finanzas" Córdoba, 1956.-
- 2 - AMON, Alfred: "Grundzüge der Finanzwissenschaft" A. Francke A.G. Berna 1957.
- 3 - LUE, John F.: "Government Finance" Irwin, Homewood, Illinois, 1959.
- 4 - EHEBERG, A. T. von: "Hacienda Pública" - Gilli, 1929.
- 5 - EHEBERG/BOESLER: "Principios de Hacienda" Gilli, Madrid.
- 6 - EINAUDI, Luigi: "Principios de la Hacienda Pública" M. Aguilar, 1948.
- 7 - GRITTOPI, Benvenuto: "Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda", Reus, Madrid, 1935.
- 8 - GRITTOPI, Benvenuto: "Principios de Ciencia de las Finanzas" - Depalma Es. Aires.
- 9 - ORLA, Salvador: "Finanzas" - Kraft, 1948.
- 10- ROMERO, Harold: "Finanzas Públicas e ingreso nacional". Fdo. Cultura Económica, - México, 1952

b) Bibliografía especial:

Libros:

- 1 - BIELSA, Rafael: "Compendio de Derecho Público" - To. III - Derecho Fiscal. Buenos Aires, 1952.
- 2 - PUGNON BELGRANO, G.A.: "Derecho Tributario", Montevideo-1959.
- 3 - SCHWELBERS, Günter: "Das Irrationale in der Öffentlichen Finanzwirtschaft", Rowohlt- Hamburg, 1960.

Artículos:

- 1 - L'INFORMATION: "El Fraude Fiscal" en Impuestos de la Hacienda Pública, Madrid No.154-159
- 2 - LOPEZ, Alberto T.: "La deshonestidad en los regímenes fiscales" Mercurio, B.A.S. Octubre - 20 de 1958.

Artículos:

- 3 - LOPEZ, Alberto T.:
"The provocation of fraud by systems of taxation" en Review of the River Plate, Vol. CXXI. No. 3294, Junio 28 de 1957.
- 4 - MANN, Karl Fritz:
"Ideengeschichte der Besteuerung" en Handwörterbuch der Sozialwissenschaften To. X.
- 5 - NEUMANN, Fritz:
"Theorie der Besteuerung" en Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, To. X.
- 6 - PEIRE, Jorge J.:
"Evasión impositiva" - Serie de colaboraciones en "El Cronista Comercial" Buenos Aires, Agosto-Septiembre 1959. También en edición del autor, Bs. Aires, 1959.
- 7 - SCHOLDBERS, Günter:
"Steuernmoral" en Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, To. X.

Documentos:

- 1 - ASOCIACION ARGENTINA DE ESTUDIOS DEL DERECHO FISCAL:
Declaración del 15 de Enero de 1959, en "IMPUESTOS".
- 2 - CITAS BIBLIOGRAFICAS:
BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA, Boletín Estadístico.
DIRECCION NACIONAL DE ESTADISTICA Y CENSO, Boletín Mensual de Estadística
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, Boletín.
ECONOMIC SURVEY, Boletín Mensual - Dir. Rodolfo Katz.
- 3 - COLEGIO DE GRADUADOS DE CIENCIAS ECONOMICAS DE BUENOS AIRES, Comité Permanente de Impuestos:
"Pronunciamiento sobre medidas para evitar la evasión fiscal" en Revista de Ciencias Económicas, Serie IV. - No. 3, Julio-Septiembre 1958.
- 4 - COMISION CONSULTIVA EN MATERIA TRIBUTARIA:
Despachos sobre reformas impositivas, en Derecho Fiscal.
- 5 - CONFERENCIAS DE MINISTROS DE HACIENDA:
Texto de los despachos, en Derecho Fiscal.
- 6 - DIRECCION NACIONAL Y PUBLICACIONES PERIODICAS:
"Handwörterbuch der Sozialwissenschaften" Fischer-Stuttgart, Mohr-Tübingen, Vandenhoeck & Ruprecht, Göttingen.
"IMPUESTOS" Revista de Jurisprudencia, Doctrina y Legislación- Dir. Alfonso Lago, Bs. As.

Documentos:

- 7 - INSTITUT INTERNATIONAL
DE FINANCES PUBLIQUES.
(Congreso de Viena)

"DERECHO FISCAL", Legislación, Jurisprudencia y Doctrina, Dir. Carlos A. Naimonai, Bs. Aires.
"ECONOMIC SURVEY" - Dir. Rodolfo Katz-
Bs. Aires.
"PANORAMA DE LA ECONOMIA ARGENTINA"
Dir. C. Moyano Llerena- Buenos Aires.
"BOLETIN DE LA DIRECCION GENERAL IM-
POSITIVA" - Publicación Oficial- Bue-
nos Aires.
- 8 - INTERNATIONAL FISCAL
ASSOCIATION:

"Les distorsions économiques d'origi-
ne fiscale" Bruylant, Bruselas, 1958.
- 9 - NACIONES UNIDAS; Secretaría
de la CEPAL (To.V)

Congreso de Madrid 1959 en "Cahiers
de Droit Fiscal International" vol.
XXXIX; XL; XLI.
"El Desarrollo Económico de la Argen-
tina", parte I, II. y III. México -
1959-60.
"Estudio Económico de América Latina
1957", México 1958.
- 10- NACIONES UNIDAS:

En colaboración con "Harvard Law
School" en "Manual of Income Tax Admi-
nistration", publicación de circula-
ción restringida.

SUMARIO

INTRODUCCION: LOS PROBLEMAS METODOLÓGICOS EN LOS ESTUDIOS FINAN- CIEROS.-

- Es correcta tal aproximación al problema?
- Un hecho básico para este desarrollo:
el impuesto es un factor perturbador dentro del
esquema de una economía libre.
- La economía pública es economía dirigida.

PORTE PRIMERA

CAPITULO I - DEFINICION Y CLASIFICACION DE LA EVASION FISCAL.

- La evasión y el "delito financiero" - La trasla-
ción no significa evasión.
- La evasión es una lesión a los intereses financia-
res del estado. La elusión no puede ser conside-
rada en forma similar.

CAPITULO II - SIGNIFICADO ECONOMICO DE LA EVASION FISCAL.

- Las distorsiones macroeconómicas y microeconó-
micas producidas por la evasión fiscal:
 - a) los aspectos macroeconómicos;
 - equilibrio financiero;
 - la evasión distorsiona este equilibrio;
 - el significado de un desequilibrio presupue-
tario;
 - los efectos de la evasión sobre los otros fines
tributarios;
 - el funcionamiento del mercado;
 - la estabilidad económica-financiera.
 - b) Consecuencias microeconómicas de la evasión;
 - distorsiones en la estructura del consumo;
 - distorsiones en el mercado de capitales, en el
mercado monetario y en el mercado de cambios;
 - distorsiones en el mercado de trabajo;
 - distorsiones de la estructura industrial y co-
mercial;
 - la degradación de la actividad económica.

- b) La evasión fiscal y las tasas tributarias;
La evasión y la distribución de los cargos fiscales;

CAPITULO III - LOS MOTIVOS DE LA EVASION FISCAL.-

- Los motivos racionales de la evasión fiscal;
- Las situaciones legales que inducen a la elusión - fiscal;
- Los motivos irracionales de la evasión fiscal;
- La mentalidad fiscal;
- Presión tributaria objetiva y subjetiva;
- La moral fiscal y la resistencia tributaria;
- Las consecuencias de una moral fiscal ligera;
- La resistencia a la imposición;
- La manifestación de la resistencia tributaria;
- Los excesos en la imposición;
- Los costos de recaudación;
- Algunos problemas relativos a la Administración Fiscal;
- Conclusiones sobre los factores irracionales de la evasión fiscal.

PARTES SEGUNDA

LA EVASION FISCAL A LA LUZ DE LA EXPERIENCIA ARGENTINA

CAPITULO IV - LA EVASION FISCAL EN LA ARGENTINA.

- La magnitud de la evasión en Argentina.-

CAPITULO V - LA LEGISLACION REPRASIVA EN LA ARGENTINA.

- El sistema de la ley de acensas;
- El sistema de la ley 11.683.

CAPITULO VI - EL CONTRIBUYENTE ARGENTINO.- SU PERSONALIDAD, SU PSICOLOGIA Y EL MEDIO AMBIENTE.

- La afirmación cívico-política;
- La mentalidad fiscal del contribuyente argentino;

Las condiciones económicas en que se desenvuelve el contribuyente.

Utilidades reales y ficticias en un proceso inflacionario;

La personalidad del contribuyente argentino.
(Recapitulación de abstracciones).

CAPITULO VII - EL ORGANISMO RECAUDADOR EN LOS OJOS DEL CONTRIBUYENTE.

- Juicios del Comité Permanente de Impuestos del Colegio de Graduados de Ciencias Económicas;
- Juicios de Peiré;
- La interpretación fiscalista;
- La pirámide fiscal.

CAPITULO VIII - RESPONSABILIDAD QUE CORRESPONDE A DIFERENTES PARTES EN LA MAGNITUD DEL PROBLEMA.

- Juicios expresados;
- Las soluciones propuestas;
- Recomendaciones.

PARTES TERCERA - CONCLUSIONES.

CAPITULO IX - QUE PUEDA HACERSE PARA COMBATIR LA EVASION.

- Los objetivos inmediatos:
 - El pasado y el futuro;
 - Los objetivos mediatos:
 - Cambio de afirmación oficio-política;
 - Cambio en la mentalidad fiscal General;
- Resumen final.-

INDICE DE AUTORES CITADOS

<u>Autor e entidad:</u>	<u>No.de referencia En el trabajo</u>	<u>Pág.del trabajo</u>
ARMON, Alfred: "Grundriss der Finanzwissens- schaft" A. Franke, A.G. Bern 1947:	(16)	51
BIELSA, Rafael: "Compendio de Derecho Públi- co" To. III-Bs.Aires-1952:	(48) (49) (77)	103 104 163
DUE, John F.: "Government Finance", Irwin, Homewood, Illinois, 1959:	(9) (12) (33)	36 48 79
HERBERG-BOESLER: "Principios de Hacienda" Gilli - Madrid:	(58)	130
GRIZZOTTI, Benvenuto: "Principios de Política Derecho y Ciencia de la Hacienda" Madrid - 1955:	(25)	62
GRIZZOTTI, Benvenuto: "Principios de Ciencia de las Finanzas de Palma" Buenos Aires:	(5)	18
LOPEZ, Alberto T.: "La desconfianza en los re- gímenes fiscales" en "Mercurio" Buenos Aires, 20-10-1958:	(20) (52) (66)	56 118 140
LOPEZ, Alberto T.: "The provocation of Fraud by Systems of Taxation" en The Review of de River Plate" Bs.Aires, Vol.CXII. No.5294:	(11) (21)	43 56
LOPEZ Y VILLALBA: "El nuevo impuesto a los Redi- tos" Bs.Aires - 1947:	(53)	124
MANN, Karl Fritz: "Ideengeschichte der Besteue- rung" en Handwörterbuch der Socialwissenschaften.	(19)	53
NEUBARK, Fritz: "Theorie der Besteuerung" en Handwörterbuch der Socialwissenschaften- T.I:	(2) (17) (18)	28 52 52
ORIA, Salv.dor: "Finanzas" Kraft. Bs.Aires	(4)	19 106
PASTOR, G.A.: "La inflación al alcance de todos". Emecé,Bs.As. 1959:	(65)	140
PEIRE, Jorge J.: "Evasión Impositiva" Serie de artículos en "El Cronista Co- mercial" Bs.As.-agosto-setien- bre de 1959. También en edición del autor, Bs.Aires 1959:	(50) (68) (79)	105 147 164

<u>Antor e entidad:</u>	<u>No.de referencia En el trabajo:</u>	<u>Pág.del Trabajo:</u>
POSDAS-BELORANO, O.A.: "Derecho Tributario" Montevideo 1959:	(78)	164
SCHWOLTERS, Oskar: "Das Irrationale in der Öffentlichen Finanzwirtschaft"- Revueht, Hamburg, 1960:	(1) (2) (15) (24) (25) (26) (27) (28) (29) (30) (31) (35) (36)	15 17 51 63 65 67 67 69 70 76 79 83 84
	30-a)	
SURREY, Stanley S. y Asociados: "Manual of Income Tax Administration" véase bajo Naciones Unidas.		

FUENTES DOCUMENTALES CITADAS

ASOCIACION ARGENTINA DE ESTUDIOS DEL DERECHO FISCAL; en "Impuestos" To. XVIII, No. 194:	(73)	159
BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA. Boletín estadístico:	(61)	135/36
COMISION CONSULTIVA EN MATERIA TRIBUTARIA. en "Derecho fiscal", To. V. pág.427 y agtes.	(59)	131
COMITE PERMANENTE DEL COLEGIO DE GRADUADOS. En "Revista de Ciencias Económicas" Serie IV- No.3:	(60) (67) (82)	133 145 172
CONFERENCIA NACIONAL DE MINISTROS DE HACIENDA. en "Derecho Fiscal" año IX, No. 102:	(81)	166
DIARIO DE SESIONES. Cámara de Diputados:	(55)	128
"DERECHO FISCAL":	(54)	126
"DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA"- Boletines:	(40) (42) (44) (45) (46) (71) (74)	97 98 100 109 109 150 155
DIRECCION NACIONAL DE ESTADISTICA Y CENSOS. Boletín mensual de estadística:	(41) (43) (62)	97 100 136
"ECONOMIC SURVEY", Vol.IV. No.701. No.716:	(63) (64)	136 140

<u>Autos o entidades:</u>	<u>No. de referencia en el trabajo:</u>	<u>Pág. del trabajo:</u>
FEDERATION DE CONTRIBUENTES SUISSES.- Revista citada por Schoelders:	(24)	63
INSTITUT INTERNATION L DE FINANCES.- PUBLIQUES:- "Les distorsions économiques d'origine fiscale" Bruxelles-Brusselas 1958:	(10) (14)	38 51
INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION-Congreso de Madrid 1959 en "Cahiers de Droit Fiscal International"- Volumes XXIX; XL; XLI:	(13) (22) (32) (37) (36)	50 66 79 89 130
TARJETAS:	(7) (47) (51) (69) (72)	27 102 106 149 152
L'INFORMATION- "EL PAIS FISCAL" en Impuestos de la Hacienda Pública, Madrid, No. 134/5:	(30) (34)	73 80
NACIONES UNIDAS, CEPAL: "El desarrollo económico de la Argentina"	(6) (98)	24 95
NACIONES UNIDAS en colaboración con "Harvard Law School", bajo la dirección del profesor Stanley S. Surrey- "Manual of Income Tax Administration", June 1956 Draft, for restricted circulation only:	(57) (70) (73) (76) (80) (83) (84) (85)	130 150 153 163 164 179 185 191
P.E. MENSAJE ACOMPAÑANDO A LA LEY 15273:	(9) (99)	24 96

INDICE GENERAL

Pág. No.

I -	<u>PORTADA</u>	1
II -	<u>BIBLIOGRAFIA</u>	2
III -	<u>SUMARIO</u>	5
IV -	<u>INDICE DE AUTORES CITADOS:</u>	
	a) Autores	8
	b) Fuentes Documentales	9
V -	<u>INDICE GENERAL</u>	11
VI -	<u>TESIS DOCTORAL:</u>	
	<u>"LA EVASION FISCAL"</u>	13
	<u>Parte I: General.</u>	
	<u>INTRODUCCION</u>	14
	Los problemas metodológicos en los estudios financieros.	
	<u>CAPITULO I:</u>	18
	Definición y clasificación de la evasión fiscal.-	
	<u>CAPITULO II:</u>	26
	Significado económico de la evasión fiscal.	
	<u>CAPITULO III:</u>	51
	Los motivos de la evasión fiscal.	
	<u>Parte II: La evasión fiscal a la luz de la experiencia argentina.</u>	93
	<u>CAPITULO IV:</u>	94
	La evasión fiscal en la Argentina.	
	<u>CAPITULO V:</u>	103
	La legislación represiva en la Argentina.-	

Pág. No.

<u>CAPITULO VI:</u>	112
El Contribuyente Argentino. Su personalidad, su psicología y el medio ambiente.	
<u>CAPITULO VII:</u>	145
El organismo recaudador en los ojos del contribuyente.	
<u>CAPITULO VIII:</u>	157
Responsabilidad que corresponde a ambas partes ante la magnitud del problema.	
<u>Parte III: Conclusiones.-</u>	173
<u>CAPITULO IX:</u>	174
Qué puede hacerse para combatir la evasión.	
<u>Resumen final.-</u>	198

TESIS DOCTORAL:

" LA EVASION FISCAL "

Parte I: General.

Parte II: La evasión fiscal a la luz de la experiencia fiscal.

Parte III: Conclusiones.

INTRODUCCION

LOS PROBLEMAS METODOLÓGICOS EN LOS ESTUDIOS FINANCIEROS.-

El tema central de este trabajo es la evasión fiscal.- La evasión fiscal es un problema concreto, evidentemente de una magnitud - aterradora en nuestro país, pero no circunscripto a éste, sino de alcances mundiales.- Tendremos la oportunidad, en el transcurso de las páginas que siguen, de hacer referencia a las preocupaciones internacionales; se citarán autoridades mundiales, conferencias internacionales de especialistas etc., referidas al problema central.-

Continuamente se proponen soluciones para combatir la evasión fiscal, pero a nuestro juicio, siempre se parte de los mismos - principios, que podríamos denominar "convencionales".- Estos principios consisten fundamentalmente en tomar la evasión fiscal como "categoría" a priori.- Las soluciones propuestas son fundamentalmente sintéticas: Represión, modificación de los sistemas tributarios para derivarlos a tipos de imposición técnicamente más difíciles de eludir y similares.

Es correcta tal aproximación al problema?

En lo fundamental, se parte de una premisa de valor relativo.- Se presupone que la simple existencia de un conjunto de disposiciones legales, denominado "sistema fiscal" obliga a los particulares a su más riguroso cumplimiento, se pena de originar sanciones y que este cumplimiento no puede, ni debe, originar fricción alguna, aunque la naturaleza humana se oponga.

En contadas oportunidades se ha ponderado el sistema fiscal frente a las modernas corrientes psicológicas. La ciencia financiera surge así como prolongación de la teoría económica, pero no es considerado como elemento equivalente en un plano más amplio, el-

de la economía social.- Pero la ciencia financiera ya no puede ocuparse sobre una metodología del tipo de la economía, el método histórico-descriptivo, análisis abstracto y sintético estadísticos deben ser complementados con la psicología social.-

Mientras que en la ciencia económica las relaciones individuales entre los distintos factores han pasado a un campo puramente especulativo de la teoría pura, ello no sucede en la ciencia financiera, donde las relaciones individuales de cada uno de los contrayentes frente a la autoridad fiscal siguen valiendo como reglas dadas.-

Por ello el contacto con el "elemento humano" es mucho más directo, no se puede minus, lo cual lamentablemente sucede con la teoría económica general.- No se trata de establecer un simple "conocimiento de los hechos", sino un "entendimiento de la vida política-social" y la comprensión de las motivaciones interrelacionadas. Con estas premisas, debe cuestionarse si el método de análisis y, en última instancia sus conclusiones, aplicado hasta ahora, ha resultado todo lo eficaz que hubiera sido deseable, o si la aplicación de los métodos convencionales del análisis económico ha sido la verdadera causa del éxito un tanto relativo que los poderes públicos han tenido frente a la evasión fiscal.- Expresado en otra forma, ¿por qué motivo métodos eficaces en determinados casos no pueden ser aplicados o resultaron ineficaces en otros casos?

En el presente trabajo se procurará destacar las algunas ramas metodológicas "convencionales" y la "moderna investigación del comportamiento social", recogida después de A. ROYAKI (Teoría de las Ilusiones Financieras), que data de 1897, por SCHMOLLEN (1)

(1) SCHMOLLEN, Gustav.- Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft. Neudr., Hamburg, 1960.

cuyas conclusiones inspiren las presentes líneas.-

Ello importa poner cierto acento en los factores "irracionales" del comportamiento social.- Generalmente se procura explicar los problemas financieros desde puntos de vista casi exclusivamente racionales es decir mediante explicaciones en las cuales se conjugan directamente fines y causas y donde cualquiera puede observar una correlación objetiva y lógica entre ambos.-

Lo "irracional" significa la posibilidad de divergencia entre fines y motivaciones, pudiendo éstas últimas estar fundadas ya no en relación directa con los problemas en sí, sino en factores eminentemente emocionales.-

No debe olvidarse que en materia de ciencias sociales, adquiere tanta importancia como tal vez en ninguna otra especialidad científica el error ideológico como hipótesis de trabajo.- No interesa tanto si las partes se comportan de acuerdo a los dictados de la lógica sino el íntimo convencimiento que ellas tengan de su eficaz comportamiento.-

UN HECHO BÁSICO PARA ESTE DESARROLLO: EL IMPUESTO ES UN FACTOR PERTURBADOR DENTRO DEL ESQUEMA DE UNA ECONOMÍA LIBRE.-

Conviene, antes de entrar a una investigación más profunda del tema central, sentar ciertos premisas.- La fundamental de ellas, es que, si bien la imposición es un hecho inevitable, es muy difícil de combinar con las bases de una economía libre.-

La economía pública es economía dirigida.-

La economía pública es economía dirigida, por cuanto parte de un molde rígido: el presupuesto de gastos y el cálculo de recursos.- Existe pues, una determinación "a priori" distinta al automatismo del mercado en el cual actúa.-

Elle significa en cierta forma un injerto en la estructura de la economía del mercado, cuyos puntos de vista difieren considerablemente de la constitución de la economía privada.-

El principio motor de esta última es la competencia, que vé en el afán de lucro y figuración social de los individuos su medio más eficaz.- El principio básico de la economía pública es, por lo contrario, el de un plan prerregulado, aplicado en forma autoritaria, que en muchas ocasiones puede no coincidir con los planeamientos individuales básicos de la economía del mercado.-

Es por ello que existe siempre el peligro más o menos latente de que estos planeamientos y sus disposiciones correlativas choquen directa o indirectamente con la naturaleza humana, y con sus instintos elementales, originando conflictos.-

La experiencia demuestra según expresa SCHMOELDERS (2) "que todas las planificaciones preparadas en la mesa de conferencias fracasan, si no tienen debidamente en cuenta las ideologías y formas habituales de comportamiento de los ciudadanos".-

Es por ello que en capítulos posteriores se pone un especial acento en la psicología financiera, cuyo campo de investigación abarca desde la posición ideológica del individuo frente al poder público, hasta los aspectos más íntimos de la moral fiscal y de la mayor o menor resistencia a la imposición.-

(2) SCHMOELDERS, Günter: obra citada pág. 11

CAPITULO I.-

DEFINICION Y CLASIFICACION DE LA EVASION FISCAL.-

Se entiende por evasión fiscal la falta de cumplimiento por parte de los sujetos pasivos de sus obligaciones fiscales.-

Esta falta de cumplimiento puede ser absoluta o relativa.- Puede hablarse de evasión absoluta en el caso en que un sujeto pasivo pretende ignorar lisa y llanamente sus deberes fiscales, que le han sido impuestos por el poder público en ejercicio de su soberanía.-

En el caso de una evasión relativa, existe un cumplimiento aparente de los deberes fiscales, sin que en realidad se dé un cumplimiento adecuado a los mismos en toda su amplitud.- Citaremos la opinión de GRIGNOTTI: (3)

"Como reacción a una excesiva presión tributaria, podemos considerar las evasiones y los fraudes fiscales.- Hay evasión si el contribuyente acude a medios ilícitos y oculta la riqueza imponible o si consigue obtener cierta determinación del impuesto - por una riqueza inferior a la que posee.- Hay fraude fiscal cuando los contribuyentes evitan el pago de los impuestos mediante falsificaciones que caracterizan como criminal la actividad de los contribuyentes (por ejemplo, el contrabando de mercaderías en el paso por las aduanas, el uso de mecanismos falsos o de caminos ocultos para evitar el pago de impuestos indirectos, o la falsificación de balances o de libros comerciales para ocultar las ganancias sujetas a la imposición directa ..."

(3) GRIGNOTTI, Benvenuto: "Principios de Ciencia de las Finanzas" Editorial Depalma- Buenos Aires. Pág. 143

- Con la abstención de la producción y del consumo de la riqueza, puede el contribuyente reaccionar con medios lícitos a una fuerte presión tributaria, como cuando, para evitar el impuesto elevado sobre los tabacos, las altas tasas judiciales o los fuertes impuestos sobre la renta, el contribuyente deja de fumar, renuncia a iniciar un juicio o deja el ejercicio de una actividad productiva".-

Veamos la opinión de ORIA: (4)

- Evasión del Impuesto: con esto queremos decir que existen casos, desgraciadamente muy frecuentes, en que el contribuyente señalado por el legislador rehuye la totalidad del sacrificio.-

Se suele hacer un distingo muy razonable entre dos formas de evasión.- Existe una lícita que consiste en abandonar, por procedimientos correctos, morales y aún jurídicos, todo contacto con el objeto del impuesto y la materia gravada.-

Así puede ocurrir con el impuesto al tabaco, pues el contribuyente que no quiere abonarlo, dejando de fumar, mejorará siempre su renta y más integralmente su salud.-

El industrial que utiliza una materia prima gravada, ya sea como combustible o material de transformación y prescindir de ella por medios científicos o variaciones en los procedimientos de su fábrica, apela también al recurso de la evasión lícita.-

La evasión ilícita consiste en el uso de procedimientos elegidos o maniobras de burla contra el Estado para gozar e-

(4) ORIA, Salvador: Finanzas, tomo I. Guillermo Kraft Ltda.- 1942.
pág. 719.-

utilizar los bienes afectados por un impuesto sin pagarlo al fisco.-

Ejemplo conocido de esta forma de acción irregular es el contrabando, así como los casos de fabricación e venta clandestina de tabacos en el interior del país, destilación e venta de bebidas alcohólicas sujetas a impuesto, falsas declaraciones de impuestos e la venta para inducir en error al Estado, etc.-

Rieberg divide las formas de eludir el impuesto en tres procedimientos:-

- 1) La obtención, mediante relaciones jurídicas o de hecho, de ciertos privilegios tributarios, manifestos o encubiertos, de modo que los dueños contribuyentes soporten la carga más elevada;
- 2) El procedimiento del fraude, mediante el pago de un monto ilegal, declaraciones falsas, ocultación de elementos para la determinación de la materia imponible, el contrabando, el suborno, etc.;
- 3) La remisión o transformación del impuesto, que consiste en que el pagador del mismo llegue a rescindir en todo o en parte modificando las condiciones de producción del objeto gravado.-

Esta última es la mejor vía de evasión, porque al mismo tiempo que no viola la moral atacando a la ley, el contribuyente tiene un acierto por mejorar las condiciones de trabajo e explotación de un negocio.- Tal es la opinión del mismo Rieberg "-

La evasión y el "delito financiero"

La Evasión no significa Evasión:-

No todos los casos de evasión pueden significar "delitos financieros".- Existen formas lícitas de no contribuir.- Se las denomina "elusión", por cuanto no se paga, sino que alude el impuesto.- La elusión puede estar prevista en la Ley o puede originarse en una defectuosa legislación, pero tiene lugar dentro de la ley.-

Puede eludirse una imposición mediante la abstención de -
rellenar los datos que se consideran gravados.- Al no existir comma,
no existe obligación.-

Puede eludirse parcialmente una obligación fiscal, mediante
las modificaciones estructurales con las cuales es posible colocarse
en condiciones relativamente más favorables frente a las disposiciones
legales.- Un contribuyente argentino del impuesto a los réditos,
con rentas cuantiosas, puede, por ejemplo, aludir parte del tributo en
lo que a la progresión se refiere, si transforma la fuente de sus ren-
tas en una sociedad de Capital y opta por el "anonimato" que la ley-
14.789 introdujo para el cobro de dividendos.-

Por otra parte, no siempre el contribuyente "de-jure" es-
el contribuyente "de-facto". El problema de la traslación ha sido a-
decuadamente estudiado por numerosos autores, siendo de destacar los
trabajos de SILVERMAN (THE SHIPPING AND INCIDENCE OF TAXATION) como
uno de los más profundos.-

Resumamos, entonces, que el problema de la traslación debe
ser considerado separadamente del problema "Bursátil".- En la trasla-
ción del impuesto el poder público no debe de recibir el tributo ut-
mutuamente, solamente que en la realidad económica, el contribuyente
"de jure" ha podido resarcirse del impuesto, en cierta forma "salvanta-
do" por él.- El contribuyente actúa pues en el entendimiento de que
en definitiva se resarcirá del pago "adelantado", pues lo incorpora
al precio de bienes y servicios.- Como ya hemos expresado, la trasla-
ción no significa una lesión de los derechos fiscales, pues no se de-
ja de percibir el tributo, solamente teniendo modificaciones la indivi-
dualidad de quien lo abona en definitiva.-

De tal manera, acepta el concepto de evasión, que es el
que origina el presente trabajo.-

La Evasión es una lesión a los intereses financieros del Estado.

La Elusión no puede ser considerada en forma similar.-

Tanto en la evasión como en la elusión, que también podría denominarse "evasión lícita" existe una lesión a los intereses del poder público, que mediante un acto de autoridad ha establecido determinado impuesto, pero que de hecho se vé impedido de recuadarlo en toda su cuantía al el contribuyente, sujeto pasivo de la obligación fiscal, recurre a estas alternativas.- Hemos dicho con anterioridad que la elusión se realiza dentro del ámbito legal, ya sea mediante la abstención de realizar actos gravados, o mediante la selección de las alternativas más favorables que brindan las disposiciones legales.-

Por esta razón el concepto de "lesión patrimonial" a los intereses del fisco es un tanto relativo en lo referente a la elusión. Desde el momento que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, según establece nuestra constitución, mal puede considerarse perjudicado el Fisco si los individuos evitan las causas que pudieran dar lugar a una obligación fiscal, pero no estar comprendido en la lista de contribuyentes.- Considerar este presunto ingreso faltante como lesión patrimonial equivale simplemente a una sobreestimación del rendimiento de un impuesto, pero nunca una efectiva "lesión".- Igual razonamiento puede aplicarse a la búsqueda de las alternativas más favorables dentro de la ley.- Si determinadas estructuras tienen un tratamiento más benigno que otras, sería desconocer la naturaleza humana suponer que los sujetos pasivos no hicieran uso de ellas.- Si se desea evitar este comportamiento, habrá que modificar las leyes, pero mientras ello no sucede, no corresponde hablar de "lesiones" a los intereses fiscales.- La mejor prueba de lo expresado se encuentra

en el hecho de que muchos impuestos se establecen no a los efectos de la recaudación en sí, sino a los efectos de que los individuos - no abstengan de realizar, en exceso a lo que estima prudente, determinadas actas que los colocan en la obligación de abonar determinadas tributas.- Los recargos a las importaciones que actualmente existen en nuestro país, son un ejemplo de la idea que se procura expresar.- Su finalidad es no sólo de orden fiscal, sino también un intento de desalentar determinadas importaciones, a fin de proteger a la industria nacional, que a raíz de sus costos más elevados, no podría competir con el producto importado.- Simultáneamente se desea evitar, mediante el encarecimiento de los artículos importados, una presión demasiado fuerte sobre la balanza de pagos del país.-

En cuanto a las alternativas más o menos favorables, - en muchos casos justamente se procura orientar la economía a buscar ciertas estructuras e inversiones que los poderes públicos deseen - alentar, razones por las cuales las leyes contienen discriminaciones y tratamientos diferenciales, en la idea de que un determinado sector pueda estar interesado en las ventajas fiscales que los cambios estructurales previstos puedan acarrearle a título individual.- Tampoco en este caso puede hablarse de "lesión" o "perjuicio" a los intereses - del fisco, pues simplemente éste ha trocado una menor recaudación - por la obtención de otros fines que estima de mayor interés general.-

La evasión ilícita, en cambio, origina efectivamente una "lesión patrimonial" del Estado.- Aquí la evasión significa la - violación de la ley fiscal, contravención consciente o inconsciente, pero siempre incumplimiento de los deberes fiscales.- Es el delito - fiscal.-

Esta forma de delincuencia financiera ha alcanzado ca-

características insospechadas en nuestro país.- Las autoridades financieras competentes han hecho estimaciones que alcanzan a cifras astronómicas, del orden del 15 al 20 % anual de la circulación monetaria.- No estamos en condiciones de analizar estas estimaciones, ya que el propio Secretario de Hacienda, en el mensaje que acompañó al proyecto posteriormente convertido en la ley 15.273 expresa la precariedad de las informaciones y estadísticas fiscales.- (5)

La Comisión Económica para América Latina, en su informe sobre la Argentina, analiza el problema del desequilibrio presupuestario del Estado argentino.- Considera relativamente problemática la reducción considerable del volumen de erogaciones del sector público, por cuanto fundamentalmente se destina a abonar sueldos y salarios, sin que exista una posibilidad inmediata de transferir esta mano de obra al sector privado.- Asimismo cuestiona la posibilidad de aumentar considerablemente la recaudación fiscal mediante la elevación de las tasas, dadas las características especiales de la estratificación de los contribuyentes.- Pero señala la magnitud de la evasión fiscal, insinuando en este campo la probabilidad de recaudaciones considerablemente mayores.- (6)

... "sin embargo, no todo radica en las tasas.- Se cree que la evasión del impuesto es considerable ..."

... "Es pues, muy posible que una mejor percepción permita obtener en esta forma gran parte del incremento del coeficiente de ingresos que se necesitarían para cubrir el coeficiente de gastos..."

(5) El Dr. Klein señala en su mensaje: "... es una menor recaudación de un total que se ignora por haberse descuidado hace muchos años la organización de una estadística fiscal".-

(6) NACIONES UNIDAS, Comisión Económica para América Latina.- El Desarrollo Económico de la Argentina, México 1959, Vol.I. p.º 88

No cabe ninguna duda que en estos momentos uno de los -
problemas económicos más serios que afronta nuestro país es justa -
mente el señalado por CEPAL, el desequilibrio presupuestario. - Una -
de las formas de afrontarlo es precisamente, combatir la evasión fis -
cal. -

Esto ha sido intentado reiteradas veces, como se verá en
el curso del presente trabajo. - Lo que es dudoso, si se ha encarado -
adecuadamente. - En nuestra opinión, se ha procedido en forma unilate -
ral. - El presente trabajo no tiene otra aspiración que ofrecer nue -
vos aspectos de un viejo problema universal, que no por antiguo ha -
perdido su actualidad. -

- - - - -

CAPITULO II

SIGNIFICADO ECONOMICO DE LA EVASION FISCAL.-

Corresponde analizar a continuación porqué razón el hecho de existir un delito financiero denominado "evasión fiscal" - no puede ser dejado simplemente de lado como una irregularidad susceptible de ser sancionada.- Ello no resulta posible, por la trascendencia que la evasión fiscal, practicada en escalas más que tolerables, tiene en el campo económico general.-

Las distorsiones macroeconómicas y microeconómicas producidas por la evasión fiscal:-

Debemos distinguir a los fines de este análisis, dos aspectos de la evasión fiscal.- El quebrantamiento de la estructura fiscal se realiza desde luego, por los contribuyentes infractores a título individual, por lo general.- Solamente en casos extremos se llega a una acción coordinada de tipo colectivo, como sucedió con el "Poujadismo" en Francia.-

No debe olvidarse que este movimiento político-demagógico llegó a constituir una considerable fuerza en el Parlamento francés, habiendo logrado su éxito inicial exclusivamente sobre la base de la negativa organizada de los contribuyentes frente a la administración fiscal.- La negativa de ciudades enteras frente a la administración fiscal, desde ^{-ha ce-} algunos años tiene nombre propio: se llama Poujadismo.-

Pero tal resistencia colectiva es la excepción, la regla es la resistencia individual, es decir, de cada individuo por sí y ante sí, frente al poder fiscal, en vez de que se realice en grupos coordinados.- Ello se desprende de lo expresado en el XIII Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal, organizado por la Asoc-

ciación Fiscal Internacional en Madrid, 1959.- Al analizar el Contralor Fiscal en sus aspectos jurídicos, psicológicos y económicos, se señala este hecho:-

Véase al efecto el informe Suizo (7):

... "Por ello no es usual que los contribuyentes se organicen a fin de oponer obstáculos al control fiscal..."

Evidentemente la regla es la evasión a título individual y así lo confirman los informes alemán, holandés y español.- Pero justamente esta evasión individual tiene efectos sobre la economía en general, desde el punto de vista macroeconómico, (de la economía en general); y desde el punto de vista microeconómico (de la hacienda individual).

Pero que los efectos macroeconómicos sean lo suficientemente grandes para comenzar a sentirse directamente, se presupone que la cantidad de infracciones cometidas a título individual asumen una magnitud que exceda de ciertos límites considerados "tolerables". Ello no puede significar que se "tolere" la evasión fiscal como delito financiero.- Lo que se desea expresar es que un determinado grado de evasión puede ser combatido en la esfera individual del contribuyente infractor, en la esfera microeconómica.- A ello tienden las leyes de represión fiscales.- Pero ello no significa que esta evasión sea considerada como "problema" de la política fiscal general; simplemente se trata de la represión de irregularidades cometidas.-

Pero cuando esta evasión, cometida a título individual, asume características de una magnitud que constituyen un "problema" de la política fiscal general, los delitos cometidos individualmente tienden a distorsionar fuertemente toda la esfera de la economía.-

(7) Véase al respecto: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, Congreso de Madrid, 1959, Cahiers de Droit Fiscal International, Sujeto No.1 en Volúmenes.- XXXIX a XLI.-

Resulta pues, interesante, destacar ambos aspectos, tanto el macroeconómico como el microeconómico de la evasión fiscal.-

a) Los aspectos microeconómicos de la evasión fiscal.-

La evasión significa, según ya se ha expresado con anterioridad, un factor perturbador, cuyo significado es conveniente analizar.-

Para GIERLOFF, el fin del impuesto es ser el medio para el fin del Estado.-

NEUMARK (8) ve en la imposición moderna una función triple: (1) la tradicional de servir a la financiación de egresos públicos no financiados en otra forma; (2) como medio fundamentalmente apto para amortiguar el automatismo de la distribución de rentas y fortunas en la economía del mercado; (3) como instrumento de una política económica tendiente hacia la estabilidad económico-financiera.

Sin entrar a discutir la clasificación de los fines primordiales de Neumark, creemos que podemos analizar el significado económico de la evasión, partiendo de la misma.-

La evasión frente a los fines tradicionales de la imposición:-

La evasión significa norma de recaudación presupuestada, con o sin intención por parte del sujeto pasivo del impuesto, pero en violación de las disposiciones legales, es decir, en violación a la voluntad del Estado.-

Desde el punto de vista estrictamente financiero, la consecuencia de este incumplimiento es fundamentalmente la falta de los correlativos ingresos fiscales con efectos tanto en la situación de-

(8) NEUMARK, "Fritz: 'Theorie der Besteuerung' en Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Fischer-Stuttgart; Mohr-Tübingen; Vandenhoeck & Ruprecht, Göttingen, 1937, to. I. pág.93 y sgts.-

cuya de la economía pública, como en el tiempo de recesión.- Nos antoja que el primer problema es de importancia fundamental por diversas razones:

a) Una economía de dirección centralizada comienza a depender de factores ajenos a su control: Hemos insistido reiteradas veces en que aún en una economía convencionalmente denominada "libre" los movimientos económicos del sector público son característicos de una economía centralmente dirigida.- La base de la acción del Estado en la esfera de la economía pública se realiza a través de la política de gastos.- Esta política de gastos está basada en un principio de autorización "a priori" denominado presupuesto de gastos.- Se entiende generalmente que ningún gasto del Poder Público es legítimo si no cuenta con esa autorización previa por parte de los organismos que la constitución política ha previsto para el caso, generalmente la representación popular.- Asimismo el derecho constitucional y administrativo señala que esta autorización fija un límite máximo de erogaciones que podrá efectuar el poder administrador.- Simultáneamente el "Cálculo de recursos" provee la financiación de los gastos, al especificarse el monto de la recaudación fiscal necesaria y establecer asimismo las restantes fuentes financieras a las cuales podrá recurrir el Poder administrador, estableciendo sus alcances.- De ello surge claramente la idea de un planeamiento anticipado de la gestión económica del Estado, que difiere de los presupuestos financieros - que la técnica económica moderna aconseja también para el sector privado.-

En el sector público las disposiciones del presupuesto son obligatorias para el poder administrador: el presupuesto es la fuente de los actos jurídicos que originarán los gastos.- Son el límite máximo de las posibilidades de gastar, mientras que estas limi-

aciones no tienen los mismos efectos en el sector privado, donde no tienen más significado que representar simples planes de operaciones futuras, susceptibles de ser modificados con mayor elasticidad, pues solamente es necesario el acuerdo de las personas responsables directamente interesadas.- La diferencia fundamental surge a simple vista, de tal manera que no es necesario analizarlo mayormente.- Solemos destacar nuevamente la idea de que la gestión presupuestaria tiene más similitud con una economía dirigida que con las bases fundamentales de la economía de mercado.-

Dentro de este concepto de economía dirigida, el primer supuesto es desde luego el de la correspondencia del volumen total de gastos planeados, con la obtención de los necesarios recursos. En segundo lugar, resulta interesante destacar la planificación a través del tiempo: de la coincidencia de la disponibilidad de recursos con los pagos comprometidos: la situación de la Tesorería.-

Estos dos problemas, con a nuestro juicio, los que asumen características propias en cuanto a los fines tradicionales de la imposición, con relación a la evasión fiscal.- La planificación "a priori" que fija los gastos y el supuesto monto de los recursos, puede preestablecer la situación en el papel, pero aún faltaría traducirla en hechos reales.-

Cabe señalar una característica más de la gestión pública: La gestión del gasto público se realiza en forma independiente de la obtención de los recursos.-

En la economía de la empresa, existe una coordinación dentro de la misma unidad económica entre los fondos que se reciben y los que se abonan.- En la organización estatal esta coordinación es fundamentalmente distinta, ya que la recaudación se realiza independientemente de los organismos que asumen compromisos por cuenta y or-

den del Poder Público.-

Resumiendo, pues, conviene recalcar el esquema de la economía pública, para luego estar en condiciones de señalar los efectos que deben atribuirse a la evasión.-

Tenemos en consecuencia:

- a) La economía del sector público, aún en el esquema de una economía de mercado, asume características de dirección centralizada, en virtud de los requerimientos constitucionales en toda forma de gobierno que no sea una monarquía absoluta.-
- b) La gestión de los gastos públicos y la efectivización de los recursos están teóricamente coordinadas, pero efectivamente se realizan en forma independiente entre sí.-
- c) A los efectos de la realización del gasto público, dada la estructura del aparato estatal, es suficiente la autorización presupuestaria y estar prevista la financiación.- NO ES NECESARIA LA EFECTIVA EXISTENCIA DE LA RECAUDACIÓN REALIZADA para que estos fondos sean comprometidos.- El poder público cuenta, por lo menos en teoría, con los resortes financieros para cubrir los déficit transitorios que ello puede originar a la Tesorería pública.-

Un análisis de estas conclusiones señala la importancia que adquiere el hecho de que la recaudación presupuestada sea efectiva o no. Si por cualquier razón ello no llegara a suceder, el esquema arriba se iría dejando de funcionar satisfactoriamente, ya que comienza a distorsionarse.-

Uno de los principios básicos de las finanzas públicas, en el cual estamos insistiendo por su enorme importancia, es la falta de adecuación del monto de gastos públicos a la recaudación efectiva, pues la relación es con los ingresos potenciales.- Debido a la falta de correlación entre la efectivización del gasto con el ingreso, los primeros se traducen en obligaciones para el tesoro público con una independencia casi absoluta a la obtención de los ingresos.-

Antes de continuar esta investigación, resulta conveniente entrar a analizar someramente la función de la Tesorería. En ella se realiza la correlación de recursos y pagos.- En caso de que los recursos resulten insuficientes, es la Tesorería que debe arbitrar los medios para cancelar las obligaciones que los organismos estatales han contraído. Corresponde recalcar este aspecto: No es la Tesorería la responsable de la política del gasto público, sino simplemente la encargada de poner a disposición los fondos necesarios para que los gastos comprometidos por toda la administración pública puedan ser abonados a la economía privada en su debido momento.- Es de recalcar que la política de gastos significa casi exclusivamente volcar nuevamente los medios de pago al sector privado, ya que se abonan bienes y servicios.- De ello se desprende que, si la Tesorería no pone a disposición los fondos en su debido momento, origina problemas económicos de gran magnitud no sólo a la economía pública, sino a la economía total, por cuanto es la circulación monetaria total la que se resiente.- Consecuencia de ello es que la Tesorería debe operar no sólo con la recaudación, sino procurar las financiaciones intermedias que fuere necesario obtener, para permitir un nivel razonable de cumplimiento de los pagos públicos.-

Esta financiación intermedia se realiza naturalmente sobre la base de la obtención posterior de los recursos reales que co-

responsable al Estado.-

En otras palabras, hasta aquí se hace una distinción - que en la práctica resulta más teórica que real, ya que se parte de la hipótesis de un presupuesto equilibrado y se señalan únicamente las posibilidades de que la posición de la Tesorería sea transitoriamente deficitaria.- Desde luego el problema en la realidad tiende a ser mucho más serio en los casos de que los presupuestos no resulten equilibrados.- Estimamos, sin embargo, que a efectos de señalar el problema que deseamos describir, resulta más clara su descripción justamente partiendo de una situación presupuestaria equilibrada.-

Hecha esta salvedad, podemos retomar el hilo de nuestra exposición.-

Nuestra premisa es en consecuencia, que la Tesorería es la encargada de obtener los recursos necesarios para hacer frente a los gastos originados por la gestión del poder público.- Los recursos originarios serían los propios del poder administrador, pero en caso de no haberse producido aún su efectivización al tiempo de tener que efectuar las erogaciones, es misión de la tesorería procurar financiaciones transitorias. Estas financiaciones transitorias pueden consistir en endeudamientos transitorios, o en el retardo en el pago de compromisos.- Habitualmente suceden ambas cosas de manera simultánea.- Pero nuevamente debe señalarse que es difícil solucionar un déficit de Caja del Tesoro Público mediante la falta de cumplimiento de los compromisos en forma más que parcial: ello significaría la cesación de pagos, cuyas consecuencias, tratándose del Estado, no son solamente de orden económico, sino también de orden político y se procuran evitar a cualquier precio.-

De tal manera, el medio habitual es la obtención de préstamos, a fin de "tender el puente". Reiteramos que la capacidad de obtener estas financiaciones, si el estado no desea obtenerlas en

forma autoritaria, es justamente su capacidad de imponer tributos.-

Esta expresión de capacidad crediticia es muy antigua.- El mismo concepto "finanzas" está ligado con él.- El recaudador de tributos, que obtuvo este privilegio del soberano, como contraprestación por dineros puestos a su disposición con anterioridad, es una figura viva de la historia económica.-

El mismo principio rige hoy todavía, con la única alternativa de que ya no se acostumbra a ceder un derecho que como el de recaudar impuestos, ya que está directamente ligado con la soberanía del Estado.- Pero no obstante, no se puede prescindir de los préstamos.- Unicamente que ellos tienen que ser devueltos, aunque el Estado tenga que crear unilateralmente los medios de pago.- Y esto, es, en última consecuencia, el significado económico mayor del déficit estatal.-

Un déficit transitorio puede ser cubierto mediante un préstamo obtenido por el Estado.- Cuando posteriormente éste recauda los fondos necesarios, devuelve el préstamo y nivela la situación.- Pero si por cualquier razón no recibe la recaudación propia en la magnitud necesaria, el déficit transitorio tiende a convertirse en definitiva.-

Recuérdese nuestra premisa: Hemos partido de una situación de equilibrio presupuestario.- Hemos introducido el factor perturbador en forma transitoria, ya que el desequilibrio está ligado en el tiempo: hemos señalado la falta de coincidencia entre el momento de abonar el gasto y la cobranza de los ingresos, pero seguimos suponiendo que éstos posteriormente se efectivizan en forma suficiente, de manera que una devolución de las sumas adelantadas no solo es factible, sino que cierra el circuito, volviendo a una situación equilibrada.-

La evasión distorsiona este equilibrio.-

La consecuencia lógica de la evasión es que la recaudación fiscal no alcanza a efectivizarse en la magnitud prevista, sin que por ello y paralelamente se produzca una reducción paralela del volumen de gastos públicos.- De manera que no solamente se produce en un primer momento el "desequilibrio transitorio" de la Tesorería, a que ya hicimos referencia.- Es que en este caso, debido a que los recursos no alcanzan a la suma presupuestada, no podrá volverse al equilibrio "ex-post" que sealaramos anteriormente.- En el presente caso el desequilibrio transitorio "ex-ante" tiende a convertirse en déficit presupuestario "ex-post".-

El significado de un desequilibrio presupuestario.-

La existencia de un déficit de presupuesto significa simplemente que el monto global de los gastos excede al de los recursos.- Pero no obstante, el excedente de gastos necesita ser financiado.- Ello puede suceder con excedentes de recursos preexistentes o simplemente con la creación de nuevos medios de pago.-

A estos medios de pago son creados sin un correlativo aumento en el volumen global de la producción de bienes y servicios, se entra en la distorsión económica denominada inflación.- En este caso particular, nos encontramos en una inflación del tipo de las monetarias, consideradas hoy como las más burdas que conoce la economía moderna: La creación lisa y llana de medios de pago para cubrir los déficits presupuestarios.-

Una meta de recaudación prevista por efectos de la evasión, tiende a desequilibrar el presupuesto en este sentido y sus consecuencias macroeconómicas pueden tender a la inflación, - de no adecuarse el nivel de gastos a la verdadera situación, cosa que habitualmente no sucede, sino "a posteriori".-

Los efectos de la evasión sobre los otros fines tributarios.-

Mediana visto ya que Hammarik atribuye a la política tributaria tres fines fundamentales.- Las palabras precedentes han demostrado que el fin rentístico puede ser seriamente perjudicado mediante la evasión, pero sus consecuencias van más allá de la simple forma de recordación está latente el peligro de la inflación.-

Vamos ahora como opera la evasión frente a los otros dos aspectos propuestos por Hammarik:

La evasión al ajuste del automatismo del mercado:

El planteo fundamental de la economía de mercado, a opoetidade la economía dirigida, es el automatismo de los organismos reguladores del mercado.- No obstante, es admisible que la política político-social predominantemente, se decir, el "consumogenerel" que DUN (9) establece apriorísticamente, puede influir por ciertas atenuaciones del automatismo.- En dichas consecuencias, el impuesto progresivo no es otro cosa que lo que decíamos destacar.- Sin la - por a una socialización mediante una imposición de tasas confiscentes, una fuerte protección puede mortificar la tendencia a la supercapitalización.- Por otra parte, otendola política fiscal fundamentalmente transferencia de medios de pago de un sector a otro, el esquema planteado también en este caso deja de funcionar de no cumplirse - plamente la hipótesis de trabajo.-

La evasión y la estabilidad económica financiera:-

Ya se ha insinuado la problemática de este aspecto - al comentar el aspecto puramente rentístico.- Pero evidentemente - mosos aspectos están muy ligados entre sí.- Puede decirse que hay una cierta correlación entre ambos.- La evasión tiende al desequilibrio de la planificación de la política fiscal y con ello se introduce en la economía un factor de perturbación.-

Ello adquiere fundamental importancia en la resiliencia.

(9) "John Y: Government Finance", Irwin, Homewood, Illinois, 1966

Al tratar el aspecto puramente rentístico hemos partido del supuesto de un equilibrio como hipótesis de trabajo.- El hecho ello no sucede sino excepcionalmente.- El sistema rentístico es concebido como arma de política anticíclica: mediante un adecuado empleo de sus posibilidades se procura absorber medios de pago excedentes en épocas de expansión, para volver a inyectarlos en la circulación en épocas de depresión.- De tal manera, la masa teóricamente susceptible de ser absorbida, tiene que ser retirada efectivamente de la circulación.- Si no ante la evasión dicho objetivo no puede cumplirse, no sólo no puede obtenerse la masa de maniobra necesaria, sino que simplemente todo el esquema deja de funcionar, porque la absorción planeada no se realiza.-

Este aspecto es de gran importancia, por cuanto aparentemente existe una relación recíproca entre la evasión y los procesos inflacionarios.- Existen ciertos indicios para correlacionar la escasez de capitales, que es una de las características de un proceso inflacionario en desarrollo avanzado, con la evasión fiscal.- Por otra parte, hemos visto que la evasión fiscal tiende al desarrollo de la inflación.- Ambos aspectos aparecen pues, íntimamente ligados.- Asimismo parecería existir una cierta tendencia a una evasión pronunciada en países de poca estabilidad monetaria.- A ello nos referiremos más adelante.-

De acuerdo a lo que hemos analizado, podemos tener ya la sensación de que los fines fundamentales de la imposición, según los formula Mowatt, no operan satisfactoriamente en el supuesto de que exista una evasión fiscal que exceda las tasas que se estiman "normales".-

b) Las consecuencias microeconómicas de la evasión:

Hemos señalado ya con anterioridad que en principio, la evasión fiscal es un acto realizado a título individual y en for-

es unilateral por el evasor.- Estos actos originan distorsiones de índole económica.- Si son muchos los individuos que evaden el impuesto, el problema alcanza magnitudes tales que tienden a afectar la política fiscal.- Pero aún en el supuesto caso de que no sean tantos los infractores, se originan en otros aspectos distorsiones. Estos actos individuales y sus consecuencias económicas, son los que convencionalmente se estudian para la descripción de los efectos de la evasión. Estas distorsiones han sido recientemente estudiadas por el Congreso del Instituto Internacional de Finanzas Públicas - (Viena, Septiembre de 1957, 15ª Sesión).-

El miembro informante, M. Maurice Lauré, (10) propone el siguiente plan de análisis para las distorsiones provocadas en la economía por el fraude y la evasión fiscal:

- I.- Distorsiones de la estructura del consumo.-
- II.- Distorsiones en el mercado de capitales, del mercado monetario y en el de Cambios.-
- III.- Distorsiones del mercado de trabajo.-
- IV.- Distorsiones de la estructura industrial y comercial.-
- V.- Distorsiones de la Actividad Económica.-

Veremos a continuación qué significado asigna M. Maurice Lauré a cada uno de estos títulos.-

I.- Distorsiones en la estructura del consumo:-

M. Lauré propone en su cuestionario el análisis de los siguientes puntos:

Aumento de los gastos e inversiones sumptuosas efectuadas por las empresas.-

Se desea señalar en este aspecto el impacto que sobre

(10) Institut International de Finances Publiques, Congrès de Vienne: Les distorsions économiques d'origine fiscale. Établissements André Bruylant, Bruxelles 1958, pag. 82 y sigs.-

el concepto "beneficio neto" empresario tienen los gastos efectuados.- Sobre todo en impuestos fuertemente progresivos, la tendencia a la limitación de las utilidades que arrojan los balances comerciales, puede resultar en un incentivo a la evasión o al fraude fiscal.- El informe francés señala al efecto la correlación existente en Francia entre los "almuerzos" profesionales y los servicios prestados por determinados tipos de restaurantes.- Asimismo el informe francés señala la tendencia al incremento de los gastos de atención de clientela y de los de propaganda.-

Aumento de las ventajas suharias recibidas en especie por los directores de empresa y sus principales colaboradores.-

La formulación de esta proposición corresponde más a lo que hemos definido como "elusión" fiscal, que a la "evasión" o fraude fiscal.-

Se señala aquí fundamentalmente y así lo corrobora el informe norteamericano al Congreso, que existe una tendencia a beneficiar al ejecutivo, no mediante un incremento de retribuciones en dinero (que significaría trasladar el problema fiscal de la empresa o sus funcionarios), sino mediante mejoras en las condiciones.- La consecuencia de ello sería, en lugar fundamental, el establecimiento de instituciones financiadas por las empresas, de cuyos servicios pueden usufructuar gratuitamente los funcionarios.- La gama de estas alternativas abarca desde los sistemas particulares de previsión, hasta la utilización de instituciones de tipo recreativo.-

Desde luego que los gastos operativos de tales instituciones se consideren como "gastos" de la empresa y se descuenten de las utilidades.-

Ateoramiento e empleo de fondos en gastos suptuorios difícilmente controlables.-

Este aspecto de la distorsión es fundamentalmente el del empleo de los fondos retirados indebidamente del control fiscal.- En muchos casos la administración fiscal y así lo señala el informe italiano, tiene facultades para juzgar la situación de los contribuyentes por indicios.- Ello significa una nueva distorsión en el ordenamiento de los consumos, ya que los fondos de audeas legitimidad fiscal no pueden ser destinados sino a dos fines: al ateoramiento liso y llano o bien a aquéllos gastos de controlar fiscal dificultades.-

Limitación de los gastos que constituyen signos exteriores de riqueza.-

Por la misma razón antes señalada, en caso de que un contralor por indicios sea factible, el evasor es reticente a invertir sus fondos en bienes cuya pertenencia le puede ser probada.

Todas estas distorsiones significan en última instancia, una desviación del torrente económico considerado "normal", en beneficio de actividades económicas más o menos espúreas, siendo su última consecuencia la inversión de fondos en actividades económicamente negativas, como las puramente especulativas o el simple ateoramiento.-

II.- Distorsiones en el mercado de capitales, en el mercado monetario y en el mercado de cambios.-

El expositor señala a este respecto las siguientes distorsiones:-

Relación del volumen de ahorro (capitalización) de las empresas, a consecuencia de los gastos suptuorios provocados por la evasión fiscal.-

Con ello quiere significarse el hecho de que, dada la liberalidad en la política de los gastos superfluos, las utilidades y los fondos empresarios tienden a reducirse por la tendencia a preferir el gasto que reduce la utilidad, a la utilidad misma.- El informe señala, sin embargo, que este principio no puede ser generalizado sosteniendo que se prefiere la renta, aunque sea castigada por el impuesto, a la ausencia de la misma.-

Presión de capitales hacia otras naciones donde el fiscalismo es menos pesado e menos estricto, con la consiguiente repercusión en las tasas de cambio.-

Los informes presentados niegan importancia a este aspecto.- Sin embargo, nos parece perfectamente posible que no se haya estudiado a fondo este problema en los informes presentados, justamente debido a que muchas naciones en que este problema puede ser más patente, no han enviado trabajos al congreso.- En nuestra opinión, la distorsión puede existir en el hecho de la transferencia formal de empresas al exterior, consideradas "paraísos fiscales" para aprovechar tratamientos más benignos en el propio país.- Al efecto señalamos solamente que las "Sociedades de Inversión" (Holding) constituidas formalmente en el Uruguay, actualmente son preferidas por muchos empresarios argentinos por los siguientes motivos:-

- a) el anulación de los dividendos de la ley el Impuesto a los Réditos es prácticamente similar para un contribuyente argentino o extranjero;
- b) El Impuesto substitutivo al de la Transmisión Gratuita de Bienes es de hecho considerablemente menor en la sociedad uruguaya que en la argentina;

- c) El origen de los capitales invertidos en la empresa es mucho menos factible ser controlado, en virtud de la extraterritorialidad de la sede formal de la empresa.-

Tenemos entendido que el mismo problema es aplicable no sólo en el campo internacional, en el cual eventualmente pueden verse afectados los tipos de cambio como quiere entrever M. Léauté; sino también en el campo interno de un Estado.- Si bien los informes parciales tienden a restar importancia al punto, nos parece conveniente destacar la tendencia de las grandes empresas de vinculación internacional a trasladar sus sedes a Estados con legislación fiscal benigna, (Liechtenstein, Suiza, Uruguay, Mónaco, etc.) o dentro del mismo país, a los estados o provincias "considerados" frente al contribuyente.- Dentro de los Estados Unidos, es proverbial la benignidad de las disposiciones de Estados como el de Delaware, por ejemplo.- Asimismo el Estado Libre Asociado de Puerto Rico hace circular folletos especialmente redactados para interesar al empresario extranjero en la benignidad de su legislación fiscal.-

La Transferencia de actividades al exterior.- Reacción de fábricas subsidiarias en el extranjero.-

En este aspecto nos adherimos plenamente a los informes presentados al Congreso.- No consideramos que en este aspecto tengan mayor influencia los aspectos fiscales, sino que nos inclinamos a considerar que en lo fundamental influyen las disposiciones de tipo cambiario, que tienden a reducir en muchos países la posibilidad de importar productos terminados, dando preferencia a las materias primas y a los bienes de capital, a fin de elaborar los productos de consumo dentro del propio país.-

El relativo uso del dinero escritural.-

Este punto nos parece interesante, en especial si tenemos en cuenta la situación argentina, a la cual tendremos oportunidad de referirnos más adelante.-

Sin embargo, no hay que olvidar que el empleo del cheque varía de país en país, según la mentalidad de sus habitantes, sus costumbres y la eficiencia del sistema bancario respectivo.-

No obstante, en general resulta evidente que, por la misma razón que hemos destacado con M. Louré en cuanto a la dirección del consumo, el movimiento de una cuenta bancaria es un alzamiento - que permite reconstruir la evolución financiera del contribuyente, en especial en lo que se refiere a los fondos depositados.- Siendo una de las formas más vulgares del fraude fiscal el simple ocultamiento de ingresos, el equivalente de estos ingresos ocultos no puede llegar a ser depositado: debe permanecer en el anonimato.- De este problema también podremos hablar más detenidamente al comentar la descripción que LOPAT (11) hace de la estructura económica argentina.- Por ahora basta señalar que es muy posible que el fraude fiscal efectivamente está relacionado con un empleo reticente de la moneda bancaria, reduciendo de tal manera también la capacidad de prestar de los bancos.- Esto es de importancia, por cuanto y no se trata solamente del poco empleo de las facilidades bancarias por parte de algunos contribuyentes, evasores, sino de la ausencia de los depósitos generadores de nuevos créditos, lo cual puede originar una cierta escasez en el mercado de capitales.-

III.- Distorsiones en el mercado de trabajo.-

Las empresas que cometen fraude tienden a abonar salarios menores que los legales.-

(11) LOPAT, Alberto F.: The provocation of fraud by Systems of taxation. The Review of the River Plate, No. 3294, junio 1957. Véase el respecto al capítulo III. de este trabajo.

según el lauré ello puede suceder disminuyendo la cantidad de horas trabajadas en su liquidación, pero la casi totalidad de los informes individuales tienden a restar importancia a este tipo de fraude.- Así bien atribuyen la razón de estos fraudes a las imposiciones en materia laboral, en lo que se establecen niveles de salarios superiores a los que se convienen en realidad entre patrones y asalariados.- El falso cómputo solamente tendería a legitimar la realidad económica.-

Desafortunadamente, la República Argentina no ha estado presente en el Congreso Internacional que comentamos.- De haberle estado, un informe redactado objetivamente hubiera señalado sin dudas, distorsiones de cierto interés científico.- Nos referimos al fraude cometido cotidianamente en materia de aportes jubilatorios.- Desde luego, si nos atenemos a la definición fría del sistema de previsión argentino, no se trataría de una distorsión motivada por el fraude y la evasión fiscales.- Pero en términos económico-financiero, poca duda puede tener el estudioso en calificar el sistema de previsión como imposición oculta,.- Se dan en ella todas las características de un impuesto: el factor coercitivo, el hecho de que se trate de contribuciones obligatorias y en última instancia, el hecho de que durante muchos años, el Estado se apoderó de los excedentes de las Cajas de Jubilación, mediante el simple expediente de las "Obligaciones de Previsión Social" no negociables, lo cual permite una asimilación a la imposición a la lista de salarios.-

Cualquier estudioso de la materia conoce perfectamente el fraude inmenso que se ha estado cometiendo dentro del sistema de previsión y las distorsiones de todo tipo que ello ha significado en el mercado de trabajo.-

Este fraude se cometió no sólo por el sector re-

tronal, lo mismo sucede con el sector asalariado.- El obrero no debe sufrir descuentos y por ello, cuando no realiza directamente el fraude, por lo menos se convierte en cómplice del mismo.- Así mismo se puede notar un cambio estructural en determinados ramos de la industria: en muchos casos la "conquista social" de la jornada continua tiene como punto de salida la intención de permitir a los asalariados el trabajar en forma extraoficial a la tarde.-

Entido es que el fraude no pueda sino engendrar nuevos fraudes.- Los jornales abonados en forma irregular bajo estas circunstancias no pueden contabilizarse como "gastos" a los efectos fiscales, por cuya razón nuevas maniobras tienen que tener lugar para evitar que la imposición exceda el límite de las utilidades verdaderas.- Excede por cierto los límites de este trabajo analizar estas situaciones hasta sus últimas consecuencias, pero no cabe duda que este campo puede ofrecer un interesante campo de investigación.-

IV.- Distorsiones de la estructura industrial y comercial.-

Al libre juego de la competencia se falean entre:
los empresarios que defraudan y los que no lo hacen;
los empresarios serios y los aventureros que no vacilan en asumir grandes riesgos;
las grandes empresas y las pequeñas;
las empresas que tienen talleres propios y los que trabajan a domicilio;

sin duda, lo que quiere expresar el expositor, es que mediante un comportamiento desigual, empresas de los extremos señalados, operando dentro del mismo ramo, corren el riesgo de no actuar en una línea competitiva como la expresada en cualquier texto de economía,

ya que en determinadas situaciones eliminan unilateralmente factores de costo, reduciendo el fraude y la evasión, sin que ello afecte la estructura de los precios.- De manera que obtendrían una especie de renta ricardiana ilegítima, en detrimento de los competidores honestos.-

Corresponde señalar que estas sugerencias han tenido una resonancia muy relativa en los informes nacionales compilados. Parecería existir una cierta correlación entre la aparición de estas tendencias con estados anómalos de la economía, según se desprende, por ejemplo, del informe alemán presentado por Schmoelders. Pero cabe preguntarse si el tipo especial de aventurero económico que tiende a proliferar en esas circunstancias debe ser atribuido al estado anómalo en sí, o al fraude fiscal, que aparentemente no es causa sino consecuencia de todo suceso anómalo.-

V.- La degradación de la actividad económica.-

En este aspecto se destacan algunos puntos que estimamos de real interés, por cuanto tienden a distorsionar seriamente el progreso económico, ya que actúan sobre uno de los principios motrices de la libre competencia: La iniciativa personal.-

M. Leurs señala los siguientes problemas:

Negativa a iniciar nuevas empresas, por hostilidad frente a los impuestos que se originarían a raíz de las nuevas actividades adicionales.-

Desorientación y retrasos de la iniciativa y renunciamiento del esfuerzo individual.-

Orientación general de la actividad empresarial de acuerdo a consideraciones fiscales.-

Dedicación de un tiempo exagerado, por parte de los empresarios, a las cuestiones fiscales.-

Mala calidad de los productos cuando la fabricación es efectuada en forma casita, por razones fiscales.-

Atadística nacional y desleal creada por el espectáculo del fraude por exonerados y proveedores.-

Mala mentalidad de salarios por parte de directores de empresas, que se benefician de facilidades no accesibles a los cuadros.-

La idea en aumento que solamente la actividad industrial, es realmente rentadora, por cuanto solo ella ofrece la posibilidad de evadir impuestos.-

Quemos reproducir estas acotaciones sin comentarios.- Tampoco los informes internacionales aclaran mucho el punto, ya que cada uno de los informantes tiende a restar importancia a lo que pudiera conocer en su propio país.- Sin embargo, hay algunas conclusiones que deseamos destacar.- Con excepción de lo referente a la mala calidad de los productos, que por otra parte ha sido muy cuestionado, las demás consideraciones se refieren a hechos que en cierta forma tienen un subestrato psicológico: es la mente humana que comienza a interferir con el automatismo de la libre competencia.- Ello es de gran importancia y nos obligará a un estudio más detenido de la psicología y de las motivaciones, o sea, tendremos que analizar al factor humano, muchas veces olvidado en estudios de este tipo.-

Quemos palabras finales al comentario del congreso de Viena.- En él se estudiaron las distorsiones económicas de origen fiscal, entre ellas las originadas por el fraude y la evasión.- No se estudio el fraude ni la evasión, sino sus consecuencias.

cias.- Lo que llama la atención es la tendencia de casi todos los expositores a minimizar los significados económicos de las distorsiones económicas motivados por el fraude fiscal.- ¿Es que en verdad son sólo de importancia relativa o se considera de mal gusto hablar de estos problemas en un foro internacional?

La Evasión Fiscal y las Tasas Tributarias:-

Es aquí un problema en que nos encontramos ante una relación recíproca.- La evasión fiscal, por medio de la norma de recaudaciones, puede significar una mayor tasa media tributaria, a la que se compensa la evasión fiscal de los impuestos evadidos, por otros impuestos.- Por el otro lado hay muchos indicios de que una exagerada evasión fiscal puede ser consecuencia de un coeficiente medio de imposición demasiado elevada.-

La Evasión y la distribución de las cargas fiscales.-

Uno de los problemas que más ha preocupado a la literatura financiera es el de la equidad en la imposición.- No entraremos aquí al análisis de las teorías esgrimidas.- Nos interesa destacar solamente, con OUE (12) que la distribución de las cargas fiscales debe efectuarse en la forma más cercana a lo que el consenso general estima adecuado.-

"La determinación de la equidad en la imposición debe buscarse sobre juicios valorativos relativos a un esquema general de distribución de ingresos que se considere deseable; el sistema más equitativo el que se halla más cercano a los patrones de equidad en la distribución de los ingresos reales que se aceptare como más deseable por el consenso general".-

(12) OUE, John F.: "Government Finance" Irwin, Homewood, Illinois, 1959, pág.106.-

Ello lógicamente no puede ser obtenido, si el concepto generalmen-
te aceptado como distribución adecuada es tercido mediante la vo-
luntad unilateral de determinados obligados: ellos no participarán
en la medida preestablecida en las cargas fiscales.-

No es la violación del concepto ético "equidad" lo
que resulta más grave en este aspecto, el verdadero peligro consis-
te en otros aspectos.-

Más adelante se verá la tendencia al fraude en los
impuestos cuya determinación queda en cierta forma en manos del --
propio contribuyente.- Estos impuestos en muchos casos son progre-
sivos, siendo de destacar las diferentes formas de los impuestos --
a la renta.- Dado el carácter progresivo que estos impuestos tie-
nen por lo general, la "ventaja" del fraude es lógicamente "más --
que proporcional".- Por ello existe cierta tendencia a la evasión
y al fraude en tipos elevados de impuestos, que en el caso particu-
lar de los impuestos sobre ingresos presuponen ingresos considera-
bles.-

De allí que la evasión no solo distorsiona lo --
que comunmente se denomina la "intención del legislador" al evadir
parte del tributo que en función del nivel de ingresos corresponde-
ría, sino que esta situación es considerada ofensiva individualmen-
te por otros contribuyentes.- De allí a la iniciación de una verda-
dera cadena de fraudes fiscales hay un solo paso.- A ello nos re-
feriremos más detenidamente en capítulos posteriores.-

Por ahora baste señalar que la falta de cumpli-
miento de las obligaciones fiscales por parte de los obligados es-
perimenta por los demás sujetos pasivos.- Si la acción reactiva --
no es lo suficientemente rigurosa, este resentimiento tenderá a --
procurarse justicia por propias manos.- Para ello puede recurrir-
se a dos medios: la denuncia del infractor o la comisión de infraccio-

nes para ponerse en igualdad de condiciones.-

Es característico de la naturaleza humana resistir la "delección".- Solamente en países de una moral fiscal y política muy desarrollada el delito fiscal es considerado como delito, y - por ello facilita una denuncia de tales actos por parte de terceros.- En la gran mayoría de los casos, no es esta forma que se elige, sino lo contrario: el sentimiento de que la equidad se ha violado y que el Estado no interviene eficazmente para evitar tales - situaciones, inclina a muchos contribuyentes a convertirse también en evasores.-

En tal sentido, señalamos que el informe alemán - (13) destaca la importancia relativa que en las funciones de contralor tienen las denuncias de terceros.-

(13) International Fiscal Association, XIIIer. Congreso, Madrid - 1959, en Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. XXXIX. Sujet I. pág.12.-

- - - - -

CAPITULO III

LOS ACTIVOS DE LA EVALUACION FISCAL.-

En muchos casos, a pesar de la opinión de Arrini - (14), la preferencia de los autores se ha manifestado hacia los efectos y en grado mucho menor a las causas de la insinceridad fiscal.- La causalidad sólo ha sido estudiada en forma parcial, prescindiendo por lo escopo a los límites convencionales de la ciencia financiera el estudio de las reacciones y de la psicología humana.-

SCHMOLDERS (15) expresa al respecto:-

"Desde la aparición de la "Teoría de las Ilusiones Financieras" de A. Pulvioni (1903) no se ha intentado nuevamente una descripción integral de este tipo; parece llegado el tiempo de reunir los juicios emitidos en el curso de este siglo en ambos campos, tanto el de la ciencia financiera como el de la psicología en un intento".-

Cuál es el motivo de que tan poco se haya hecho en este punto? Encontramos una explicación satisfactoria en ARNON (16) en la introducción a su obra:

"Asimismo otras cosas tienen que quedar sin considerar, respectivamente quedar limitados a la selección del docente, entre otras cosas lo "sociológico" y lo "psicológico" de interés no menor y de gran importancia para un conocimiento profundo de la esencia financiera. ...

(14) Institut International de Finances Publiques: Les distorsions économiques d'origine fiscales, Bruxelles 1958-Rapport Uruguayen par le professeur E. Arrini, pág.244 y sigs.-

(15) SCHMOLDERS, Günter.- Die Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft-Beschalt, Hamburg.1960, pág.12.

(16) ARNON, Alfred: Grundätze der Finanzwissenschaft, A.Francke A.C. Bern. 1947. pág.5

La ciencia financiera no es en sí una ciencia teórica, como no lo es la economía.- En ésta ya se produjo la división en una parte teórica, una histórico-descriptiva y una práctica.- Una división similar se aconsejaría hoy también para la ciencia financiera.- Pero ello no es posible en textos.- Aquí tiene que mantenerse la importancia de la teoría, y el resto tiene que ser secundario... Sociología financiera y psicológica tributaria exceden de cualquier amplitud el marco de un tratado general.-

Pero el problema de la evasión es, en cuanto a la explicación de su causalidad, fundamentalmente un problema del campo que AMMON denominó "Sociología financiera y psicología tributaria".-

REUMARK (17), al comentar la esencia de la imposición, señala:

"En el transcurso del tiempo se han notado modificaciones en la esencia de la imposición.- Estas modificaciones se deben a razones de estructura económica, razones de derecho público y razones sociológicas, como también a ideologías ético-sociales...

El mismo autor, al referirse a la presión tributaria, en su aspecto microeconómico, expresa:

"Aparte de la presión psicológica, para la cual no sólo tiene importancia el monto del impuesto, sino también otros factores, como la ideología del sujeto pasivo de la imposi-

(17) REUMARK: Fritz: Theorie der Besteuerung in Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Fischer-Stuttgart, Mohr-Tübingen, Vandenhoeck & Ruprecht Göttingen, T. I. pag. 93 y sgts.-

ción frente al acreedor fiscal y frente a la política de gastos en que se invierte la recaudación fiscal, como la forma de la distribución individual de la carga fiscal ... (18)

Un concepto coincidente encontramos en MANN (19):

"Parece conveniente concebir las ideas históricas sobre la esencia, medida y estructura fiscal como una racionalización de intereses materiales.- Si bien tal punto de vista puede ser fructífero para muchas relaciones, resulta demasiado estrecho y unilateral para el entendimiento de la historia de las ideas de la imposición.- Para éste es necesario recurrir a factores complementarios, p.ej: las ideas dominantes en cada época sobre los fines del estado; a la relativa posición del individuo en la sociedad; a los fines de la política económica y social y la evolución histórica".-

En nuestra opinión, la investigación de la causalidad de la evasión es una necesidad vital, al decir de Tynbee, para un adecuado conocimiento de los problemas con ella relacionados.- Es probable que un inconveniente ligero en el estudio de la causalidad haya originado los problemas actuales que muchas reparticiones recaudadoras de impuestos tienen que enfrentar.-

Por este razón hemos elegido el camino poco ortodoxo, al abandonar la "Ciencia Financiera" para aproximarnos al problema de la causalidad mediante el análisis de los factores irre-

(18) MEINERK Fritz: op. cit. pág.101.

(19) MANN, Karl Fritz: Ideengeschichte der Besteuerung, en Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, pg. 107.-

cionales, procurando no existir las racionales.-

Los motivos racionales de la evasión fiscal.-

SMILEY, citado por Schmolders en su "Sociología - como investigación del comportamiento" emplea los términos "racional" e "irracional" en la forma ya señalada con anterioridad: - racional es el comportamiento en el cual coinciden la causalidad y la finalidad, y cuando cualquier observador puede inferir en forma lógica la evolución de motivo, comportamiento y finalidad.- El comportamiento irracional sería el en que divergen motivación y finalidad y se encuentran indeterminados en última instancia por fuentes emocionales.-

Evidentemente existen motivaciones que responden claramente al primero de los dos conceptos.- En primer lugar corresponde señalar la existencia de determinadas situaciones legales, cuya consecuencia lógica es la evasión fiscal.-

Las situaciones legales que inducen a la elusión fiscal.-

La elusión fiscal no surge espontáneamente. Puede ser el propio sistema legal que induce a ella.- La misma ley fiscal puede contener tratamientos discriminatorios que inclinan al contribuyente a elegir las formas más convenientes para su situación fiscal.- A ello tenderían, por ejemplo, los tratamientos diferentes en función del tipo de sociedad, del tipo de imposición sobre rentas o capitales etc.- En este campo encontraríamos muchos casos de evasión lícita, o elusión, como los hemos denominado.-

El tratamiento diferencial que ofrece la legislación norteamericana para las rentas y las ganancias de capitales puede constituir un ejemplo claro.- Resulta menos gravoso vender una empresa adquirida en condiciones deficitarias y suenada con -

posterioridad, que seguir dirigiéndola como conciencia a rendir.-

En nuestro país, puede eludirse una porción considerable de la escala progresiva del impuesto a los réditos debido - al tratamiento diferencial que la ley fija para las sociedades de capital y los dividendos que éstas abonan.-

Pero no es sólo la propia legislación fiscal que ofrece motivaciones racionales para una evasión, especialmente cundo existen otras leyes que pueden incidir directamente al fraude fiscal.-

En principio, no cabe duda que la ley debe ser obedecida.- No es nuestra intención hacer la apología del infractor.- Sin embargo, nuestra experiencia de años no muy lejanos nos lleva a ser un tanto tolerantes, ya que conocemos en carne propia el efecto económico de una legislación que no guarda relación con la realidad económica.-

Ello es tanto más valioso en un régimen autoritario, en el cual muchas veces se institucionaliza el "delito económico": este "delito económico" tiende a ser penado con una severidad que en muchos casos no concuerda con las penalidades para delitos comunes.- No creemos necesario abundar en ejemplos, dada nuestra propia experiencia al respecto.-

Pero el hecho es que aparentemente la economía no sabe leer.- el hecho económico se produce a pesar de las leyes que le prohíben y con un automatismo asombroso.- La economía se defiende contra leyes inadecuadas y arrastra a los individuos.- No debe olvidarse que nuestra nacionalidad misma está íntimamente ligada con uno de estos "delitos económicos": el contrabando, como violación inevitable del rígido monopolio de la corona.- Existen en todos los tiempos leyes inadecuadas, que por su misma falta de ade-

cucción a la realidad hacen imposible una supervivencia de la economía sin su violación.- Producida ésta, resulta como consecuencia inevitable la continuación del fraude en otras esferas, arrastrando a su vez a otras en una cadena de fraudes sucesivos.- Este problema ha sido perfectamente descrito para nuestro país por el doctor T. LOPAT (20) al establecer "con la fuerza de una ley natural" los siguientes principios:-

1º) Cuando la ley política lesiona la economía, ésta se defiende violando la ley política.-

2º) A toda lesión de la economía, corresponde una reacción de signo inverso o intensidad de grado superior.-

Del mismo autor, pero de otra fuente (21) tomamos el vívido ejemplo como el fraude origina el fraude y como cada vez más gente entra en el círculo ilegal:-

" En la Argentina, la evasión legal o ilegal puede considerarse que comenzó simultáneamente con las regulaciones de racionamiento.- Si por ejemplo una fábrica consumía una cantidad de combustible que le fue reducida por racionamiento, en un sistema de libre empresa parecería muy razonable que el dueño procurara el faltante por cualquier medio y sin reparar en las consecuencias.- Luego podemos observar la siguiente cadena de acontecimientos:-

a) El fabricante paga un sobreprecio a su proveedor.-

b) El proveedor no puede acusarle recibo ni esentar el sobreprecio en los libros.- Luego no pagará impuestos so-

(20) LOPAT, Alberto T.-: La deshonestidad en los regímenes fiscales.- Mercurio, 20 oct.1958- Bs.As.-

(21) LOPAT, Alberto T.-: The Provocation of Fraud by Systems of Taxation.- The Review of the River Plate, Bs.Aires, Vol.CXII. 3294, junio 28 de 1957.

bre al sobrestorno.-

- c) El fabricante por su parte origina una reacción en cadena, obligando a sus clientes a pagarle más para recuperar su propio costo oculto y la utilidad sobre el mismo, para poder continuar operando, y esas sumas son "mercado negro"; ¡"debajo del mostrador" y por consiguiente no pagan impuestos
- d) El mayorista pasa el costo a sus clientes en la misma forma y así se establece un sistema general en el cual todos toleran y perdonan a pesar de las tibias denuncias de agitistas y especuladores ..."

Creemos que el ejemplo de LÓPEZ es demostrativo.- el registro contable de irregularidades es imposible, por cuanto se convertiría en una prueba en contra del emisorio, de haber infringido la ley.- Por la misma razón tampoco se pueden dejar otros rastros, surgiendo en última instancia la necesidad de ocultar las operaciones también al fisco, por cuanto el "dinero negro" no debe dejar ningún rastro.-

No deseamos convertir este trabajo en un catálogo de ejemplos. Solamente deseamos recordar la imposibilidad material de contabilizar operaciones reales en nuestro país en las épocas del rígido control de cambios y de los "permisos de importación sin uso de divisas". Sin duda alguna las operaciones comercialmente necesarias efectuadas en el mercado paralelo de cambios no podían llegar a ser asentadas, con las consiguientes distorsiones de toda índole.- La lista es larga y no vale la pena continuar ejemplificando.- Pero sin duda las "leyes naturales" definidas por López han funcionado en la forma por él señaladas, al extremo tal que que el Gobierno Provisional se vió en la necesidad de decretar una

amnistía impositiva, cambiaria y para la legislación de ardo en formas simultáneas, mediante el Decreto-Ley 4073, ampliamente conocido y al cual nos referiremos más adelante.- Aquí solamente debemos destacar el hecho que esa medida no ha sido solamente de índole fiscal, sino que tuvo que abarcar prácticamente a la totalidad de los delitos económicos tan perseguidos por el gobierno anterior, a fin de procurar regularizar una situación absolutamente insostenible.-

En resumen, una legislación general, e especialmente de índole económica, inadecuada o ajena a la realidad, tiende a obligar a los contribuyentes a falsear su situación fiscal en la imposibilidad de demostrar su verdadera situación que debe permanecer oculta por otras razones jurídico-económicas.-

Ello es tan aplicable a las situaciones jurídicas como a las económicas.- Hay ciertos indicios que hacen suponer una moral fiscal más baja en condiciones económicas inestables, como ser los procesos inflacionarios.- El desconocimiento de esta situación por parte de la legislación general y en especial de la fiscal también provoca la reacción inversa descrita por López, provocando justas "extralegales" de los valores por parte de los contribuyentes, en especial cuando en la realidad económica la imposición comienza a gravar la subsistencia.-

Estas situaciones son vastamente conocidas, pero no son suficientes para el caso.- Al mismo López, al atribuirles el carácter de "ley natural" establece condiciones apriorísticas relativas a la naturaleza humana.- Por ello, el cuadro es incompleto si la misma no es tenida en cuenta.- Es por tal motivo, que asignamos importancia decisiva a este aspecto, que analizaremos a continuación.-

Los motivos irracionales de la Evasión Fiscal:-

Todas las reparticiones encargadas de la percepción de impuestos tienen a su alcance medios más o menos eficientes de represión de la evasión fiscal.- Permanentemente se clama por represiones cada vez más severas, ante el relativo éxito que por lo general tiene la represión en países de moral fiscal poco desarrollada.- Sin embargo, en los mismos países se observan ejemplos de una alta moral en otros sentidos.- De tal manera no puede sostenerse - que el habitante de determinado país, caracterizado por una baja moral fiscal tenga en general una moral insuficiente.-

A qué se debe el distinto comportamiento de los individuos ante requerimientos éticos en general, y ante sus obligaciones fiscales, que la teoría financiera moderna ha elevado también a la categoría de obligación fundamentalmente ética?

A fin de investigar este extraño comportamiento tenemos que recurrir fuertemente a lo que hemos denominado "irrational", es decir el campo en que los factores emocionales adquieren las características de causas.-

Creemos necesaria una aclaración antes de continuar. Entramos en el campo de la psicología humana, en especial a la psicología social y fiscal.- En ningún momento debemos olvidar - que en este caso no nos puede interesar analizar la exactitud de los razonamientos que analizaremos: es suficiente que el individuo piense que está en lo cierto, aunque no lo esté.- Sus actos futuros estarán motivados por su propio convencimiento de estar acertado, aún en el supuesto caso de que con posterioridad se -- convenza de su error.- Entretanto habré realizado actos irreversibles, que a su vez generen nuevos hechos.- Aunque la base racional sea errónea o simplemente ideológica, los actos realizados

se convierten en hechos ciertos, innegables y reales.- Esto es la premisa para cualquier estudio del comportamiento del hombre en sociedad y de sus actos interrelacionados.- Es importante no perder de vista este juicio.-

En el Congreso de la International Fiscal Association, a que ya se hizo referencia, el informe general señala algunos aspectos de la psicología del fraude fiscal, aunque no debe olvidarse que el punto en discusión fue fundamentalmente la Inspección Tributaria, razón por la cual se estudia la psicología del contribuyente ante la inminencia o presencia de la inspección fiscal, no ante la evasión en sí.- Ello es un enfoque distinto, por cuanto una cosa es la conducta del contribuyente ante el hecho imponible y otra es la conducta ante la tarea fiscalizadora, ya que en ese momento, de haberse producido una evasión con anterioridad, el problema se centra en la probabilidad que ésta se descubra.- En otras palabras, el congreso estudia la psicología "ex-post" de la evasión presumiblemente ya realizada, cuando en esta parte del trabajo se ocupaba el aspecto "ex-ante" del problema.- No obstante observamos que el informe general, a cargo de Antonio Barrera de Iríno, Madrid, contiene las siguientes observaciones: (22)

... Observaciones generales: Afirma Camille Rociar que el fraude fiscal es una manifestación general y universal de uno de los más caracterizados antagonismos sociales: el que suscita el impuesto.- Esta afirmación es, sin duda, aplicable a la inspección tributaria.-

(22) INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, Congreso de Madrid 1959, Informe General a cargo de A. Barrera de Iríno, en Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. XL. pags. 887 y sgts.-

La contraposición de intereses y de móviles de conducta que con motivo de esta dilita se produce no puede, sin embargo, ser generalizada, pues está influida por muy diversas condiciones.- Entre ellas:

- El grado de formación política y los criterios morales de los contribuyentes.-
- El nivel medio de instrucción tributaria.-
- La diversidad de estructuras y modos de obrar de las administraciones fiscales, y:
- Las condiciones individuales de carácter económicos y social que concurren en el contribuyente ..."

... "Resta finalmente por advertir que son muy profundas las diferencias que se observan en los distintos países en cuanto al juicio social sobre la lucha contra el fraude ..."

He aquí ser dado en forma esquemática el campo de investigación de los motivos irracionales de la evasión fiscal, a que se habrán de referir las líneas siguientes de este trabajo.- No debe dejarse de tener en cuenta que su análisis es de importancia fundamental, dado su carácter "ex-ante" y los problemas que se derivan "ex-post" de la evasión fiscal.-

La psicología financiera, su campo de investigación y sus especialidades.-

La psicología financiera no es una ciencia en sí, más bien es una sistematización de la experiencia internacional financiera de pueblos, países y experiencias históricas.- Su campo de estudio es el comportamiento del individuo frente a las finanzas públicas.- Nótese que, al contrario de la sociología, no considera la conducta de grupos sociales, ni de estructuras, sino que estudia, en lo fundamental actitudes individuales.- Ello es de particular interés por el estudio de ciertos conflictos entre actitudes

due con el Poder Público, como en últimas consecuencias lo constituye la evasión fiscal.-

Parecería que hubiera asentimiento en atribuir el origen de este tipo de investigación a Fulviani, quien esbozó en su monografía sobre las ilusiones fiscales los primeros estudios sobre los factores irracionales, que denomina ilusiones.-

GRIVATTI (23) al comentar el trabajo de Fulviani, establece las causas que proveen ya sea un exceso o un falta de sensibilidad en los contribuyentes, en cuatro categorías:-

- a) La ignorancia del contribuyente que paga un tributo oculto en el precio de las mercaderías;
- b) La ignorancia de los efectos remotos del impuesto;
- c) La percepción en momentos excepcionales de prosperidad de intensas, p.ej. ante un premio de lotería;
- d) El fraccionamiento del tributo en cuotas mínimas imperceptibles para la economía del contribuyente.-

El error de interpretación en estas cuatro categorías puede llegar a producir concepciones incorrectas en cuanto a la intensidad del sacrificio tributario.- Estos errores, según Fulviani, pueden ser positivos o negativos, según originen la ilusión de sentirse más o menos gravado de lo que objetivamente sucede.-

Lógicamente, la investigación de Fulviani, hecha hace sesenta años, no puede tener más valor de actualidad que la que sus limitaciones permiten.- aún está latente en ella el hedonismo pronunciado y también una buena dosis de esquivismo de mayor -

(23) GRIVATTI, *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. Traducción de la primera edición italiana por Enrique R. Magaña, Editorial Reus S.A. Madrid, 1935, págs. 142 y sgts.-

interés para la administración de los impuestos que para una investigación sobre la igualdad de la evasión fiscal, ya que en lo fundamental se limita a establecer esencialmente en qué tipos de imposición se ha de esperar una menor resistencia a la imposición.- Así el juicio psicológico se emplea en una función eminentemente pragmática para la administración fiscal.-

Para un estudio de igualdad de la evasión, resulta de mucho mayor interés el trabajo de SCHMOELERS que dada su fecha reciente y la técnica de encuesta usada, constituiría una buena base para ser adaptada en otros países, ya que en la parte de las encuestas está limitado a la República Federal Alemana.- No obstante, creemos interesante señalar la técnica seguida, ya que nos parece que es ésta de mayor interés para el estudioso no alemán, que las conclusiones obtenidas a través de dichas encuestas.-

Para Schmoelers la psicología y sociología financieras deben estudiar en primera instancia el concepto subjetivo del ciudadano frente al estado, puesto que de éste se derivaría su civismo más o menos desarrollado y en última instancia también su mayor o menor afirmación fiscal.- Este concepto se desprende claramente del siguiente párrafo:-

"Cómo se refleja el estado en el concepto de sus súbditos? Esta es la pregunta con la cual tiene que comenzar cualquier investigación sobre la disciplina fiscal, sus exigencias a la mano pública y sobre la integración cívica de los ciudadanos.- De la "afirmación del estado" se desprende la concepción cívico-política y fiscal de los ciudadanos y las posturas que toman interiormente frente a los problemas de "sus" finanzas públicas" (24)

(24) SCHMOELERS, Günter- Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft Revuekt, Hamburg, 1960, pág. 38

Debe recordarse que nadie tiene la posibilidad de "conocer" el Estado, sino a través de manifestaciones de otras personas que en alguna forma representan al mismo.- El Estado es una idea abstracta, no es "real" en el sentido de que no puede ser visto ni tocado.- Es una entidad que debe ser "captada" por la razón a través de ciertas manifestaciones que tienden a corporizarse en una serie de hechos sociales.- Lo fundamental, pero así mismo lo difícil, para el "hombre común", es diferenciar la "idea" de Estado de las "manifestaciones visibles" del mismo.- No es necesario aprobar plenamente todas las "manifestaciones visibles" para que exista una "afirmación cívico-política".- Del vez justamente la crítica acerca de ciertas manifestaciones puede constituir la expresión de esta afirmación cívico-política, que entienda que las "manifestaciones visibles" tienden a distorsionar la "idea madre".-

Este reconocimiento puede aceptar, sin embargo, el "hombre de la calle", ya que aparentemente existe una tendencia a la identificación del concepto abstracto que hemos denominado "idea del Estado" con sus "manifestaciones visibles".- De acuerdo a esto es factible que las "manifestaciones visibles" colaboren a la formación de un concepto subjetivamente erróneo, pero de hecho de importancia innegable en el comportamiento de los ciudadanos.- A este aspecto nos hemos referido en especial al señalar la necesidad de no juzgar los juicios humanos, sino tomarlos aunque resulten erróneos, debido a los actos que originen en forma irrevocable.-

SEHNSCHULZ ha seguido este técnica con una investigación empírica, valiéndose de encuestas realizadas en forma directa y de otras realizadas por el RWID-Institut für Markt und -

Meinungsforschung (Instituto de Investigación de Mercados y Opinión Pública).-

Es particularmente interesante, a los efectos de lo que dejamos dejar sentado, la investigación realizada mediante el sistema de entrevistas personales conjuntamente por el Estado con el Instituto de Investigaciones Financieras de Colonia.-

Vamos la técnica empleada (25) :

" A la pregunta: ¿qué es lo primero que se le ocurre cuando se menciona la palabra "Estado" la mayoría contestó en forma positiva, es decir por asociaciones factuales y sólo una minoría del 9 % de los consultados reaccionaron en forma definitivamente negativa (Desencuentro, Zonterías, cuesta salud y dinero, explotación y fraude, tutela, perdí todo gracias al Estado, etc.).-

Para acercarse aún más a las ideas que asocian las distintas personas entrevistadas con ciertos conceptos y poder determinar de esta forma su comportamiento real, la técnica de la entrevista emplea las "preguntas indirectas" que tienen el fin de descubrir también las ideas subconscientes de los interrogados al obligarlos a acompañar mentalmente la encuesta y por ello se descubren.- Uno de estos métodos es el de la "frase incompleta".- En la entrevista se presentan frases comenzadas, que el entrevistado completa según su propio juicio.- Nótese por ejemplo la siguiente identificación de "Estado" con "manifestaciones":

Al Estado se brinda ...

Seguridad, protección:

28% de los consultados

(25) SCHMOLLER, Jünter: op. cit. pág.42 y sgts.-

Trabajo, pan, renta:	17 % de los consultados.-
Derecho y Legislación:	6 % " " "
Libertad:	4 % " " "
Escuelas, subvenciones y otros valores positivos:	4 % " " "
Ayuda:	1 % " " "
Patria:	1 % " " "

En todo ello, se observa, si bien una correlación entre ideas y efectos es evidente, una tendencia afirmativa cívico-política.- Por diversos motivos, la idea del "Estado" se asocia con algo conveniente, útil, necesario que debe ser aprobado.-

Un 20% de la consulta demuestra que también puede existir una tendencia absolutamente negativa, inclusive combativa:-

El estado me brinda ...

Absolutamente nada

Una falta absoluta de seguridad

Diagustos

etc. etc.-

Insistimos que no son los resultados lo que nos interesan, ellos han de variar sin duda de lugar a lugar, nos interesa la experiencia en sí.-

Sigamos con la descripción de SCHMOLDERS:

" A la posición individual de las personas frente al Estado también les frasca incompletas: "Hay que hacer para el Estado..."; "frente al Estado hay que ..."; "Dad al Estado ...". Con ello el "Estado" se mantiene absolutamente abstracto - y el consultado no puede asociar con determinadas instituciones o personas.- La Libertad de expresarse "simplesmente" frente al Estado "está demostrada en las contestaciones en sí. Una afirmación positiva ilimitada se notó en el 55% de los complementos de la frase "Para el Estado hay que ..."

mejor reducir los gastos públicos".- Sólo un 15 % se inclinó por un moderado aumento de las tasas fiscales.- Resulta interesante comparar la estratificación de estas contestaciones por niveles de ingresos.-

Ingreso familiar neta mensual:	"Aumentar impuestos" %	"Reducir gastos" %	sin in- formación. %
inferior a DM-260	18	75	7
DM-260 - DM-390	18	78	4
DM-390 - DM-600	15	82	3
superior a DM-600	12	86	2

Fuente SCHWALDERS, Günter, Das Irrationale ... Table 12

Resulta interesante destacar la opinión divergente - de los estratos de ingresos bajos, cuya imposición es "insensible" en la idea de Paviani, dada la preponderancia de sus impuestos indirectos, frente a los grupos de altos ingresos, que presumen ser afectados más o menos proporcionalmente por una elevación de tasas en impuestos directos.-

Una experiencia interesante es la realizada por el - Instituto de Opinión Pública Sueco "SIFO", en 1959.- A pesar de - la política socialista de Suecia el 67 % de los consultados se pronunciaron por la limitación de gastos y sólo un 3 % por un aumento de tasas.- Schwalders, al comentar esta encuesta, la relaciona con la representación política, en cuya medida los conservadores apoyarían una reducción de gastos en un 82 %, los partidos de centro-derecha en un 70% y entre los socialistas se pronunciaron por dicho programa un 52 %.- Entre los electores socialistas sólo un 10 % propone una elevación de tasas.-

De esto podría inferirse que existe una tendencia por ectamente definida que prefiere una limitación de gastos y considera que en esta forma sería factible a largo plazo una reducción

de la presión tributaria.- Sin embargo la encuesta del SIFO -- (Svenska Institutet för Opinionsundersökningar) hace presumir esta posición "racional" cede inmediatamente su lugar a determinantes "irracionales" si los intereses propios corren peligro de ser afectados directamente.- La mayoría de los suecos consultados apoyan una elevación de la pensión a la vejez, el subsidio familiar, y el incremento de la edificación por parte del estado, sin abrir juicio sobre la forma de obtención de los medios financieros necesarios.-

A raíz de esta actitud, la Unión de Contribuyentes Suecos abre juicio sobre la conducta lógicamente "inconsecuente", pero psicológicamente "inteligible" como sigue:

"La gente gusta creer en promesas y no tiene idea que todos estos proyectos deben ser pagados hasta el último centavo, y en su mayor parte por la gente misma" (28)

Consideremos haber profundizado bastante este aspecto, como para como para estar en condiciones de extraer algunas conclusiones, antes de comenzar la investigación sobre la moral y resistencia fiscal, debe recapitularse lo siguiente:

- a) La afirmación cívico-política de los ciudadanos difiere fundamentalmente de ciudadano a ciudadano.-
- b) La idea abstracta del estado tiene que ser juzgada a través de las manifestaciones visibles del mismo, propiciándose a la confusión de conceptos, con los consiguientes peligros de orden político-demagógico.-
- c) Parecería existir una tendencia "lógica" a la limitación

(28) Revista de la Federación de Contribuyentes Suecos, 1959, No.6
pág.20, citada por Schaeelders.

de los gustos públicos, que tiende a ser anulada por reacciones de orden psicológicos e irracional en el momento de un peligro potencial para los intereses personales en determinada acción estatal.-

Consideramos de extrema importancia estos hechos, en especial frente al problema de la evasión fiscal.- Habitualmente se procura explicar la necesidad de contribuir correctamente sobre bases eminentemente lógicas y racionales.- aparentemente existen ciertos indicios de que tales argumentaciones pueden ser anuladas por factores emocionales de tipo "irracional" hasta magnitudes que no logran ser percibirse con claridad.-

A ello debe agregarse la "mentalidad del bienestar social" que Schmoeders (29) caracteriza en los siguientes términos:

"Donde aparece una penuria social, o se entrevee una necesidad de solución de la esfera social, se exige con la más absoluta naturalidad su eliminación por parte del Estado... ... se establecen exigencias máximas a la provisión estatal, pero se las combina con una consciente reacción tanto de las exigencias estatales y de sus influencias en la vida propia, como la creciente burocratización, por cuanto se ha perdido la inmediata experiencia y concepción personal, toda la amplitud y complejidad del problema."

La mentalidad fiscal:

Entendemos por "mentalidad fiscal" el concepto predominante en determinado pueblo, frente al quehacer financiero. La investigación de esta "mentalidad fiscal" es de fundamental importancia por cuanto se refiere a ciertas condiciones subjetivas innatas e inherentes a la psicología de masas de habitantes de países o de zonas étnicas.-

en cuanto nos referimos a la "mentalidad fiscal" no nos estamos -
refiriendo a situaciones individuales, como las que hemos estado
estudiando hasta ahora.-

Se trata ahora de establecer ciertas condiciones "a
priori", aparentemente características de determinados pueblos, y
a cuya luz habrá que juzgar la "moral fiscal" de sus ciudadanos.-

En este sentido no debe olvidarse que el "nuevo ciu-
dadano" nace, se educa y se mueve en un medio ambiente preexistente
a su propia actuación en el mismo. - Encuentra situaciones de hecho,
un "clima" en el cual se realizan las relaciones de los ciudadanos
con el fisco, una determinada forma de educación general, en fin,
una cantidad de hechos sobre los cuales deben abrirse juicios de
categorías existenciales antes de categorías fundamentalmente
éticas.- Dentro de este cuadro de "medio ambiente" se entiende -
por "mentalidad fiscal" la tendencia generalmente vigente en las
relaciones entre contribuyentes y fisco.- En ella se enraízan, si
bien reconocen causas paralelas, conciencia de la presión tributa-
ria y la "moral fiscal" de los contribuyentes individuales.-

Bajo "moral fiscal" debe entenderse la posición in-
dividual relativa de la infracción fiscal en sí y bajo "disciplina
fiscal" el comportamiento individual relativo al cumplimiento o -
incumplimiento de los deberes fiscales.-

La mentalidad fiscal está en relación directa con
la afirmación cívico-política a que ya nos hemos referido.- De -
ella se derivan tendencias conceptuales que encuentran su distin-
ta representación etimológica en las palabras que representan la
obligación fiscal.- El "duty" inglés está mucho más cerca de una
concepción afirmativa que el impôt, imposto o impuesto de las len-
guas latinas, que tienen inherentes un sabor a coerción.-

Este hecho tiene una traducción práctica en lo proverbial desconfianza que los pueblos latinos ofrecen por antonomasia a todas las expresiones de la "autoridad" en la "expresión visible" de la autoridad: sus funcionarios y en especial, sus autoridades financieras.-

Una prueba de lo que aquí sostenemos se halla en el comentario relativo a la situación italiana, cuyo parte pertinente dice así:-

"... Por el momento, este proyecto de Ley no ha provocado más que un fuerte descenso en las cotizaciones bursátiles.- A decir verdad, constituye una admisión implícita de la derrota de la reforma fiscal que el gobierno se proponía realizar, principalmente con el fin de restaurar el sentido del deber fiscal de los ciudadanos italianos y mejorar las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.- Resulta evidente, que la amenaza del encarcelamiento no hace más que empeorar esas relaciones, mientras que el hecho de haberse estimado indispensable adoptar medidas de represión hasta para demostrar que el fraude fiscal, lejos de haber disminuido, se ha incrementado considerablemente.-

La lucha contra el fraude fiscal constituye uno de los principales puntos del programa del nuevo Gobierno italiano, destinado a combatir en forma positiva el comunismo.- Para ello se quiere que se realice este proyecto.-

La historia de Italia nos enseña que no es a merced de amenazas de encarcelamiento ni de nuevos controles como podrá conseguirse modificar la actitud de los contribuyentes.- En realidad, en el fraude fiscal tan grandemente extendido por Italia, existe una doble razón de ser.-

En primer lugar, a los italianos les viene de su historia una especie de tradición secular derivada de la época del dominio extranjero, cuando estaban a merced de los principes y señores.- De ahí ese ingenio que poseen en la manipulación de todos los artificios destinados a eludir sus obligaciones.- Y de ahí también el prejuicio de considerar al Estado como un adversario contra el cual es legítimo defenderse.- No debe subestimarse la fuerza de estas costumbres seculares.- (30)

Sin embargo, no creemos que debe asignarse demasiada importancia a la costumbre secular, si no existen otros factores que en vez de compensarla, la intensifiquen.-

Uno de los factores de fundamental importancia ha de ser, sin lugar a duda, la educación general.- Si bien en muchos casos se ha aconsejado una más adecuada educación cívica como base de una mejor mentalidad y disciplina fiscal, creemos que aún permanece un tanto oculto un problema que entendemos es causa conducente a que las tendencias seculares mantengan su influencia.- Nos referimos a la efectiva vigencia de determinadas teorías político financieras, que, a pesar de haber sido casi desechadas por la ciencia financiera, tienen aún importancia efectiva como factor "irracional" en la mente de los contribuyentes.- Nos referimos en especial a las teorías del tipo de las del beneficio y de la equivalencia en materia de equidad fiscal.-

En la teoría financiera estas teorías han perdido mucha de la importancia que históricamente se les asignó, ya que han cedido su paso a otras más avanzadas, que ponen un acento ético o casi heroico en la contribución del ciudadano al mantenimiento del Estado.-

(30) L'INFORMATION, Francia: El Fraude Fiscal, en IMPUESTOS DE LA HACIENDA PÚBLICA, números 134 y 135p pags. 414 y 415.-

Actualmente se acepta sin mucha discusión - en círculos doctrinarios en Finanzas Públicas - la posición de Eberberg, en virtud de la cual el Impuesto es una obligación que emana de la propia soberanía del Estado. - Pero aceptar esta teoría significa haber resuelto todo el proceso referido anteriormente, en cuanto a la fijación conceptual de la "idea" abstracta del "Estado". - Y hemos visto que ello en muchos casos no sucede. -

Ahora bien, frente a esta idea filosófico-política, de difícil captación, nos encontramos con la enseñanza primaria, que suponemos es la que ha tenido la mayoría de los ciudadanos, siendo los menos que han seguido estudios de ciencias sociales que facilitan la asimilación de la idea a que nos hemos referido. Por qué razón hacemos hincapié en este hecho? Nos parece de primerísima importancia destacar el carácter de la enseñanza primaria, dada su generalidad. - Se puede inferir que los bases allí impartidos son los únicos contactos que muchos ciudadanos tienen con la filosofía política en general. - No existe enseñanza primaria que enseñe la ciencia política actual, pero tampoco existe enseñanza primaria que omita enseñar las bases de la revolución francesa, los principios del parlamentarismo inglés y la revolución norteamericana. - En nuestro país habría que agregar a ello la Revolución de Mayo y todo el ciclo histórico hasta la organización nacional. - Estos hechos históricos son enseñados universalmente, con explicaciones pertinentes acerca de la filosofía política que los inspiró. - Y esta filosofía política es la contractualista de Rousseau y los conceptos generales del iluminismo. - El nexo con la teoría financiera del beneficio y de la equivalencia se intuyen claramente. - Entraron definitivamente en el acervo cultural del hombre promedio, que en su vida cívico-política futura los seguirá aplicando como juicios de valor permanentes. - Se poco valen entonces

las explicaciones ético-autoritarias del "deber social", que al no haberse "aprendido" tienen que presentarse como una apelación a la razón del individuo.-

Las vivencias puramente racionales no tienen la fuerza de las vivencias de los instintos primarios.- Si bien también lo enseñado en las escuelas primarias parecería ser puramente racional, dada la forma de enseñanza y la temprana edad en que se adquieren tales enseñanzas, adquieren una fijación mucho mayor que cualquier hecho vivido en formas puramente racionales, con posterioridad.-

Con esto lógicamente no se pretende modificar la enseñanza primaria, pero se desea señalar las resistencias psíquicas que ello significa en cuanto a la mentalidad fiscal, especialmente como factor conyuvante a otras predisposiciones seculares que pueden existir, según ya se demostró.-

La mentalidad fiscal lógicamente puede modificarse a través del tiempo, pero seguramente ello sucederá con muchas dificultades.- Entretanto su conocimiento debería servir para que el Poder Público evalúe acertadamente la practicidad de los sistemas fiscales que habrá de aplicar.- En cierto grado el éxito de la imposición está en función del sistema tributario elegido y de su mayor o menor adaptación a la mentalidad fiscal predominante.- Al-
vez se en todas las cosas lo "más técnico" sea lo "más adecuado".- La preferencia por una imposición más "directa" o más "indirecta" es un síntoma de la mentalidad fiscal predominante, o de la acertada evaluación de la misma.- La leyenda de OAKURA NOGUTO, quien se quejó a la autoridad superior en nombre de sus conciudadanos sobre la pretensión del señor feudal de implantar un impuesto directo y a continuación cometió el harakiri para expiar su desobediencia al mismo señor feudal, lleva este problema al campo de la

leyenda épica.-

Puede obtenerse una información que sirve de guía acerca de la Mentalidad fiscal? Debemos recurrir nuevamente al trabajo de SCHMOELERS.- Una investigación de este tipo fue realizada en Alemania occidental en el verano de 1958.- Nuevamente se insiste en el interés relativo de la encuesta en sí, para recalcar la técnica empleada, que aclarará los conceptos expresados.-

La base de la encuesta (Tabla 18 y siguientes de la obra citada) es la siguiente formulación:-

"En otros idiomas la palabra "Impuesto" tiene parcialmente la siguiente significación: debe ceder algo; debe cooperar con algo; no quitar algo.-

Cuál de estas acepciones cree Vd. más adecuada en la República Federal Alemana? "

Señala Schmoelders que se eligieron estas palabras por cuanto "ceder" (abgeben) en el uso idiomático general es un término neutro, sin expresión sentimental, mientras que "cooperar" o "sufrir quitas" están impregnados de acentos subjetivo-afectivos.- "Cooperar" contiene un elemento de voluntad y positivismo hasta llegar a cierto amor propio, mientras que la formulación "no quitar algo" denota desazón o sufrimiento impotente.- De ello se desprende la relativa neutralidad de la "cesión".-

Si bien no son significativas las cifras para nuestro país, hay algunas observaciones que valen la pena comentarse:

En primer lugar, seleccionaremos las reacciones por tipos de edad: (30)

Edad	Ceder	No quitar	Cooperar	Sin informar
16-25	39 %	36 %	24 %	1 %

por contestar en el sentido de la "cooperación" cuando lo real -
hubiera sido "se quitan"?

Finalmente deseamos certificar nuestro punto de vista de la plena vigencia, aun que la doctrina lo niegue, de los temas del beneficio y de la equivalencia.- Como ultimo cuadro de las investigaciones sobre la Mentalidad fiscal deseamos reproducir el resultado de la encuesta Schmoltders, desde dos puntos de vista: desde el de la justa distribución de la carga fiscal y desde el de las contraprestaciones.-

Tabla 21 a)

Significado de "impuesto"	Los impuestos se distribuyen		Sin contestación
	justamente	injustamente	
"debo ceder algo"	26 %	65 %	9 %
"se quitan algo"	14 %	78 %	8 %
"debo cooperar en algo"	35 %	57 %	8 %

Tabla 21 b)

Significado de "impuesto"	El Estado da una contraprestación		Sin contestación
	satisfactoria	insatisfactoria	
"debo ceder algo"	33 %	59 %	8 %
"se quitan algo"	14 %	78 %	8 %
"debo cooperar en algo"	52 %	45 %	3 %

"La mentalidad fiscal, como aparentemente se expresa en esta encuesta, seguramente es inseparable de muchos otros conceptos, opiniones y prejuicios, con los cuales tambien tiende a cambiar con el correr del tiempo.- Tales cambios pueden tener su origen en modificaciones del clima politico o mental, en nuevas evoluciones económicas o simplemente en reformas impositivas o financieras planteadas o realizadas.- Pero por lo general puede sostenerse que las concepciones básicas están fuertemente arraigadas y que se modifican lentamente. ...

... el legislador debe adaptarse a la mentalidad fiscal del pueblo, si es que desea tener éxito, en vez de pretender obligar a la mentalidad fiscal a enlazar a un determinado sistema fiscal".- (31)

Este es el juicio en el cual Schmolders resume el resultado de su investigación y que corrobora las apreciaciones que a título personal se han hecho precedentemente.-

Si se desea dar a esta formulación el carácter de - "Conditio sine qua non" "a priori", se podrá decir lo mismo de la Resolución aprobada en el Congreso de Madrid de la International Fiscal Association (32), en su párrafo cuarto:-

"que la estructura del impuesto esté en función de las posibilidades reales de controlar y que se tenga en cuenta especialmente la psicología de las categorías de contribuyentes afectados".-

Presión tributaria objetiva y subjetiva.-

Bajo el concepto de "presión tributaria" entendemos con DUE a la reducción que sufre el sector privado de la economía en sus recursos, que se transfieren al sector público (33).- En otras palabras, en sentido general se trata de la diferencia entre las cantidades que el contribuyente tendría a su disposición, de no existir imposición para él y de las sumas verdaderamente disponibles en virtud de la existencia de la imposición, ya sea en forma directa o indirecta.- (En este caso a través del nivel de precios).-

La presión objetiva puede ser establecida mediante

(31) SCHMOLDERS, Günter: op.cit. pgs.78-79.

(32) INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, Congreso de Madrid 1959, en Cahiers de Droit Fiscal International, Vol.XLI. pg.240.

(33) DUE, John F.: GOVERNMENT FINANCE, Irwin, Homewood, Illinois 1959, pag.120.-

la compilación estadística de la recaudación fiscal y es susceptible de ser comparada con otros datos, como ser la Renta Nacional, a los fines de establecer coeficientes.- Del ya mencionado trabajo "El fraude fiscal" tomamos las siguientes cifras: (34)

COMPARACION DE LA PRESION FISCAL EN ITALIA Y EN LOS
PAISES EUROPEOS - (AÑO 1953)

	G.Bretaña	Francia	Alemania	Italia
		en millones de dólares		
Renta Nacional bruta	34.100	26.990	22.163	13.540
Cargas fiscales y sociales	12.270	7.875	5.740	2.960
Presión fiscal %	36	30	26	22

Cabe señalar que lamentablemente no disponemos de cifras del mismo tipo en nuestro país.-

Pero no es la presión fiscal objetiva que nos interesa particularmente para el caso.- Existe otro tipo de presión fiscal, que las estadísticas no cubren.- es la presión fiscal subjetiva, que ya se intuye en Fuvioni.- En resumidas cuentas, se trata de la sensación individual de ser gravado en forma justa o injusta.-

La "sensación fiscal" o presión fiscal subjetiva puede ser considerada como el eslabón entre la presión tributaria (objetiva) y la "moral fiscal".

Mientras que la presión tributaria es un concepto global y objetivo, la sensación fiscal es de índole subjetiva e individual.

Constituye la expresión de la impresión que el contribuyente tiene de su propia imposición tanto en lo que a su tasa

(34) L'INFORMATION, Francis "El fraude fiscal" en Impuestos de la Hacienda Pública, Madrid, No. 134-135, pag. 415.-

frente a lo que el mismo estima "su" capacidad contributiva, como frente a la imposición de los demás ciudadanos.-

Resulta evidente que en esta "sensación fiscal" se acri- solan muchos "irracionales" que hemos procurado analizar hasta aho- ra.- Ello va desde el concepto individual de la "idea de Estado", (de la mayor o menor afirmación cívico-política), pasando por su conocimiento más o menos acertado sobre el alcance verdadero de la tributación a que se le somete y llega a abarcar la ya comentada - "mentalidad fiscal".-

Uno de los "irraciona-les" de importancia fundamental es el juicio erróneo que los propios contribuyentes tienen de su situación relativa.-

A falta de otro material nos vemos necesitados a recur- rrir nuevamente a la encuesta de Schae-lders.- De ella se destacan dos hechos: prácticamente todo el mundo considera demasiado eleva- da la tasa fiscal que tributa y que mucha gente no sabe sobre qué producto está pagando impuestos indirectos.- Resulta significativo que por lo menos el 45 % de los alemanes consultados consideren que cuatro renglones (Fortunas, Vino Mosela, automóviles y aparatos de fotografía) están gravados con impuestos que en realidad no existen.

Justamente este desconocimiento origina reacciones de muy dudosa lógica, que conjuntamente con una sensación de inquietud - en la distribución de las cargas fiscales y un concepto generalmen- te predominante de la falta de equivalencia en las contraprestacio- nes son el caldo de cultivo de las evasiones, cuyo mayor o menor - grado depende de la "moral fiscal" y de la "resistencia fiscal" que corresponde analizar.- Pero entretanto deberemos insistir nuevamen- te en que en política financiera es de mayor importancia la impre- sión subjetiva que los hechos objetivos.- Mientras el contribuyen- te no esté medianamente convencido de la "justicia" del sistema fis-

cal, de poco sirve que los técnicos lo consideren óptimo.-

La moral fiscal y la resistencia tributaria.-

Ambos conceptos están íntimamente ligados con la "mentalidad fiscal" y la "sensación fiscal" a que ya nos hemos referido.-

Entendemos por "moral fiscal" la actitud que asume un determinado grupo o la totalidad de los contribuyentes frente al problema del correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.-

Ya con anterioridad hemos tenido la oportunidad de referirnos a las doctrinas financieras, en las que hemos destacado la falta de comprensión que debe suponerse en el común de los ciudadanos frente a las modernas teorías fiscales.- Nos permitimos hoy expresarlo, acerca de las contraprestaciones insuficientes.-

La apreciación de la moral fiscal.-

Tal vez donde más se destaque la diferencia de la escala de valores es en el juicio diferente que la colectividad aplica a los delitos comunes y a los fiscales.- El hecho de haber sido sorprendido en un acto de violación de las normas fiscales, por lo general no reduce la consideración de la sociedad para con el infractor.- parentemente el concepto de "delito" no es aplicable para este tipo de violación legal.-

Esta actitud varía lógicamente de país en país, de estrato social y también en las distintas ciudades.-

Parecería que la profesión del individuo es uno de los factores predominantes en el juicio sobre la gravedad de los "delitos" fiscales.- Pero en ello seguramente se refleja también el mayor o menor grado de posibilidad de evasión que corres-

poner al grupo profesional al cual se pertenece.-

La posición frente al infractor.-

A qué se puede asimilar un infractor fiscal? Esta pregunta ha sido formulada concretamente por los encuestados de Schmoelders a sus consultados.- Las contestaciones son bastante representativas, especialmente viniendo las mismas de un país de supuestas costumbres altamente ponderables.-

Vemos los aspectos más salientes (35):

Un infractor fiscal es comparable con:

		Totales consult.	Empleados consult.	Funciona- rios consult.	Independien- tes consult.
Un comerciante que "se le conoce todos" (juicios neutros)		43 %	44 %	41 %	53 %
Infractor a las reg- las de tráfico (juicios neutros)		12 %	11 %	14 %	15 %
Cebellero de indus- tria (juicios deshonrosos)		7 %	6 %	6 %	3 %
Satisfador		27 %	32 %	30 %	18 %
Ladrón		4 %	5 %	9 %	4 %
Traidor		2 %	3 %	2 %	2 %

Hemos prescindido de otras clasificaciones que - estimamos de interés relativo.- Lo interesante es destacar que - las 2/3 partes de los consultados en posición independiente con- sideran al infractor fiscal en una situación comparable, en el más desfavorable de los casos, a alguien que es multado por mal esta- cionamiento, exceso de velocidad e infracción similar.- Nótese - que, si bien no es de gran magnitud la diferencia porcentual, el-

(35) SCHMOELDERS, *ónter*: op.cit. pág.106, tabla 33.-

juicio es un tanto más severo cuanto proviene de consultados que por lo general no tienen grandes posibilidades de convertirse a su vez en infractores, dado la índole de sus rentes.-

Nótese asimismo la gran preponderancia del juicio de "comerciante hábil", que en cierta forma significa la utilización de todas las posibilidades que no están expresamente prohibidas, y que en última consecuencia son derivaciones de una conducción económica racional.- En otras palabras: no se tropieza el límite de lo "honorable".- De manera que el delito fiscal estaría dentro de lo "honorable".- Este hecho puede ser elevado al grado de una categoría y su olvido traerá consecuencias muy inconvenientes para cualquier acción represiva demandando energía en materia fiscal.- Las consecuencias de una moral fiscal ligera.-

Debe resumirse lo expresado con anterioridad antes de analizar las efectivas formas de manifestación de la evasión: - la resistencia fiscal.-

Aparentemente existe una cierta correlación entre las exteriorizaciones cívico-políticas, entre la mentalidad fiscal y la presión fiscal subjetiva.- Las experiencias que el contribuyente hace en sus relaciones con el fisco, tienden a reflejarse en su afirmación cívico-política frente a la idea "Estado" y recíprocamente, las experiencias que él tuvo con las "exteriorizaciones visibles" del Estado, se reflejan en su mentalidad fiscal y en su moral fiscal.-

SCHWALBERS, a quien hemos seguido en su encuesta, demuestra en forma empírica la correlación que aparentemente existen entre los distintos conceptos (36):

(36) SCHWALBERS, Günter: op. cit. pag. 111/112.-

"así los resultados de la investigación demuestran que entre la afirmación civico-política, la mentalidad fiscal, la sensación subjetiva de la presión tributaria y la moral fiscal existen relaciones inmediatas.- Si bien hasta ahora solamente hubo algunas observaciones interrelacionales que permitían ciertas aproximaciones, que hacían intuir una correlación en los campos nacionales, estas investigaciones-empíricas permiten obtener por primera vez un cuadro más exacto y que exceda de meras suposiciones, en lo que se refiere a la relatividad múltiple y la interrelación de estas actitudes".-

y resume sus observaciones en el siguiente cuadro:

<u>Afirmación civico-política</u>			
<u>Moral fiscal:</u>	<u>Afirmación ilimitada</u>	<u>Afirmación limitada</u>	<u>Negativa</u>
Severa:	24 %	24 %	21 %
Menos severa:	39 %	29 %	23 %
Ligera:	32 %	44 %	49 %
Sin informes:	5 %	5 %	7 %

<u>Mentalidad fiscal</u>			
<u>Impuesto significa:</u>			
<u>Moral fiscal:</u>	<u>Conocer</u>	<u>Ceder</u>	<u>Quita</u>
Severa:	28 %	20 %	22 %
Menos severa:	42 %	40 %	26 %
Ligera:	27 %	35 %	45 %
Sin informes:	5 %	5 %	7 %

Presión subjetiva

Moral fiscal:	Me dan	Son		
	Me dan equi- valencia:	no me dan equivalencia	Justos	Injustos
Severa:	27 %	22 %	24 %	23 %
Menos severa:	44 %	34 %	43 %	35 %
Ligera:	26 %	41 %	29 %	39 %
Sin informes:	3 %	3 %	4 %	3 %

Resistencia a la Imposición.-

A nadie le gusta pagar impuestos.- Aún el individuo de alta moral fiscal tiende a sentir la imposición como una obligación desagradable, cuya carga procura mantener tan reducida como le sea lícitamente factible.- Por ello la imposición debe considerar la probabilidad de la existencia de resistencias en las más variadas formas, en especial cuando la masa de contribuyentes tiene cierta predisposición al cumplimiento relativo de sus deberes fiscales.-

Psicológicamente esta resistencia es la reacción - del individuo contra la coerción.- Los psicólogos no encuentran - motivación psicológica en el pago de tributos, al contrario, atribuyen un relativo cumplimiento solamente a la existencia de factores negativos, como la posibilidad de sanciones.-

La explicación de éste se encuentra en el hecho de que la obligación fiscal apela a la razón exclusivamente, no al - instinto.-

El pedido del Estado, de tomar en serio la obligación fiscal, apela a la "buena voluntad", vivencia puramente racional - A ello se opone en muchos casos el instinto primitivo, mucho más -

pronunciados: propiedad, dominación, figuración social, etc.- En ese caso la obligación fiscal se convierte en una simple "lesión" a los instintos, que tienden a rebelarse.- Más aún, el principio del "non affectum" (falta de afectación) de los impuestos a -- determinadas contraprestaciones impiden una vivencia más cierta de la justificación de la imposición, que como ya se dijo, apela únicamente a la razón.-

A esta apelación a la razón pura (justificación de la necesidad del Estado y su mantenimiento) se oponen no sólo los instintos primarios, sino otras vivencias puramente racionales - las, derivadas de la forma actual de la democracia.- Un requerimiento demagógico a los "instintos más bajos" tiende a imponerse a la razón pura, y la ingente resistencia fiscal puede tomar vías de hecho.- Recordemos la independencia de los Países Bajos con su separación del dominio de la corona española, el "Boston Tea Party" y el movimiento Poujadista en Francia.- Tal vez este último sea el mejor ejemplo de una posición demagógica que, apelando a -- medios para anular las solicitudes puramente racionales, no solamente logra organizar una huelga de contribuyentes, sino que -- llega a traducir este estado de cosas en un movimiento político, con un éxito electoral considerable.-

La manifestación de la resistencia tributaria.-

La organización moderna de los sistemas tributarios ha abandonado la fijación autoritaria de la cuota parte que a cada ciudadano corresponde en el total de la tributación.-

En el moderno estado de masas tal procedimiento no es posible y la implantación de sistemas fiscales en los cuales se dejó en manos del contribuyente determinada forma de colaboración en la determinación de sus obligaciones fiscales, abren un campo muy vasto a las manifestaciones de la resistencia tribu-

taris.-

La manifestación extrema es desde luego, la lisa y llana negativa, el estilo de Poujade, al cumplimiento de las obligaciones fiscales.-

No es ésta la forma más habitual, sino la excepción.- Una gran parte de la resistencia tributaria se manifiesta a través de la tergiversación arbitraria de la materia imponible, tanto en su esencia como en su extensión.-

En este problema, resulta de fundamental importancia el grado individual de resistencia fiscal de cada obligado - para el éxito de la imposición global.- En todo caso que aunque sólo mínima parte dependa de la contabilidad o de cualquier otra colaboración del obligado, sus conceptos subjetivos, pasan a tener una importancia fundamental.-

De ello se infiere que un análisis de la evasión fiscal debe necesariamente abarcar los irracionales que hemos analizado, a fin de no hacer planeamientos impracticables.-

Los excesos de la imposición.-

Existe exceso en la imposición cuando la presión tributaria excede ciertos límites.- Estos límites no pueden ser expresados en forma de porcentajes fijos.- Antes de la primera guerra mundial se consideraba tolerable una presión máxima del 10%.- Hoy se considera que una presión del 50 % todavía no significa "que el Estado se queda con todo".- El límite es una cantidad económica, que debe establecerse en función de la tasa de incremento de la renta nacional, pero que es difícil tipificar en una cantidad.- Lo que evidentemente existe, es un punto de ruptura económica, en que la imposición resulta excesiva frente a la renta nacional y se convierte en un freno a su incremento.- Pero-

asimismo existe un "punto de ruptura psicológica" de índole individual y que tiende a intensificar la resistencia tributaria.-

Los costos de recuperación.-

La recaudación fiscal tiene un costo.- Es por la impresión de estampillas especiales, que los contribuyentes deben inutilizar, es mediante un sistema burocrático de controlar, cuyos funcionarios hay que retribuir.-

Este costo se caracteriza por ser de crecimiento más que proporcional.- Cuanto más se extiende la "base fiscal", es decir, más se acerca el aparato recaudador al contribuyente marginal, mayor es el costo administrativo por contribuyente, dada la contribución pequeña e insignificante que, en especial en los impuestos directos, puede esperarse del contribuyente marginal.

Si la resistencia fiscal es muy elevada, el costo de represión es consecuentemente muy alto y la inversión necesaria para combatir esta resistencia, tiende a ser proporcionalmente mayor a su rendimiento relativo.-

Algunos problemas relativos a la administración fiscal.-

Las ideas predominantes dentro de la propia administración fiscal pueden tener cierta relación con la mayor o menor evasión fiscal.- No necesita mucha explicación la afirmación que la eficiencia de la labor de la administración fiscal frente a la evasión obra en dos sentidos: a) en el sentido inmediato del descubrimiento de evasiones cometidas y b) en el sentido mediato de la prevención de futuras evasiones, dado la mayor o menor probabilidad de su descubrimiento, en virtud de la acción verificada.

En.- Una eficiente acción en el aspecto inmediato, señalará sin dudas los riesgos que significa para el infractor la comisión de-

delitos fiscales, dada la probabilidad de su descubrimiento.-
Una acción poco eficaz en el sentido inmediato, resulta en un eficiente por futuras evasiones, dada la probabilidad un tanto remota de su posterior descubrimiento.-

Recíprocamente, ello también determina una psicología de la inspección fiscal.- Los informes nacionales presentados al Congreso de Madrid de la International Fiscal Association señalan en muchos casos una predisposición apriorística de los órganos verificadores a ver en el contribuyente a un defraudador. El informe general (37) señala:

... " 3. Ideología de la inspección tributaria:

a) Caracteriza en parte la conducta de la inspección frente al contribuyente su sentido permanente de sospecha en su buena fe y veracidad.-

En el examen de los principios jurídicos informantes del procedimiento de inspección hemos hecho ya alusión al de buena fe.- La inspección parte de "la existencia de hecho de una presunción cuasi generalizada de evasión, facilitada por la ausencia de una definición legal del fraude fiscal" (M. Chretien, en su informe al Congreso de Viena) ...

b) El exceso de celo es otra característica general en la conducción de la inspección.- Se manifiesta en el sentido predominantemente represivo de sus actuaciones, en la exigencia abusiva de informaciones y en su interpretación siempre restrictiva de los textos legales.- El procedimiento de inspección se desarrolla a veces en forma coactiva e intimidatoria para el contribuyente

te - parenteridad de planes para existir, probar, y

conocer calificaciones jurídicas, requerir defensa y asistencia -; en otras la administración no está dispuesta formalmente/la regularidad de la conducta tributaria del contribuyente".-

4.- Consecuencias inducidas por la ineficacia de la inspección:-

La conducta del contribuyente está también ampliamente influida por el grado de eficacia técnica de la inspección tributaria, es decir, por los resultados que consigue.-

CONCLUSIONES SOBRE LOS FACTORES IRRACIONALES DE LA EVASION FISCAL.

El fin de este trabajo es aplicar los conocimientos adquiridos a la experiencia argentina.- Por esta razón y dada la escasez de material estadístico adecuado, debemos definir una hipótesis de trabajo.-

Teniendo en cuenta el relativo éxito que han tenido los proyectos fundamentalmente represivos, nuestra hipótesis de trabajo ha de ser la evaluación de la situación nacional a la luz de la técnica psicológica analizada.-

Es por ello que se resumen las conclusiones siguientes:-

- a) Parecería existir una íntima correlación entre la afirmación cívico-política, la mentalidad fiscal, la moral fiscal y la resistencia fiscal de un determinado país.-
- b) Una "moral fiscal" relativamente ligera no es considerada de "mal tono" en la gran mayoría de los países.-
- c) El contribuyente juzga su situación individual desde una escala de valores subjetivos, cuyos procesos lógicos son en muchos casos, cuestionables.- No por ello los juicios de valor así emitidos, pueden ser ignorados, ya que con

tituyen el punto de partida de hechos ciertos e irrevocables.-

- d) El contribuyente no tiene una idea filosófico-política definida de la idea de "Estado" en la gran mayoría de los casos, confundiendo este concepto abstracto con sus exteriorizaciones visibles.- En consecuencia, es de fundamental importancia el valor subjetivo que el contribuyente asigna a la "corrección de los actos estatales" a fin de valorar su contribución.-
- e) La formación de la voluntad popular en la actual forma democrática de gobierno puede originar la impresión por parte de determinados contribuyentes de que se les obliga (por la falta de afectación de los recursos) a financiar actividades públicas con las que están en absoluto desacuerdo.-
- f) El pedido estatal a un cumplimiento serio de las obligaciones fiscales se dirige fundamentalmente al "yo" racional.- En la esfera primitiva del ser humano - existen instintos e impulsos primarios de mucho mayor fuerza, que tienden a anular las vivencias puramente racionales.- Justamente la falta de afectación de los impuestos quita fuerza de convicción a la vivencia puramente racional, siendo su consecuencia la existencia de una evasión fiscal muy pronunciada en muchos casos, sin una adecuada explicación de su causalidad.-
- g) La resistencia fiscal es creciente con el aumento de la presión tributaria objetiva y subjetiva.- La presión fiscal origina reacciones de los sujetos fiscales, que impiden en muchos casos, una realización -

efectiva de la recaudación presupuestada.-

- h) En las modernas formas de gobierno representativo el -
peligro de la utilización demagógica de las resisten -
cias fiscales para fines políticos es innegable y tien -
de a afectar la conciencia civico-política de los ciu -
dadanos.-
- i) La conciencia civico-política y la mentalidad fiscal -
son de fundamental importancia para el éxito de la re -
caudación, ya que ésta depende en cierto grado de una -
colaboración positiva del ciudadano, que tiene que in -
tervenir directa o indirectamente en la determinación -
del impuesto,- Con ello el éxito de un sistema tributa -
rio tiende a depender menos de su perfección técnica -
que de la moral fiscal.-
- h) No debe subestimarse la importancia que puede tener la
acción de la misma organización fiscal y su forma de -
proceder, en el sentido que puede resultar alentadora -
o desalentadora para la realización del fraude fiscal.

- - - - -

P A R T E S E G U N D A

LA EVASION FISCAL A LA LUZ DE LA EXPERIENCIA ARGENTINA

CAPITULO IV

LA EVASION FISCAL EN LA ARGENTINA.-

La evasión fiscal ha alcanzado magnitudes alarmantes en la República Argentina.-

Las consecuencias de este estado de cosas pueden resultar sumamente alarmantes, en momentos en que existe un desequilibrio presupuestario de la magnitud del orden de los 27 millones de pesos con muy relativas perspectivas de aumentar la recaudación fiscal.-

El problema queda perfectamente expresado en el Informe que el Secretario de la Comisión Económica para América Latina (CEPAL) preparó sobre la República Argentina y de la cual extraemos los siguientes conceptos:-

"Finalmente, cabe hacer algunas consideraciones acerca del impuesto.- Es este un problema que tiene que encararse desde diferentes puntos de vista.- La proporción de los impuestos en el producto bruto ha aumentado fuertemente en la Argentina y el propósito de aumentarla más todavía acarrearía sin duda crecientes dificultades.- Si no se desea aumentar los impuestos indirectos, que recaen en gran parte sobre el consumo y que constituían en 1955 más de la mitad de los ingresos, habrá que acudir a los impuestos directos que formaban el 33,6 % de aquéllos.- Los réditos y los beneficios extraordinarios y eventuales constituían más de la mitad de tales impuestos.- Su proporción con respecto al producto bruto era de 3,8 % en 1955, después de haber pasado por coeficientes más elevados.- (El más alto fue el de 5 % alcanzado en 1952).-

Si se considera que las tasas de este impuesto son más bien elevadas y que un nuevo aumento de la progresividad no daría grandes recursos adicionales, deben obtenerse recursos de la gran masa de contribuyentes mediano y pequeño. Sin embargo, no todo radica en las tasas. SE CREE QUE LA EVASION DEL IMPUESTO ES CONSIDERABLE. Basta señalar que los rentas netas declaradas por los empresarios - réditos del comercio, industria, etc. y de las sociedades de capital- representaban en 1942 el 69 % del ingreso generado por ese sector y en 1955 sólo constituyen el 41 %.- Es, pues, muy posible que una mejor percepción permita obtener de esta forma gran parte del incremento del coeficiente de ingresos que se necesitarían para cubrir el coeficiente de gastos.-(70)

La elección del tema del presente trabajo está determinada por esta situación.- Uno de los problemas económicos más serios del país radica en su desequilibrio presupuestario.- Mientras no se resuelva este problema, difícilmente pueda mejorarse el ambiente económico del país.- Desde hace bastante tiempo, se insiste en combatir la evasión fiscal.- Para ello se han propuesto (y en parte, ejecutado) determinadas medidas, con relativo éxito.- De allí que nos hallamos ante un interrogante que no por serlo, deja de apasionar: a qué se debe el éxito relativo de las medidas aplicadas hasta la fecha? Resulta concebible que se

(70) NACIONES UNIDAS, Secretaría de la Comisión Económica para América Latina.- Análisis y Proyecciones del Desarrollo Económico, To. V.- El Desarrollo Económico de la Argentina, página 1^a. México 1959, pgs. 87-88.-

hayan agotado los recursos? En caso de que ello fuere así, vale la pena continuar en la tarea? O es que tal vez exista la remota posibilidad de que se haya fallado en el diagnóstico y con ello - el tratamiento no haya tenido la eficiencia apetecida?

El resto de este trabajo pretende ser una modesta contribución al análisis de este problema.-

LA MAGNITUD DE LA EVASIÓN EN ARGENTINA.-

La estadística fiscal de la República es muy precaria.- Ello queda certificado en el Mensaje del P.E. al enviar al Honorable Congreso Nacional el proyecto de reformas legales que - fue sancionado como Ley No. 15.273.-

* Es una menor recomendación que se ignore por haberse descuidado desde hace muchos años la organización de una adecuada estadística fiscal.- * (39)

De tal forma, no existen muchos elementos de justicia que permitan una apreciación estadística de la magnitud del fenómeno.-

Para obviar tal falta de información resulta necesario una primera aproximación, a título de hipótesis de trabajo.-

Resulta virtualmente imposible extender esta aproximación a la evasión en general, dada la falta de datos.-

Pero algunos se hallan disponibles y ellos pueden resultar de interés para el problema.-

* Extractos de los Boletines de la Dirección General Impositiva ciertos datos estadísticos.-

(39) Mensaje del P.E., en "Derecho fiscal", año IX, No. 105, marzo 1960, pág. 430.-

NÚMERO DE CONTRIBUYENTES FICHADOS PARA LOS IMPUESTOS

NACIONALES (40)

Inscritos el 21-12 del año	Redita 195	Ventas	Aprendi za	Imp. Internas	Otros	Total
1951	465.407	36.732	19.112	20.504	89.196	621.491
1952	489.193	38.787	20.735	21.119	82.043	651.877
1953	533.984	40.248	21.179	21.323	106.722	743.416
1954	615.484	42.459	22.147	21.965	114.670	814.725
1955	709.823	47.795	24.293	22.105	125.695	929.711
1956	755.699	48.862	24.390	22.122	133.412	984.483
1957 (a Oct.)	824.069	50.452	22.856	22.200	133.894	1053.471
1958 (a Oct.)	860.973	51.824	22.735	22.429	142.862	1100.823

Estas cifras tomadas aisladamente no dicen mucho. Pero una ligera comparación con otros datos estadísticos comienza a señalar ciertas incongruencias.-

Los datos censales que publicó la Dirección Nacional de Estadística y Censos lamentablemente no tienen actualización posterior a 1954, de manera que tendríamos que volvernos de los datos referidos a ese año.: (41)

Censo 1954	Número de Establecimientos	Número de Propietarios o Directores Gerentes
COMERCIAL	389.787	489.235
INDUSTRIAL	151.798	224.983
Cifras totales	541.586	714.218

Resulta interesante comparar estas cifras con los datos de contribuyentes fichados por parte de la autoridad fiscal.

(40) Boletín Dirección General Impositiva, No.41, Mayo 1957, Cuadro No.10, datos hasta 1953; datos desde 1954 Boletín No.75

Marzo 1960, cuadro No.11.-

(41) DIREC.NAC.DE ESTADÍSTICA Y CENSOS-Boletín Mensual de Estadist

Dada la particularidad de los vencimientos fiscales preferimos la comparación de estas cifras con la cantidad de contribuyentes fichados para el año 1955, a fin de cubrir el riesgo de no abarcar una parte de los establecimientos censados, a tomar las cifras del año anterior.-

Inscripción por todo concepto en el Impuesto
a los Récitos 1955: 709.825

Inscripción por todo concepto en el Impuesto
a las Ventas 1955: 47.795 (42)

Estas cifras parecen sugestivas.- Si se tiene en cuenta que el número de inscripción para el Impuesto a los Récitos se otorga tanto a quienes realizan pagos, es decir a contribuyentes efectivos como a una cantidad de obligados "formales", pero que a los efectos prácticos no pueden ser considerados "contribuyentes propiamente dichos" (razones sociales, agentes de información, agentes de retención etc.), resulta muy sugestiva la conclusión de que la inscripción total de contribuyentes es inferior a la de transaccionistas y directores-gerentes de empresas industriales y comerciales censadas.- Corresponde señalar que los relevamientos censales no alcanzan a los empresarios, agropecuarios, profesionales etc., de manera que, modestamente hablando, la comparación da lugar a cualquier especulación.-

Además, analizando la cifra de inscriptos para el Impuesto a las Ventas, surgen también algunas cuestiones que ofrecen dudas.-

Dentro del espíritu de la Ley del Impuesto a las Ventas, son contribuyentes tanto los fabricantes de artículos gra-

vados, como los exportadores e importadores de mercaderías generales.- El número total de contribuyentes (47.795) difiere sensiblemente con la cantidad de establecimientos industriales censados.- (151.798).- Asimismo el valor de la producción industrial (cifras al 31-12-1955) de m.n. 79.991 difiere con la estadística fiscal, si es que se ajustan las cifras del Impuesto a las ventas:

Ventas brutas totales declaradas	
para el año 1955:	\$ 62.252.918.-
Menos compras para fines de reventa, sin recargos por utilidad bruta, recargadas:	<u>\$ 6.009.273.-</u>
Presumible producción neta declarada:	<u>\$ 56.243.645.-</u>

Finalmente una última confrontación de cifras, en función del Ingreso Neto Nacional excluidos salarios.-

	1950	1951	1952	1953	1954	1955	1956	1957
	<u>Millones de pesos</u>							
Ingreso neto de empresarios propietarios profesionales intereses etc.								
(1) (A):	24149	36838	38306	44039	46820	58604	74225	97086
Rentas brutas declaradas para el Impuesto a los Réditos (sin deducciones) (2) (B)	12690	15717	15412	19448	20767	22424	27970	30252
Utilidades netas de S.S.AA.:	2434	3542	2491	2671	3572	5531	6038	7932
Rentas brutas tales declaradas (B)	15155	19259	17903	22119	24339	27955	33408	38184
Diferencia sin aclarar (A-B):	8994	17579	20403	21940	22481	30649	40817	58902

	1950	1951	1952	1953	1954	1955	1956	1957
Tasa promedio del impuesto (C)	19,6	20,7	19,2	18,7	18,8	19,7	21,3	23,8
Diferencia sin salarar a tasa promedio.- (A-B).C.-	1762,8	5632,8	3917,4	4102,8	4226,4	5731,4	8694,1	14038,7

(1) Ingreso neto Nacional, descontadas las remuneraciones al trabajo.- (43)

(2) Datos hasta 1952, Boletín 41-posteriores No.75 (44).-

Los resultados de inspecciones realizadas y de sus consecuencias no han sido dadas a publicidad sino en forma aislada. Accidentalmente se encuentra alguna referencia a este problema, con las consiguientes indicaciones que tienden a corroborar lo ya expresado.-

"... Un índice que corrobore lo expuesto es el resultado estadístico de recientes inspecciones realizadas en la Capital Federal.- Sobre un total de 4.217 inspecciones integrales efectuadas desde el 1º de enero al 30 de octubre del corriente año, se han efectuado ajustes de impuestos por sumas que sobrepasan los 360 millones de pesos, e incrementan así el importe de la recaudación.- Asimismo cabe señalar que el nuevo sistema de inspecciones domiciliarias implantado recientemente, ha permitido comprobar que de 2.169 verificaciones realizadas en la misma jurisdicción, 1501 arrojaron diferencias a ingresar, es decir, que el 69 % de los contribuyentes verificados no había dado cumplimiento correcto a sus obligaciones fiscales.- Características similares se observan en

(43) DIRECCION NACIONAL DE ESTADISTICA Y CENSOS. Bol. Manual de Estadística, julio 1959, pág. 822

(44) DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA: Boletines No. 41 y 75.-

la zona suburbana de la Capital, donde el referido sistema de verificación, extendido a ella desde hace varios meses, ha dado motivo a determinar un 69 % de infractores sobre 1.503 inspecciones realizadas.- Los ajustes que, como consecuencia de estas comprobaciones se han efectuado, han dado lugar a ingresos de mucha consideración... " (45)

Y así mismo:-

... Como consecuencia de las 63.246 inspecciones realizadas durante el año 1954, han sido recuperados para el erario público 500 millones de pesos en concepto de impuesto o de diferencias provenientes de ajustes, que no habían sido pagados por desconocimiento de la materia, negligencia, morosidad o acción evasiva de los obligados.- Todo ello sin considerar la fiscalización interna que se realiza mediante el examen de las declaraciones juradas de los contribuyentes y de las informaciones reunidas por los respectivos agentes, tarea que ha significado también el ingreso de importantes sumas.- ..." (46)

Finalmente citaremos:-

... " Es interesante señalar la información dada últimamente por la Secretaría de Estado de Hacienda respecto de la campaña contra la evasión fiscal que viene llevando a cabo la Dirección General Impositiva.- Se hace saber que en las últimas inspecciones practicadas en la Capital Federal, se ha determinado que sobre un total de 253 inscriptos, el 76 % estaban en infracción y se ha localizado a 110 contribuyentes que no figuraban inscriptos, determinándose por su conducto una recaudación de m.n. 11.739.693, de los que el-

(45) BOLETIN DE LA DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA. Vol.2-No.1-enero 1955.

(46) BOLETIN DE LA DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA-Vol.2 No.16-abril 1955.

64 % corresponde a inscriptos y el 36 % a no inscriptos ... " (47)

Lamentablemente la información carece de la amplitud y cohesión necesarias como para servir a un análisis.-

No obstante el método precario empleado, «bringamos la esperanza de haber señalado la magnitud del problema que el erario público afronta a raíz de la evasión fiscal que evidentemente ha excedido en mucho lo "normalmente aceptable".-

- - - - -

(47) "DEPUESTOS", To. XVI. No.192, noviembre de 1958.-

CAPITULO IV

LA LEGISLACION REPRIVIVA EN LA ARGENTINA.-

A los fines de la sistemática es conveniente distinguir entre dos tipos de legislación repriviva del delito fiscal en la Argentina.-

Respectamos el sistema de la Ley 11605 y de la Ley de Aduanas.-

BIRLSA (48) señala el carácter excepcional de la pena corporal, que en lo fundamental tiene su aplicación en el delito de CONTRABANDO.- Señala el mencionado autor que este delito aduanero no es necesariamente fiscal.-

Vemos al respecto su opinión:-

... "Contrabando es éste un delito aduanero, pero no necesariamente fiscal.-" La aduana, ciertamente, tiene como función primordial la de verificar la entrada de mercaderías en las fronteras y percibir los correspondientes impuestos y tasas, pero al mismo tiempo desempeña una función virtual de policía, con motivo de la entrada de esas mercaderías, que pueden ser nocivas para la salud pública, o para la moralidad pública... ... El contrabando es un delito reprimido con pena corporal, no redimible en dinero, y por implicar una condena o pena corporal es de competencia judicial exclusiva ...

... El artículo 1056 de las ordenanzas de Aduana considera contrabando "las operaciones de importación y exportación efectuadas clandestinamente o en puntos no habilitados por la ley o por permiso de autoridad competente, las hechas fuera de las horas señaladas y las que se desvían de los caminos -

(48) BIRLSA, Rafael: Compendio de Derecho Público, to. III, pág. 121, Bs. Aires, 1952.-

marcados para la importación y exportación.- De donde se sigue que el delito de contrabando para la ley es puramente fiscal ..."

Debe señalarse, como ya lo hemos hecho con anterioridad, que en la actualidad la función aduanera no es típicamente rentística, sino que se halla mucho más íntimamente relacionada con la fiscalización de las regulaciones en materia de comercio internacional y de legislación cambiaria.- Por ello resulta un tanto forzado pretender analizar el delito aduanero exclusivamente como "evasión fiscal".- Existen ciertos indicios que la evasión fiscal en este caso es fundamentalmente la consecuencia de la comisión de otras infracciones, como lo sería en primer lugar la introducción al país de mercancías de importación prohibida.- En este caso no es necesario que la introducción de tales mercancías se realice a espaldas de la Aduana, ya que probablemente existe mucho mayor número de casos en que se fraguan situaciones que permiten un despacho aparentemente correcto de la mercancía en cuestión, mediante declaraciones falsas que procuren incluir mercancías de importación vedada o económicamente imposible en formas aparentemente lícitas o factibles desde el punto de vista económico.- En ello tienen fundamental importancia las listas que establecen recargos diferenciales, de cuya aplicación depende la posibilidad de realizar determinadas importaciones.-

BIALLA parece compartir este punto de vista.- En efecto, su nota (49) expresa:

"La tendencia a la libertad de trasladar, con interés pecuniario u otro propósito, cosas de un país a otro, fuera de la vi

(49) BIALLA, Rafael: Compendio de Derecho Público, To. CCC. Bs. Aires 1952. Nota 18, pgs. 127/28.-

gilancia o el rigor fiscal, es muy general en todos los pueblos y clases sociales.- Las leyes han reprimido siempre severamente esta infracción.- Justo es reconocer que la represión del contrabando, no ha sido, ni es draconiana en nuestra legislación, lo que obedece, sin duda, al espíritu liberal de nuestras instituciones y a la moral administrativa, salvo periodos de corrupción generalizada.-

La excesiva represión del contrabando, por medio de reglamentaciones, se parece a la cura sintomática, que procura suprimir el sistema y no la causa del mal.-

El contrabando es inevitable, pero los casos de esa infracción son mucho menos.- Cuanto menor es el rigor impositivo, menos son las restricciones al comercio y mayor es la moralidad y celo de los funcionarios aduaneros y policiales.- Donde el Estado quiere regular el comercio haciéndolo depender de los permisos o reglamentos arbitrarios, mayor es el número de medios empleados para burlar la ley ..."

... es de recordarse aquello tan sabido de Tácito CORRUPT - TTICIA REPUBLICA FLORIMAS LEGES.- La moderación fiscal, la razonable libertad de comercio, sin ingerencia del Estado, la moralización administrativa, esos son medios eficientes para evitar esas transgresiones.- La multiplicidad de reglamentos y de penas son recursos de mentalidades simplistas, autoritarias e incapaces para la función administrativa ..."

Desde la época en que Bielsa escribió el trabajo citado, mucho ha sucedido en materia de contrabando y de mayor severidad de las penas en nuestro país.-

Esto se demuestra en las palabras de PEIRE (50); in-

(50) PEIRE, Jorge J.- Evasión impositiva.- Serie de artículos publicados en "EL CAMBIO COMERCIAL" Agosto-sep. 1959. También en edición del autor.- Bs. As. 1959.-

tiamente relacionadas con las declaraciones de importación permitidas o prohibidas.- Nilo certifica la presunción que la verdadera causa debe buscarse en la existencia de tales disposiciones antes que en la intención de evadir el impuesto.-

" La evasión a las tasas aduaneras está tan generalizada, que de la simple lectura de los periódicos surge la cuenta con que se la practica, con el agravante que lo que los diarios publican son los contrabandos frustrados, ignorándose los no descubiertos ...

... Como ejemplo probatorio citaré las cifras concretas que la Dirección Nacional de Estadística y Censos de la Nación entrega a la Importación de Relojes para el año 1936.- En ese año se importaron 501.063 unidades, mientras que en el mismo período la estadística oficial anuncia una exportación a la Argentina de 1.257.650 relojes ..."

Nilo no ha cambiado a pesar de que la penalidad tiende a ser verdaderamente descomunal, para utilizar el término de Bielaw.-

La ley 14.129 cambia el simple tenedor de una moneda de contrabando con penas corporales de 4 a 30 años, que es aproximadamente la mitad de la sanción que el artículo 79 del Código Penal fija para el que mata a otra persona.-

En la situación actual de la ley la pena es de un mes a cinco años para el delito de contrabando, concurso de delitos y los índices objetivos, como asimismo la extensión de la acción represiva han alcanzado una superioridad extrema.- Transcribiré la parte pertinente de la legislación vigente (51)

(51) LEYES, T. XVII, pag. 51 y segs. Ley 14.792.-

La Ley No. 14.792.-

Contrabando: Configuración del delito.-

.- Art. 187 - Constituye contrabando:

- a) La introducción o extracción de mercaderías por lugares no habilitados por la ley o por disposiciones de autoridad competente; la que se desvíe de los caminos marcados para la realización de esas operaciones y la que se efectúe fuera de las horas señaladas;
- b) Las operaciones de importación o exportación con mercaderías u objetos cuya entrada o salida estuviere prohibida;
- c) Toda forma de ocultación, utilización de doble fondo y presentación de mercaderías en envases comunes o especiales de otros o mediante su acondicionamiento entre efectos de inferior especie o calidad;
- d) Toda operación efectuada o que se intente efectuar mediante la comisión tentativa o comisión de otro delito perpetrado con el propósito de cumplir o simular cumplir un requisito sin el cual la operación no podría realizarse o porfuese elevarse o de hacer variar el tratamiento fiscal, arancelario o penal aduanero aplicable, de modo que resulte un beneficio ilícito al propietario y/o documentante y/o importador;
- e) La desviación o sustitución total o parcial de bultos o su contenido, en las operaciones de importación, exportación, tránsito, rembarbo o transbordo;
- f) Todo otro acto u omisión tendiente a sustraer mercaderías o efectos a la intervención aduanera o a impedir mediante ardid o engaño el adecuado ejercicio de las facultades que las leyes acuerdan a las aduanas.-

... Penalidades.-

Art. 188.- Los autores, instigadores, cómplices y encubridores de contrabando serán sometidos a la justicia nacional y reprimidos - con prisión de un mes a cinco años, salvo que correspondiera pena - mayor por mediar concurso de delitos. Se considerará encubri - miento de contrabando los casos previstos en el artículo 271 del - Código Penal, quedando comprendidos en el concepto de "efectos - sustraídos" los que fueren objeto de contrabando.-

Se impondrán además las inhabilitaciones previstas en el ar - tículo 191.-

La sentencia dispondrá asimismo el comiso de todo medio o - vehículo de transporte, animales y demás elementos y utensilios - de propiedad de los autores, instigadores, cómplices y encubrido - res que fueren empleados para la comisión del delito-

La Dirección Nacional de Aduanas determinará el destino de los bienes comisados y, en caso de decidir su venta o subasta, el pro - ducido ingresará a rentas generales.-

La tentativa de contrabando será reprimida como si el delito se hubiera consumado.-

Art. 189.- Se impondrá prisión de uno a ocho años en cualquiera de los siguientes supuestos:-

- a) Cuando interviniere tres o más personas;
- b) Cuando mediare participación de un funcionario o empleado pú - blico como autor, instigador, cómplice o encubridor;
- c) Cuando mediare violación de sellos o documentos, falsificación de sellos, timbres o marcas y/o falsificación de documentos pú - blicos;
- d) Cuando mediare intimidación, amenaza, exhibición de armas, vio - lencia en las personas o fuerza física en las cosas;

- e) Cuando el imputado fuere reincidente en el delito de contrabando;
- f) Cuando se tratara de contrabando de armas, municiones, explosivos y crines, alcohólicos, narcóticos o sustancias o elementos de cualquier índole que puedan servir para atentar contra la seguridad o salud pública;

Art. 190.- Además de las sanciones previstas en los artículos 188, 189 y 191, en las causas por contrabando deberá imponerse a las personas y a las personas ideales las siguientes:-

- a) Pérdida de las concesiones, privilegios y prerrogativas de que gozare la persona física o ideal;
- b) Retiro de la persona jurídica;
- c) Cancelación de la inscripción en el Registro Público de Comercio, cuando se trate de sociedades comerciales sin personalidad jurídica;
- d) Inhabilitación especial de uno a diez años, si se tratara de personas físicas que ejercen el comercio.-

Art. 191.- Cuando el autor, instigador, cómplice o encubridor fuere funcionario o empleado público sufrirá, además de la pena de prisión, la de inhabilitación absoluta por doble tiempo del de la condena y especial perpetua si ejerciere funciones policiales, administrativas o de contralor, de carácter aduanero.-

Asimismo los condenados por delitos de contrabando serán inhabilitados para ejercer en el futuro actividades relacionadas con operaciones aduaneras y de comercio de importación y exportación.-

Art. 192.- Cuando el valor de las mercaderías objeto de contrabando no exceda de tres mil pesos moneda nacional, estimado sobre la base de los precios corrientes en plaza, no se instruirá causa criminal ni se aplicará pena privativa de libertad, limitándose la --

- - Aduana a instruir el sumario e imponer las sanciones administrativas que, además del comiso de la mercadería, consistirán en una multa de dos a diez veces el valor de la misma adjudicable al fisco.-

Sin embargo, procederé a instruir la causa administrativa y se dará intervención a la justicia a los efectos de la aplicación de la pena privativa de libertad y accesorias en los siguientes supuestos:-

a) Si las mercaderías forman parte de una cantidad mayor destinada al mismo fin;

b) Si los hechos encuadran en la situación prevista en el artículo 189 de la presente ley, entendiéndose que para configurar la reincidencia serán computables los fallos administrativos firmes en que se hayan impuesto penas por contrabando comprendidas en el presente artículo;

c) Si existe concurso de delitos.-

Cuando se trate de infracciones cometidas por pobladores de zonas fronterizas que hacen tráfico lícito habitual entre localidades limítrofes, siempre que el valor corriente de las mercaderías en plaza no exceda de quinientos pesos moneda nacional, sólo se considerará configurada la agravante prevista por el artículo 189, inciso e), cuando se incurra en tercera reincidencia.-

Art. 191.- Los procesados por el delito de contrabando no gozarán del beneficio de la excarcelación,

a) En los casos previstos por los incisos b), d) y e) del artículo 187;

b) En los supuestos determinados por el artículo 189;

c) Cuando el delito imputado se hubiere cometido por lugares no habilitados;

d) Cuando el delito consistiere en el tráfico de ganado en pie.-

Ninguna condena aplicada por contrabando será susceptible de ejecución condicional.-

Prueba del delito:-

Art. 194.- Para tener por probado el contrabando no es necesario la aprehensión de las mercaderías, siendo suficiente para ello los hechos acreditados en la causa.- El cuerpo del delito podrá demostrarse por todos los medios de prueba admitidos por el Código de Procedimientos en lo Criminal.-

Registro de implicados y condenados.-

Art. 195.- La Dirección Nacional de Aduanas llevará un registro de implicados y condenados por contrabando.-

El Poder Ejecutivo reglamentará oportunamente sus funciones y determinará sus relaciones con el Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal y Carcelaria creado por ley 11752.

Comiso irredimible.-

Art. 196.- Independientemente de la sentencia que recaiga en la causa criminal, la autoridad administrativa dispondrá el comiso irredimible de las mercaderías o efectos de contrabando.-

Cuando no pudieran aprehenderse las mercaderías o efectos, el comiso se substituirá por una multa igual a su valor.-

Deberá, además, imponer solidariamente a los autores, investigadores, cómplices o encubridores una multa accesoría con destino a rentas generales, de cuatro a veinte veces el valor de los efectos o mercaderías contrabandeadas.-

Secuestro de la mercadería.-

Art. 197.- Los efectos comprendidos en el artículo 188 de la presente ley permanecerán secuestrados en la aduana respectiva a la-

orden de la autoridad judicial competente, con excepción de los que constituyan de por sí contrabando, cuya situación será resuelta en el fallo administrativo.-

Cuando dichos efectos, por sus condiciones o propiedades, ofrezcan peligro de deterioro o disminución de valor, podrán ser objeto de venta inmediata, en cuyo caso su producido se depositará a la orden del juzgado que correspondiere.-

Cuando los dueños de los animales secuestrados, intimados a ofrecer garantía por los gastos de su manutención, se rehusaran a prestarla o no comparecieran dentro del término perentorio de 10 días de la intimación, éstos serán subastados y su importe se depositará en la forma dispuesta en el párrafo precedente.-

Responsabilidad de los comerciantes y particulares que aduieran efectos provenientes de contrabando.-

Art. 198.- Todo despachante, consignatario, depositario, vendedor o cualquier otra persona que por cualquier título tenga en su poder con fines de comercio o industrialización mercaderías extranjeras, está obligado a probar ante la autoridad aduanera, cuando a juicio de ésta hubiere motivo de creer que se ha pretendido evadir los impuestos e requisitos de importación, la legitimidad de la introducción de las mercaderías.-

A los efectos de dicha comprobación sólo harán fé los documentos expedidos por la autoridad aduanera o el cumplimiento estricto de las normas que el Poder Ejecutivo dicte con el objeto de determinar la licita procedencia de las mercaderías extranjeras que se encuentren en plaza, y cuyo efecto podrá exigir declaraciones juradas de existencia, marcación de mercaderías, contabilización en libros especiales, o todo otro medio o sistema que concurre a asegurar que las mercaderías que se comercian en plaza han ingresado legalmente al país.-

Si las personas mencionadas en el párrafo primero no pudieran comprobar la legítima introducción de las mercaderías en su poder, sufrirán el comiso de las mismas conforme lo prescripto en el artículo 196, sin perjuicio de una multa accesoria que oscilará entre 3 a 10 veces el valor de los efectos, debiendo ser sometidos a la justicia nacional a los efectos previstos en el artículo 188.-

La infracción a las normas que dicte el Poder Ejecutivo como consecuencia de la autorización contenida en el párrafo segundo será castigada con multa de 500 a 1.000.000.- de pesos moneda nacional, siendo autoridad de aplicación la aduana o receptoría en cuya jurisdicción se haya consumado la infracción".-

Las características de los delitos aduaneros su realización individual.- También el control se realiza en forma individual; la aduana debe intervenir en cada uno de los despachos de mercaderías que se envían a plaza.- El aparato represivo en sí resulta extremadamente severo y la propensión a la evasión fiscal puede ser medida por la relación utilidad/riesgo.-

Esta fórmula puede ser de aplicación general en todo tipo de evasión fiscal, pero el factor riesgo es particularmente grave en el delito aduanero, justo ante por las severas penalidades que su descubrimiento acarrea: la pérdida de la mercadería (comiso) y las penas corporales a que se expone el infractor.- Si a pesar de ello existe contrabando en gran escala, resulta más probable que las situaciones económico-legales actúen en tal forma - el factor utilidad, que el factor riesgo tiende a perder importancia; o que, por el contrario, que los infractores han encontrado forma idénea de reducir considerablemente el riesgo teórico.-

El sistema de la ley 11.683.-

Este sistema es el de mayor interés para esta investigación.- En este caso el factor "riesgo" arriba señalado es puramente financiero.- Es el principio general de los "impuestos" cuya recaudación está a cargo de la Dirección General Impositiva y que se rigen por la ley 11.683 y puede ser reducida a tres tipos de infracciones:

- a) Infracciones puramente formales, que son de poco interés para este análisis, sobre las cuales legisla el artículo 43 de la ley 11.683 (t.o. en 1959);
- b) Omisión de impuestos: que significan la presentación de declaraciones juradas inexactas o la falta de denuncia si la estimación de oficio que pudiera recibir el organismo recaudador es inferior a la realidad.- Salvo error excusable, ello acarrea una multa que oscila entre el 50% y el 300 % del impuesto omitido, según establece el artículo 44 de la ley 11.683 (t.o. 1959).-
- c) Defraudación fiscal:- Es la comisión de hechos, aserciones, omisiones, simulaciones, ocultaciones o maniobras mediante las cuales se intenta producir o facilitar total o parcialmente la evasión de los tributos, (Art. 45 de la ley 11.683) y que se castiga con multas que llegan hasta el décuplo de lo defraudado.-

Nótese en este caso el elemento intencional, en el sentido que se cometen o se evitan ciertas situaciones, que la ley estima necesarias (o usualidad) con el fin de evitar la carga fiscal (finalidad).- Ello presupone una acción consciente a los solos efectos de escapar a las obligaciones que la ley señala.- Es el "fraude fiscal" que la ley reprime y cuyos índices objetivos se -

trócen en presunciones legales "juris-tantum" en las disposiciones del artículo 46 de la mencionada ley:-

Se presume la intención de defraudar al Fisco, salvo prueba en contrario, cuando se presente cualquiera de las siguientes o análogas circunstancias:-

- a) Contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes correlativos, con los datos que surjan de las declaraciones juradas.-
- b) Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de los mismos se haga al determinar el impuesto;-
- c) Declaraciones juradas que contengan datos falsos;
- d) Exclusión de algún bien, actividad u operación que implique una declaración incompleta de la materia imponible;
- e) Producción de informaciones incorrectas sobre actividades y negocios, concernientes a ventas, compras, existencias e valuación de mercancías, capital invertido o cualquier otro factor de carácter oneroso o similar;
- f) No llevar o no exhibir libros, contabilidad y/o documentos de comprobación suficiente, cuando la naturaleza o el volumen de operaciones desarrolladas no justifiquen esa omisión;-

Se reprimirá como defraudación fiscal al declarar, admitir o hacer valer ante la Dirección General formas y estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas para configurar la efectiva situación, relación u operación económica gravada por las leyes impositivas, cuando debe razonablemente juzgarse que ha existido intención de evitar la imposición justa".-

No obstante esta prolija enumeración de condiciones que configurarían el fraude fiscal, resulta evidente a través de la declaración de los

funcionarios, de el mismo ha pasado una magnitud que lo eleva a la categoría de problema económico nacional.- Si bien las leyes legales existen, en teoría, su aplicación no ha sido efectiva.-

Los próximos capitales procurarán establecer la razón de ello.-

CAPITULO VI

EL CONTRIBUYENTE ARGENTINO.-

LA PERSONALIDAD, LA PSICOLOGIA Y EL MEDIO AMBIENTE.-

En materia de evasión, podemos considerar al contribuyente (sujeto pasivo de la imposición) como sujeto activo y al organismo estatal (sujeto activo de la imposición) como sujeto pasivo.-

Comenzaremos pues, por el sujeto "activo" para este caso especial.- Procuraremos reemplazar los datos empíricos inexistentes para el caso, por abstracciones derivadas del análisis de su conducta, pero manteniendo la estructura de la encuesta a que nos hemos referido extensamente en la primera parte de este trabajo. Antecedentes demográficos.-

La población del país (calculada para el primer semestre de 1959) asciende en total a 20.614 millones de habitantes según las cifras oficiales.- De ellos, el 14% son extranjeros y una parte considerable de los argentinos reconocen antepasados extranjeros en primera y segunda generación.- El elemento étnico es fundamentalmente latino: su extracción es española e italiana en grado predominante.- Es lícito inferir una cierta tendencia hereditaria que enriquece con la mentalidad fiscal española e italiana, que no es muy rígida.-

El origen de nuestra nacionalidad está íntimamente ligado con el delito fiscal, como instrumento hábil de romper el rígido monopolio económico que ejercía teóricamente la corona española.- De allí que existe un subestrato heródico en el delito de contrabando, dado que su vinculación histórica con los magnos acaptecimientos de 1810 implican un juicio muy severo sobre tales "deli

tos.- Más bien existe la tendencia de demostrar a través de la comisión de los mismos la automaticidad de las leyes económicas, según las definiéramos en las palabras de Alberto T. López (52):

" A toda acción de lese economía corresponde una reacción de signo inverso e intensidad superior".-

En conclusión:- de los antecedentes históricos, elevados a valores éticos y de la extracción etnológica, se deriva una mentalidad -fiscal un tanto ligera.-

La afirmación cívico-política:-

Interesa, en especial en un país que es un verdadero crisol de razas, ahondar el estudio de este problema.- La afirmación cívico-política no se expresa a través de la demostración del debido respeto a la Bandera, ni mediante la asistencia a actos patrióticos.- Lo que interesa analizar es la relación subjetiva que el habitante (dado el gran porcentaje de extranjeros o nativos en primera generación nos parece más prudente hablar de habitantes que de ciudadanos) mantiene con el Estado.- Interesa también establecer la forma de manifestación de la voluntad popular y la representatividad del proceso de sanción legislativa.- A través de ello puede establecerse una abstracción de la afirmación cívico-política.-

a) La esfera del "gobierno" - La acción estatal.-

El Estado realiza una acción que excede los límites convencionales de la prestación de servicios públicos.- Ello

(52) LOPEZ, Alberto T.: LA DESHONESTIDAD EN LOS REGIMENES FISCALLES.- Mercurio, Bs. Aires, 20 de octubre de 1958.-

significa una cantidad de problemas derivados de tal situación, de índole desconocida hace una generación, y que no sólo constituyan hechos nuevos, sino problemas que se relacionan íntimamente con los aspectos político-financieros dada su vinculación con la esfera pública de la economía.-

Esta política está íntimamente relacionada con la "doctrina" de la dictadura depuesta.- Es característica de la dictadura un mesianismo carismático, en que el gobierno, a través de los funcionarios más encumbrados, hace de todo y para todos.- La idea del Estado, que trasciende por sus exteriorizaciones, ha tendido pues, a identificarse con el Estado paternalista.- Por la misma característica dictatorial, aunque "formalmente" democrática, se ha apelado a los instintos primarios de las masas, mediante una cantidad de "alegos" elevados a la categoría de filosofía política.- El mesianismo carismático se ha manifestado fundamentalmente mediante la absorción de servicios no indispensables por el Estado.- Con ello se impuso la convicción en vastos sectores sociales de que es perfectamente factible obtener la satisfacción de deseos colectivos mediante la obligación impuesta coercitivamente por el Estado a otros sectores de la población de ellanarse a las exigencias de los peticionantes.- De ello se derivan varias consecuencias por la convivencia político social:-

- 1) La existencia de grupos de presión de innegable fuerza político-social;
- 2) El relativo desprecio por el valor intrínseco del sistema representativo constitucional;
- 3) El condicionamiento de los juicios valorativos político-sociales sobre escuelas puramente pragmáticas, en que se tiene más

en cuenta el relativo peso político del grupo social preponderante, que a los superiores intereses generales, aunque ellos sean invocados.-

b) El proceso de formación de la "voluntad popular" - El parlamento y la sanción de las leyes.-

Una de las formas más representativas de la afirmación cívico-política es sin duda la mayor o menor intervención en la gestión y sanción de las leyes, al menos para la evaluación subjetiva de los valores "irracionales".- Existe por lo menos una cierta correlación entre el "respeto" que merece la ley y las instituciones y la forma más o menos directa en que el elector se siente identificado con sus elegidos, los representantes populares.- Existen ciertos indicios que el contacto "directo" con "su" representante (en el caso de circunscripciones unipersonales al estilo inglés o norteamericano) contribuye a acentuar este positivismo cívico-político.-

Ello no sucede en nuestro país.- El sistema electoral vigente establece la elección por lista incompleta, de manera que no sólo se pierde el contacto directo subjetivo entre "representante" y "representado", neutralizando sus relaciones, sino que de hecho hace un tanto cuestionable la representatividad de los representantes del pueblo, al dejar sin representación vastos sectores populares, que pueden no conculgar con las ideas de las primeras minorías que son las que asumen la "representación popular".- Dada la actualidad que tiene esta idea por situaciones que hoy se hallan en plena discusión política, no debemos entrar en este debate.- Pero no podemos omitir señalar el hecho que el actual sistema puede llegar a significar una gran tentación de tipo demagógico para los

partidos políticos actantes, en cuanto a sus postulaciones.- Igualmente existe posibilidad de éxito electoral si las postulaciones partidarias son acompañadas por vastos sectores, dada la necesidad de obtener un. de las primeras minorías, si no la mayoría absoluta de los votos.- la consecuencia de ello es doble: la tendencia a las formulaciones demagógicas y por el otro lado la falta de identificación de vastos sectores, que no comparte estas postulaciones de orden electoralista, a las que se han acostumbrado los partidos políticos.- En consecuencia, muchos contribuyentes no sólo se sienten desamparados en cuanto a la representación de sus intereses, sino que también se resisten a aceptar la acción legislativa.- Ello no sólo significa una cierta resistencia al cumplimiento de las obligaciones legales, sino que incluso es posible que en ello se encuentre la raíz de la existencia de factores extraparlamentarios como representación de la voluntad popular.-

c) Existe en realidad el "representante del pueblo" ?

El habitante promedio, que adquirió su educación general en la instrucción primaria, encontró en ella todos sus conocimientos de civismo en esa enseñanza.- De tal manera debe suponerse también que tenga plena validez para él el concepto constitucional de la representación popular.- "El pueblo no delibera ni gobierna por sí mismo sino a través de sus representantes".- Esta idea significa un lazo directo entre mandante y mandatario, por lo menos en lo "irracional".- ¿Ocurre tal hecho en la práctica? Actualmente asistimos a un debate político-constitucional, en el cual ciertos representantes sostienen esta tesis tradicional, es decir que su mandato proviene directamente de su elección; mientras que

los partidos políticos se adjudican la propiedad de las bancas ganadas, independientemente de las personas que resultaron electas.- De tal manera se insinúa una tendencia a la -
prioridad de la organización partidaria, ciertamente no prevista en la Constitución, sobre el espíritu de ésta según la interpreta la masa ciudadana.-

d) La teoría de la equivalencia en los servicios estatales.-

Hemos señalado ya, y la encuesta de Schoolders así lo certifica, que no obstante las teorías de la ciencia política, es probable que el hombre medio aún aplique como juicio valorativo un principio muy cercano a la teoría de la equivalencia. En ello resulta de fundamental importancia el tipo y la calidad de los servicios prestados por el Estado a través de sus distintas exteriorizaciones.- Prescindamos de la amplitud - que individualmente desee asignarse a los servicios estatales, es decir, a la esfera que cada uno pueda asignar a este organismo, creyendo en la necesidad de una acción más amplia o más limitada del mismo.- No es necesario llegar a un extremo tal en el análisis, para procurar establecer si la prestación de servicios públicos determinados por el Estado es visto de buen o mal grado por los contribuyentes, que deben que de una forma u otra deben afrontar los gastos.- Pero si interesa analizar la acción tradicional del Estado, que podemos denominar "convencional".- sobre esta acción convencional no puede haber muchas divergencias en el consenso popular, de manera que nos sentimos autorizados a presuponer que la financiación de estos servicios no debería chocar con ninguna resistencia.-

Sin embargo, la ineficiencia o forma poco satisfactoria que dichos servicios se presten, no puede ejercer una acción favorable sobre la afirmación cívico-política, es decir una afirmación positiva de la necesidad de la existencia del Estado a través de los servicios por él prestados.- De existir una encuesta del tipo EMNID ya comentada en nuestro país, no nos atrevemos a afirmar si más de un 10 % de los consultados contestarían en forma positiva a estas preguntas:-

- a) Considera Vd. que la huelga bancaria del año 1959 tuvo que durar tanto tiempo, de haber existido una acción decidida del Estado?
- b) Considera Vd. que los servicios básicos de seguridad pública se presten eficientemente?
- c) Considera Vd. que los servicios sanitarios se presten eficientemente?
- d) Considera Vd. que la educación se presta en forma satisfactoria?
- e) Estaría dispuesto Vd. a admitir una elevación en sus contribuciones sin tener la absoluta seguridad que los fondos así recaudados no sean destinados a asegurar la prestación más eficaz de servicios indispensables?

Creemos en consecuencia, no equivocarnos si sostenemos que en la República Argentina la afirmación cívico-política está pasando por circunstancias especiales en que todo hace suponer que no sea muy elevada.-

La mentalidad fiscal del contribuyente argentino.-

Para acercarse a la mentalidad fiscal del contribuyente argentino hay que tener en cuenta las situaciones antes mencionadas, que pueden caracterizar el medio ambiente en que ellas se forman.-

Los antecedentes étnicos no son muy propensos a una mentalidad fiscal rigurosa; la afirmación cívico-política - tampoco tiende a mejorar el cuadro.-

Sería conveniente pues, estudiar la gestión de la legislación fiscal de los últimos tiempos, para obtener conclusiones en cuanto al efecto de la misma sobre la mentalidad fiscal predominante.-

Nuestro sistema fiscal actual.-

No creemos equivocarnos en mucho si es que ponemos el punto de partida en la reforma fiscal de 1943-1946, posteriormente convalidada por el Congreso Nacional.- Sostenemos esta idea no sólo por la introducción de conceptos completamente nuevos en el mecanismo del impuesto a los Réditos, cuya idea madre tiende a apartarse cada vez más del concepto convencional de "Renta" para gravar otras situaciones, que sólo a los efectos fiscales son asimiladas a la idea de "Renta".- Asimismo esta modificación contiene cláusulas destinadas a invalidar los anteriores pronunciamientos de la Suprema Corte de Justicia, en cuanto a la inconstitucionalidad de determinadas pretensiones fiscales.- El trabajo de LOPEZ Y VILLALBA (53) dedicado casi totalmente a-

(53) LOPEZ, Alberto T. y VILLALBA, Miguel A.-: El Nuevo Impuesto a los Réditos.- Bs. Aires, 1947, Prefacio.-

señalar los aspectos negativos de la entonces nueva legislación, expresando:-

... "Contra todo lo esperado, el nuevo régimen legal instituido por los Decretos 14.538/46 y 14.541/46 y sus posteriores modificaciones, lejos de simplificar el sistema impositivo, han aumentado su complicación, de lo que es ejemplo evidente la estructura de las declaraciones juradas, y ha agravado en forma extraordinaria las responsabilidades de los contribuyentes, dando al Fisco una situación de preeminencia tan grande, que en muchos casos, las decisiones de las funcionarios serán desde todo punto de vista indiscutibles.-

El concepto teórico de rédito, afirmado a través de sucesivos fallos judiciales, ha sido destruido casi íntegramente por las modificaciones que dan origen a este obra ..."

Paralelamente con estas modificaciones esenciales se introducen nuevos Impuestos, como el a las Ganancias Eventuales, Beneficios Extraordinarios etc., mediante cuya aplicación se completa el cuadro fiscal argentino.-

Corresponde señalar que, como estos Impuestos fueron introducidos por Decreto, aunque posteriormente convalidados, se inicia un ciclo que hasta la fecha no ha sido interrumpido en que la discusión parlamentaria de la legislación fiscal (principio madre de la forma representativa de gobierno), prácticamente brilla por su ausencia.- No recordamos un sólo caso de una exhaustiva discusión de la legislación, de la cual el contribuyente pudiera inferir que "sus representantes" han establecido determinada carga para él.- Simplemente han asentido a las pretensiones del Poder administrador.-

No resulta necesario, ni cabe en las limitacio-

nes de este trabajo, un análisis prelije de la gestión legislativa.- Solamente interesa señalar que existen demasiados precedentes que presumiblemente no sean alicientes para una elevación de la mentalidad fiscal:-

- 1) La ley 13.649 se establece una Condonación de Multas,
- 2) La ley 13.925 establece un tratamiento preferencial para los capitales invertidos en acciones, al establecer el anonimato absoluto para tales tenencias.--

La Sexta Conferencia de Ministros de Hacienda, en el despacho relativo a la creación de un Impuesto Sustitutivo de Herencias, manifiesta al respecto:-

"Que la reforma introducida por la ley 13.925 al establecer el anonimato para los tenedores de los papeles en cuestión, anula toda posibilidad de controlar la existencia de estos valores y en consecuencia plantea la posibilidad de considerables evasiones ... a tal punto que se nota ya una marcada tendencia a transferir por las empresas unipersonales y las sociedades de personas (incluidas las de responsabilidad limitada) en sociedades anónimas o de otro tipo de las denominadas "de capital", con el móvil no descartable en muchos casos, de eludir el gravamen de que se trata.-

... resulta muy difícil al Fisco establecer un sistema de controlar que evite las evasiones... " (54)

- 3) La ley 14.236 establece una moratoria para aportes jubilatorios adeudados.-
- 4) El Decreto-Ley 5.147-55 establece una moratoria para el pago de impuestos.-
- 5) El Decreto-Ley 6.373/56 amplía los plazos de acogimiento.-

(54) SEXTA CONFERENCIA DE MINISTROS DE HACIENDA.- en Derecho Fiscal.- To.I. pág.13.-

- 6) El Decreto-Ley 5.146/56 establece una nueva moratoria de jubilaciones.-
- 7) El Decreto-ley 4.073/56 establece una amplia amnistia para infracciones fiscales, cambiarias y de legislación de precios.-
- 8) La Ley 14.789 (1958) introduce nuevamente el anonimato de acciones, aunque en forma más limitada.-
Simultáneamente establece intereses punitivos a abonarse para poder hacer uso de la institución de la presentación espontánea, pero ello en la práctica no llega a aplicarse, por cuanto sucesivos Decretos suspenden la fecha de aplicación, hasta que la disposición se vuelve a derogar.-
- 9) La Ley 14.499-1958 establece la obligación de exhibir un "certificado de "Libre Deuda" a presentar a las instituciones bancarias.- Estos certificados se refieren al cumplimiento de aportes jubilatorios y su exigibilidad es el punto de partida de una innumerable serie de resoluciones de las Cajas, mediante las cuales se autorizan moratorias.-
- 10) La ley 15273-1959: no sólo deroga el interés punitivo establecido para la presentación espontánea, confirmando al mismo tiempo el anonimato de la ley 14789, sino que establece discriminaciones en favor de técnicos extranjeros contratados para periodos no mayores de 18 meses, eximiéndolos del pago de impuestos.-
- 11) El Diputado Dr. Rodriguez Diaz presenta en el periodo parlamentario 1959 un proyecto de ley que significa la reproducción de las disposiciones del Decreto Ley 4073-56.-

- 12) Hace muy pocos días, nuevamente se pudo observar: (55) un proyecto de ley, suscripto por los señores Alpa - todos Beltré, Bernasconi y López Aguirre, cuyo texto - es el siguiente:-

Proyecto de Ley:-

El Senado y Cámara de Diputados, etc.-

Artículo 1º:- Decláranse condenadas todas las multas o recursos derivados del incumplimiento del pago de - impuestos o tasas de cualquier naturaleza que ellas - fueren.-

Artículo 2º:- El Poder Ejecutivo Nacional al reglamentar esta ley podrá disponer la forma de pago de los - impuestos o tasas adeudadas, sin multas, recursos o - intereses.-

Artículo 3º:- Comuníquese al Poder Ejecutivo.-

No entramos a discutir aquí los méritos que han originado las distintas medidas que hemos comentado.- Todas ellas se han inspirado en motivos razonables, si es que a las condenaciones o anulaciones se refieren.- Pero su efecto sobre la moralidad fiscal no puede ser muy favorable.-

El contribuyente correcto debe considerarse engañado, al ver que los demás obtienen no sólo un perdón fiscal, sino que se hallan en una situación relativamente más favorable, contando con amplios plazos para cumplir obligaciones ya vencidas.- Ello es, evidentemente, una ofensa a su sensibilidad y a su sentido de equidad.- Haber cumplido regularmente, cuando a los demás se -

(55) CÁMARA DE DIFUNDIDOS DE LA NACIÓN, Diario de Sesiones, mayo 11 de 1960, pág. 155/6.-

otorga un amplio perdón, debe ser una sensación similar a la de haber sido víctima del "cuento del tío".- En el caso más benigno, es un certificado de ineficiencia económica que el empresario se extiende, al observar que las ventajas obtenidas por sus competidores, consideradas hasta entonces como ilegítimas, son consideradas perfectamente lícitas, "a posteriori" por un acto formal de los Poderes Públicos.-

Para el contribuyente infractor, a quien se brinda un generoso perdón, tampoco puede resultar el toque de atención que lo encarrila en la buena senda, si existe reiteración de dichas medidas.- Al entrar a juzgar los motivos que le indujeron a infringir la ley, al hizo uso de la moratoria, por ej. del Decreto-Ley 5147/55, cuya vigencia en función de la prolongación del Decreto-Ley 6.573/56 vino a superponerse prácticamente con el Decreto-Ley 4073/56, debe haber sentido, al acogerse a la moratoria, ya no una sensación de alivio por "haber hecho las paces con el fisco", sino muy al contrario, debe haber lamentado su "apresuramiento" por cuanto de mantener su situación por algún tiempo más, le hubiera podido hacer a un costo muy inferior.-

De tal manera, la reiteración de tales medidas - hace intuir al contribuyente infractor que "nunca es demasiado tarde" para arreglar la situación fiscal.- No se tiene la sensación de que, de no hacer uso de una disposición de este tipo, se pierda irremediablemente la posibilidad de hacerlo en un futuro.

Ello contribuye a que la mentalidad fiscal tienda a ser pronunciadamente negativa, aun de otras situaciones que se derivan directamente de la legislación en sí, o del comportamiento del sujeto activo de la imposición.-

Lo aquí expresado está respaldado en el Informe General al XIIIer. Congreso de la International Fiscal Association, a que ya se hizo referencia (56), en especial la referencia a las amnistías francesas resulta sumamente instructiva.- No obstante, hay otras opiniones que, por razones distintas, se inclinan por la amnistía; entre ellos DORREY, quién vé en una amnistía una forma de recuperar los retrasos internos en el contralor de documentación acumulada en la administración fiscal.- En el Borrador del reservado MANUAL OF INCOME TAX ADMINISTRATION se analiza la amnistía desde este punto de vista (57).-

El anonimato de acciones, tanto en la ley 13.925, como los posteriores de las leyes 14789 y 15273, como el tratamiento preferencial que esta ley acuerda a los ingresos de técnicos extranjeros contratados por periodos inferiores a 18 meses, deben ser considerados como "privilegios tributarios" al decir de EHEBERG (58), que seguramente son resentidos por los demás sectores que a raíz de ello deben soportar cargas fiscales proporcionalmente superiores.-

En conclusión puede sostenerse que la mentalidad fiscal, en función de la legislación fiscal existente, presumiblemente sea asombrosamente baja.- Un ejemplo representativo de esa mentalidad puede darse en la actual pretensión de los Concejales de la Ciudad de Buenos Aires, para que sus retribuciones sean exceptuadas del impuesto a los réditos, al extremo de pretender sancionar tal exención por ordenanza municipal, con absoluto olvido de los preceptos constitucionales, en cuanto a la esfera legislativa correspondiente.-

(56) INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, Congreso de Madrid 1959, Cahiers de Droit Fiscal International- Vol. XL. pág. 890.-

(57) NACIONES UNIDAS, Secretaría, conjuntamente con el Programa Internacional de Impuestos de HARVARD LAW SCHOOL.- (Borrador de circulación restringida) junio 1956.

(58) EHEBERG-BOESLER: Principios de Hacienda-Gustavo Gilli S.A. - Madrid, pag. 186, también en: ORTIZ, Salvador: Finanzas. To. I. G. Kraft Ltda. pág. 719.-

Las condiciones económicas en que se desenvuelve el contribu -
yente.-

No creemos necesario hacer aquí la historia económica de los últimos veinte años en el país.- La situación es demasiado conocida para que ello sea necesario.- Creemos que podemos resumirla mediante la transcripción de fragmentos de dos documentos:-

a) La Comisión Consultiva en Materia Tributaria (59) al referirse a la regularización de Capitales Ocultos describe la situación en la siguiente forma:-

... "En materia económica y fiscal, como en otros aspectos de la vida nacional el régimen depuesto produjo un trastocamiento completo de valores, imponiendo muchas leyes y prácticas recibidas no sólo en principios económicos de ineludible cumplimiento, sino también ausentes de todo sentido ético.-

Al en oportunidad la ineptitud del gobierno llegó a crear leyes políticas en abierta violación a leyes económicas, las que afirmaron su vigencia, a su turno, con violación inexcusable de las primeras, también muchas otras, su mala fe creó condiciones tales para las transacciones privadas y públicas, que éstas tuvieron que desenvolverse en planos cada vez más y más alejados del marco de convivencia en que debe desempeñarse una comunidad jurídicamente organizada.-

(59) COMISIÓN CONSULTIVA EN MATERIA TRIBUTARIA.- Despacho sobre reformas impositivas en Derecho Fiscal, To. Vo. pág. 427 y sigs.-

A las protecciones y subsidios, a las prohibiciones y limitaciones contrarias a toda lógica, se sumó la organización de disimulados monopolios de algunos privilegiados en contra del resto de la población: consumidores, comerciantes e industriales.- El desprecio por los principios, de un poder ejercido sin retaceos, creó un escepticismo general en cuanto a la conveniencia del cumplimiento de una serie de disposiciones cuya inspiración en motivos de bien común, resulta de dudosa admisión.- En suma, al servicio de sus particulares intereses, el régimen llegó a cabo una verdadera guerra a la economía nacional y en ella, la inobservancia de múltiples y frondosas reglamentaciones apareció a veces como un verdadero recurso de autodefensa o de supervivencia de los intereses económicos comprometidos y, en general como un arbitrio no censurable, por lo menos a la luz de los estándares que, en punto a moralidad, imponía el propio ejemplo de los gobernantes.-

Tal la desoladora realidad.- Ello explica entre otras razones, a juicio de esta comisión, el formidable problema de la evasión que han sufrido las arcas fiscales y recomienda también, la conveniencia de, al enjuagar un pasado oprobioso restituir a las actividades normales y lícitas del país, los capitales sustraídos como consecuencia de dicha evasión:....

.... Pero esta Comisión debe también destacar, con el mayor énfasis posible, que si en el particular aspecto equitativo se desea el retorno a la normalidad y al imperio del derecho, será preciso crear y afianzar las condiciones necesarias para que la permanencia en tan deseados carriles sea franca y definitiva.-

Si los impuestos guardan sobre irreales beneficios, los contribuyentes concurrirán a todos los artificios para mantener la integridad de sus haciendas.- Si las reglamentaciones son arbitrarias e injustas, el contribuyente sancionará con su violación su derecho a una ordenada y eficiente conducción de sus negocios. Las creaciones antieconómicas, que fueron las características del régimen depuesto, han de ser eliminadas del panorama en que el país cifra las esperanzas de su restablecimiento y bienestar.- Aquí la materia tributaria es sólo un aspecto parcial de un escenario mucho mayor, del que no pueden excluirse los aspectos cambiarios, los llamados a lucha contra la especulación, los regímenes de comercialización e industrialización por monopolios estatales y semiestatales, las protecciones industriales, la fijación de arbitrarios precios de venta, en suma, la gran resultante del desordenado dirigismo económico que hemos vivido ..."

Veamos ahora: Informe preparado por el Comité Permanente de Impuestos del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Buenos Aires:- (60) atribuye el problema de la evasión fiscal a las siguientes causas:-

- " 1º.- La fuerte presión tributaria:- Al pueblo de la Nación Argentina paga en estos momentos, a pesar de la llamada evasión fiscal, mucho más tributo que el justificado por su capacidad económica.- Para un país que no se encuentra en guerra, que no lo ha estado, y que, incluido, no ha sufrido ninguna calamidad pública salvo el desgoberno de los años de dictaduras.- Es además agravado este aspecto del problema por la no -

(60) COMITÉ PERMANENTE DE IMPUESTOS DEL COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS DE BUENOS AIRES, en Revista de Ciencias Económicas, serie IV. No.3 Julio-Septiembre 1958, pag.312 y agts.-

consideración de los efectos de la inflación por las leyes fiscales, existiendo gravámenes que implican total o parcialmente, según el caso, un impuesto a la inflación y por ende acarrea la descapitalización de los contribuyentes.-

2º.- La inmoralidad de los últimos años, que se trasladó a las distintas esferas sociales.- El contribuyente que observó cómo se dilapidaban los dineros públicos en gastos superfluos y fines políticos ajenos al interés general, no se vio impulsado a sentir reproches éticos por un pago de gravámenes menor al debido.- Es dable destacar en este tópico, el desgobierno durante la tiranía, principalmente en los aspectos del uso indebido y despilfarro de los fondos públicos, generalización del peculado y obtención de prebendas por parte de los mismos gobernantes o personas a ellos vinculadas, lo que tampoco incitaba ciertamente a la buena conducta, si no a hacer lo mismo o cosa similar, por parte de los gobernados.-

3º.- Debilitamiento de la situación económica de los contribuyentes que acentúa la tendencia a la defraudación.- La realidad nuestro día a día, que muchos comerciantes, industriales e incluso profesionales, regulan el monto del impuesto a pagar, no por las leyes impositivas que son aplicables, sino por su valoración personal de la parte que le correspondía al fisco.-

Esta actitud que no es impulsada por factores exclusivamente tributarios, es de difícil remediación y es probable que en cierta medida constituya una de las tantas secuelas mediatas de un largo proceso de inflación en el cual el trastocamiento trasciende de lo material para lesionar el plano ético y moral.-

La inclinación a defraudar del contribuyente es incuestionable, pero es posible señalar algunas circunstancias que podrían -

explicarla, ocupando lugar preponderante - además de la señalada en el apartado 1 - el debilitamiento de su situación económica por la acentuada inflación de la que no ha podido el país sobreponerse y una desconcertada intervención del Estado en la economía.-

Este debilitamiento, que trasciende enseguida al apremio financiero, fué impeliéndolo a agotar todo recurso como lastofensa, ante una menos eficaz verificación por parte de la D.G.I., y aludir el pago de los impuestos fué así un resorte de fácil acceso.-

Por otra parte, controles económicos en muchos casos asfixiantes impulsaron, frecuentemente por necesidad, transacciones o diferencias de precios ocultas, que consecuentemente quedaban totalmente fuera de la órbita fiscal ..."

De lo expresado surgen claramente los elementos - fundamentales de la distorsión económica que hemos soportado:

Inflación, regulaciones políticas de la economía, despilfarro, monopolios etc. etc.-

Algunos aspectos han quedado atrás, pero no puede sostenerse que todo el sistema económico funcione satisfactoriamente.-

La Inflación ha continuado a un ritmo alarmante - la circulación monetaria refleja las siguientes cifras:

Fin de 1956 : (61)	42.810.2 millones de pesos
Fin de 1957 : (61)	50.449,6 " " "

(61) BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA, Boletín Estadístico Año III. No.4.-

Fin de 1958 : (61) 71.352.4 millones de pesos
 Fin de 1959 : (61) 99.710.1 " " "
 Marzo de 1960: (61) 101.894.5 " " "

Mientras que el volumen físico de la Producción no ha sido incrementado en forma similar.- (62)

Producción-Índice del volumen físico:

1957	119,8
1958	123,7
1959	109,8
1960 (Enero)	98,3

y el índice del Nivel de vida:

1957	965,1
1958	1269,9
1959	2.713,7
1960 (Marzo)	3.385,9

Resulta pues evidente, que la inflación ha continuado.- Ello significa, dadas las restricciones al crédito bancario dispuestas por el Gobierno como medida antiinflacionaria, una potencial escasez de capitales.-

El estudio practicado por ECONOMIC SURVEY (63) es suficientemente representativo del índice creciente de endeudamiento de las empresas más representativas:-

(61) BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA, Boletín Estadístico Año III. No.4.-

(62) DIRECCION NACIONAL DE ESTADISTICA Y CENSOS, Boletín de estadísticas, Marzo de 1960, pag.54

((63) ECONOMIC SURVEY, Vol. XV. No.701, pág.510-511.-

BALANCA CONSOLIDADA DE SOCIEDADES EMPRESAS COMERCIALES S.A. -
ESTRUTURA DE ACCIONES EN LA CIUDAD DE BUENOS AIRES

(% del Activo y Pasivo)

<u>ACTIVO</u>	1946	1953	1954	1955	1956	1957	1958
Activo disponible	5,3	3,6	4,3	5,0	4,6	4,0	4,1
Créditos a un año	15,7	20,7	21,6	24,2	23,4	25,2	30,7
Créditos a más de un año	0,4	1,6	0,6	0,8	0,6	0,6	0,4
Activo fijo	45,7	40,6	43,8	36,9	35,5	34,1	29,7
Activo circulante	28,9	30,3	27,1	26,5	29,3	30,0	29,9
Activo transitorio y nominal	4,0	3,2	2,6	6,6	6,6	6,1	5,2
	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

<u>PASIVO</u>	1946	1953	1954	1955	1956	1957	1958
Capital realzado	48,1	37,4	38,4	34,8	34,6	32,1	28,9
Reservas libres	15,4	12,0	14,8	14,3	14,0	13,5	11,7
Reservas afectadas	7,3	5,0	8,1	11,0	8,7	9,5	10,0
Deudas hasta un año	17,2	38,3	30,0	30,0	31,9	33,4	36,4
Deudas a más de un año	1,2	2,8	3,6	2,3	4,1	5,3	5,0
Pasivo transitorio	0,3	0,3	0,3	0,3	0,4	0,3	0,4
Ganancias del ejercicio	10,5	4,2	4,8	7,3	6,3	5,9	7,6
Total del pasivo	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

En esta situación se hace sumamente difícil el cumplimiento de las obligaciones fiscales, pero más difícil aún la regularización de evasiones preexistentes, si ello significa la obligación de abonar los impuestos evadidos.- Dichas sumas están si -

rando en el capital comercial de los infractores, y no pueden -
ser retirados de allí para destinarlos a sus legítimos destina-
tarios, so pena de no poder mantenerse el ritmo de producción si
no se abre otro fuente de financiación que reintegre a la empre-
sa las sumas retiradas masivamente para legalizar evasiones fisca-
les preexistentes.-

Utilidades reales y ficticias en un proceso inflatorio:-

Hemos señalado ya la influencia de la inflación en cuanto a los problemas financieros que de ella se derivan.- Hemos destacado que en determinada forma la inflación impide el cumplimiento de las obligaciones fiscales, o la regularización de las infracciones por razones puramente monetarias: " o se paga el cinco o se paga la quince " es un dilema de hierro, que presumiblemente reconozca sólo una solución práctica.- De allí que la economía se venga del gobierno que infla imponiéndole un empréstito forzoso.-

Pero la inflación puede tener otros efectos nocivos sobre la conducta de los contribuyentes en el caso de la falta de adecuación de la legislación fiscal al ritmo inflatorio.

Existen en nuestro país muchos impuestos que gravan utilidades ficticias, derivadas del aumento de las cifras monetarias por causa de la inflación.- La ley 15.272 de Revaluación de Activos puede poner algo de justicia en esta situación, pero su alcance es un tanto limitado.- La sucesión a su esfera las modificaciones a que los inventarios han sufrido por el proceso inflatorio y los activos totalmente amortizados, aún si se extiende su vida útil en el 50 %, a pesar de que siga prestando servicios en las empresas.- Pero este hecho es nuevo, hasta ahora no se ha reflejado en la estructura fiscal.-

Hasta ahora, la "conciencia inflacionaria" existe sin duda en el consenso general (parecería que este fenómeno tiende a producirse cuando la inflación ha diezmado los capitales) y se encontró en todo ámbito, menos en el fiscal.- El peso de 1943, - base equivalente a 100 para muchas de nuestras estadísticas, siguió siendo el peso de 1959 a todos los efectos fiscales.- Simplemente algunos mecanismos de ajuste (amortizaciones extraordinarias, adicionales porcentuales por año de inversión etc.) permitían un reducido ajuste a esa permanencia ficticia del signo monetario.- El resultado de ello ha sido una serie de imposiciones irreales, fundamentalmente en materia del Impuesto a las Ganancias Eventuales, que de hecho se convirtió en un impuesto a la inflación.- Simultáneamente desapareció toda idea de equidad en el Impuesto a los Beneficios Extraordinarios, aún en el supuesto de - aceptar su base de una retribución "normal" del 12 % a cualquier inversión con cualquier tipo de riesgo.- Pero el valor de inversión, diferencial en cuanto al poder de adquisición en función - del estado más o menos avanzado de la inflación, permaneció invariable a los efectos del cómputo del activo computable.- Era simplemente "tantos pesos".- Con ello se hirió considerablemente el sentido de equidad con que el contribuyente consideraba su propia obligación fiscal frente a la de su competidor, cuyas maquinarias, por ejemplo, pueden haber sido técnicamente equivalentes, pero adquiridas a valores nominales diferentes, los cuales incidían en la base de imposición.-

El resultado de la venta de activos amortizables - sigue la misma línea de ideas.- El valor de realización no puede - ser ajustado a valores constantes, originando en consecuencia utilidades imposibles existentes solamente en los libros.-

En los años de inflación pronunciada, como lo ha sido por ejemplo el año 1959, estas consecuencias pueden ir más allá de los aspectos parciales, para convertirse en un problema global. Si la desvalorización monetaria, por ejemplo, progresa a un ritmo del 3 % mensual, la tasa anual es de un 36 % (64).- En el supuesto que las utilidades del año asciendan a menos de esta cifra, económicamente son inexistentes: hay una pérdida de sustancia.- No obstante, a los efectos fiscales existe "utilidad" y su hipotética existencia determina una obligación fiscal.- De donde se infiere que el impuesto no sólo grava utilidades económicamente inexistentes, sino que además debe ser afrontado con capital, no con ingresos.-

Estos son hechos que el contribuyente puede establecer con especial claridad en los impuestos directos: los inventarios físicos se reducen en cantidad, pero su valor numérico -- tiende a suzentar.-

Todo ello, sin considerar el carácter de impuesto que en sí inviste la inflación.- Es el impuesto más gravoso que el país ha soportado y contra el cual existe sólo una forma de evasión, tal cual lo señaló con fina ironía, pero con gran sentido de la realidad PASTOR, en esa pequeña joya denominada "La Inflación al alcance de todos" (65) y o por LOPEZ (66) al expresar las siguientes reflexiones:-

(64) Este ejemplo no es arbitrario. El índice del nivel general - del costo de vida, subió en enero-noviembre 1959 en un 66.4% véase ECONOMIC SURVEY, Vol. XV. No. 716, pág. 764.

(65) PASTOR G.A.- La Inflación al alcance de todos.- Encic. E.A. de 19

(66) LOPEZ, Alberto T.- La devaluación en los regímenes fiscales. Mercurio, E.A. de 20 de Octubre de 1958.-

" A qué título hablamos de "racionalizar" réditos, beneficios extraordinarios y eventuales, cuya recaudación rindió 8.000 millones en 1957, mientras toda la población del país pagó otro impuesto por falsificación legal de moneda, es decir emisión monetaria, que sumó un importe muy superior?

Cómo puede el experto colocarse anteojeras para no ver el control de cobrios que comienza siendo un despojo al productor, a quien se le suca hasta la mitad del producido neto, para cobrarse luego, sobre lo que la inflación llena ganancias, el impuesto a los réditos, a los beneficios extraordinarios, a las ventas, a las actividades lucrativas, a sellos, a ... ?

Cómo puede ignorar que ese despojo a unos es subsidio a otros, a quienes qui-sa luego, aquél mismo productor debe hacerles compras a precios muy superiores al equivalente de lo que hubiera desarrollado comprando a otro proveedor, no beneficiado con protecciones fiscales?

Cuando se compra caro un artículo protegido, el impuesto lo siente el comprador y luego le transfiere en mayor o menor medida a la comunidad; pide aumentos de sueldos, que van a los costos y a los precios; amortiza su adquisición, aumenta el costo y el precio de venta, etc.-

El experto, el teórico en materia fiscal, pretende ignorar - este porqué no se llama impuesto y porque es economía política.- Así sale de su problema.- También se olvida del impuesto denominado "aportes a cajas de Jubilación".- No quiere saber que ese también es una contribución.- Eso es "política social" o "economía social".- Luego, no ocuparse de ello.-

La verdad es que estamos frente a tres arbitrios financieros que son injustos: en el doble sentido de obligárenos a su pago y en el de contribuir a cubrir los gastos de la administración.

Pero es que ya son "variables molestas"; político o técnicamente y las eliminamos, ignorándolas, etc."

La personalidad del contribuyente argentino.- Recapitulación de abstracciones.-

La ligera revista que hemos pasado a la personalidad y medio ambiente en que se desenvuelve el contribuyente argentino, permiten las siguientes conclusiones:-

1) Afirmación cívico-política y mentalidad fiscal.-

Presumiblemente bajas.- La relación subjetiva con la formación de la voluntad social parece estar deteriorada por razones étnicas y político-sociales.- Existe una evidente falta de correlación con los conceptos cívicos aprendidos en la escuela y sus formas prácticas cotidianas, al punto tal que la concurrencia al acto eleccionario tiene que -- ser forzada coercitivamente (requisito formal para posteriores gestiones es justificar haber emitido su voto).- Una coerción para el cumplimiento del acto más eminente - mente ciudadano es señal de que en caso contrario, el interés sería relativo.- De ello se infiere:- a) una falta de identificación con el fondo, o por lo menos b) con la forma de realización práctica del sistema representativo del gobierno.-

La falta de identificación de la relación "mandante-mandatario" entre elector y elegido es subrayada por la ley electoral y la particular concepción que de ella demuestran tener los partidos políticos actuantes.-

2) La Mentalidad Fiscal.-

En cuanto a la mentalidad fiscal, no puede hallarse nula-

da del estado económico social caótico, herencia de la dictadura depuesta, pero aún no definitivamente solucionado.- Uno de los factores de mayor intererencia, la inflación, sigue causando estragos, con el agravante que la mayor libertad individual existente tiende a subrayar más la sensación de esta situación, que antes se presentaba disimulada para el "hombre de la calle".-

La prestación insatisfactoria de los servicios indispensables tiende a cuestionar la necesidad de contribuir a su sostenimiento, dado que ellos no se cretan en la amplitud y eficiencia que hacen intuir una "contraprestación" pública.-

La sucesión de medidas excepcionales en favor de los infractores relaja la moral del contribuyente honesto, que ve premiadas las maniobras de sus competidores menos rigurosos, a la vez que posterga la regularización fiscal de éstos al esperar futuras oportunidades aún más favorables.-

3) La situación económica en que se desenvuelve el contribuyente.-

La negación absoluta del orden económico aparentemente ha terminado.- Sin embargo es aún prematuro para hablar de una situación "normal".- Los efectos económicos de la inflación subsisten, a pesar de que otros factores de perturbación han desaparecido.-

Pero la sola existencia del proceso inflacionario, con la falta de adecuación de la legislación fiscal a la realidad económica, origina reacciones negativas por razones puramente económicas, derivadas de la escasez de medios de pago en exceso a los necesarios para mantener el ritmo económico en niveles de precio más elevados.- Ello impide el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, habiéndose demostrado el crecimiento

te de los pasivos comerciales.- Hay indicios fundados para correlacionar estos aumentos de pasivo especialmente con las deudas fiscales y sociales, por cuanto es improbable que pueda haber otro origen dentro del sector privado.-

Por otro lado, ello hace cuestionable la posibilidad económica de regularizar infracciones fiscales ya cometidas, por falta de disponibilidades.-

La falta de adecuación de las normas fiscales a estas condiciones impulsa al contribuyente a fijar su contribución en lo que él estima equitativo, lo cual puede estar en contradicción con la legislación.- El cumplimiento estricto de ésta, empero, significa en muchos casos, la efectiva pérdida de substancia, es decir, convierte la justicia tributaria en aberración.-

- - - - -

CAPITULO VII

EL CRIMINO ASIGNADOR EN LOS OJOS DEL CONTRIBUYENTE.-

Un factor de importancia psicológica es el comportamiento del sujeto activo en sus relaciones con los sujetos pasivos.- Estas relaciones distan de ser satisfactorias.-

Parace oportuno indicar aquí los juicios vertidos por el Comité Permanente de Impuestos del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Buenos Aires, a que ya nos hemos referido con anterioridad (67).-

" 3.- La falta de seguridad que el contribuyente ofrece la actual organización de la entidad fiscal:

Ello obedece a la concurrencia de varios motivos, entre los que puede destacarse:-

- a) Excesiva demora en los trámites administrativos.- (Consultas, ajustes, prórrogas, recursos etc.), lo que ha hecho que el contribuyente se encuentre con que sus consultas y reclamaciones son consideradas por una autoridad que, por aplicación rigurosa del principio de "solvo et repeto" no se preocupa de la celeridad y así, la gran mayoría de contribuyentes es tratada con bastante tardanza.- Por lo tanto no debe causar extrañeza que siendo también débil la fiscalización y con el acicate de poder resolver con rapidez y economía controversias con el fisco fuera de las vías normales, el contribuyente resuelve interpretar, liquidar y pagar como mejor le parecen.-

b) Pérdida del nivel moral de que gozaba la antigua irco-

(67) Comité Permanente de Impuestos del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de B.Aires, en Revista de Ciencias Económicas, serie IV. No.3, julio-septiembre 1958, pag.311 y sig.

ción general del Ingreso a los Réditos, como consecuencia del debilitamiento en el personal de la D.G.I., de la vocación técnica y la austeridad de conducta indispensable para que puedan cumplirse con la máxima eficacia las tareas de fiscalización: así como de la pérdida de la autonomía en lo administrativo de la repartición recaudadora y de la intromisión del elemento político como decisivo para juzgar la idoneidad del funcionario, factores éstos que explican la deserción de técnicos formados a través de años y la selección a la inversa de quienes a ella se incorporaron.-

- e) Preeminencia de la interpretación fiscalista, política exegética que originó un clima de inseguridad para los contribuyentes y que induce a éstos, en muchos casos a actitudes y soluciones imprevistas.-

La mayor discrecionalidad en la aplicación de los gravámenes se puso de manifiesto en los numerosos "La Miras - a la Ley ... " que contiene la legislación impositiva y en la falta total de garantías ofrecidas al contribuyente al suprimirse el Consejo con funciones interpretativas, dando éstos al mismo Director General Impositivo encargo de la aplicación de los gravámenes.-

- d) Aumento de tareas que se le agregaron a la repartición, como consecuencia de la multiplicidad de tributos que fueron sumándose al sistema rentístico.-

4.- Deficiente fiscalización: La repartición recaudadora por causas que no se entran a analizar dejó hace años de cumplir planes orgánicos y permanentes de fiscalización y la misma fué orientada de manera deficiente, lo que en los ag

tales momentos es seria preocupación de sus autoridades.

- 6.- Complejidad de las disposiciones fiscales, causa que se manifiesta no sólo en el lenguaje usado, por normas legales y reglamentarias sino también y muy principalmente en los formularios utilizados para la determinación del impuesto, contribuyendo con su falta de claridad a fomentar la tendencia a la defraudación a que se hace referencia en el apartado anterior... "

Esta es la opinión de los técnicos especializados en materia impositiva.- La creemos muy instructiva en cierto aspecto, pero nos tememos que no abarque la totalidad de lo que deseamos puntualizar, al estudiar la reacción del contribuyente frente al organismo recaudador.-

Nos permitimos señalar algunos aspectos de fondo y otros puramente prácticos, que pueden señalar adecuadamente la situación de desamparo en que el contribuyente se encontró por lo menos hasta ahora (ya que entretanto los Tribunales tienen "status" legal).- Dos hechos saltan a la vista y han sido señalados eficazmente por la Comisión: la interpretación fiscalista y la falta de jerarquía técnica y moral de los funcionarios encargados de la recaudación y fiscalización de los tributos.-

PEIRE (60) expresa a estos efectos, refiriéndose a las sanciones de fidele pasci:

" Pero es el caso de inquirirse si el rigorismo penal en materia fiscal, ha dado resultados positivos.- Por otro parte, -

(60) PEIRE, Jorge L.- Evasión Impositiva.- Serie de artículos en "EL COMERCIO COMERCIAL" Agosto-Septiembre 1959, Bs.As. también en edición del autor, Bs.Aires, 1959.-

siendo el damnificado el mismo ente que determina la condena y se beneficia con ella, su equanimidad se hace dudosa y sobre todo antipática.-

Se ha visto la punición a la infracción descubierta. Examinaré otra etapa, la cara del contraventor.- En primer término, los recaudos para facilitar el control se han estructurado con miras a facilitar la tarea del recaudador sin la menor consideración del engorro que les exigen las formalidades acarreen al contribuyente.- Luego viene la inspección propiamente dicha.-

En aquellos impuestos donde empresas organizadas oblan el tributo (Imp. al tabaco, por ejemplo,) el control es sencillo.-

Otras, como Actividades Lucrativas, Ventas, -ellos, - etc., donde la cantidad de contribuyentes es numerosa, la inspección debe comenzar por descartar un sector y no quedarse por cierto, en donde por falta total de comprobantes, la verificación resultaría inútil.-

Queda sin embargo otro grupo en el que la obligatoriedad o la necesidad le conpele a llevar registraciones y comprobantes y finalmente los distraídos o desadvertidos.-

Contra estos grupos se concentra la acción investigadora.- No pocas veces el inspector busca más el error del honesto que el ocultamiento del defraudador, porque sabe que ese error dejó testimonio, mientras que aquel tipo se esfuma sin pruebas ...

... El fisco multiplica las sanciones a los pocos infractores descubiertos, más como represalia por los muchos evasores que se escurren, que como correctivo aleccionador

y eficaces, apartándose de las normas básicas y actuales de la punición.--"

Creemos particularmente feliz esta última afirmación de PRIME.-- Tal vez no se ajuste a la verdad objetiva, pero expresa a la perfección la impresión subjetiva del contribuyente "ya fichado".--

Desde el momento de su inscripción, no sólo debe cumplir con los deberes que la ley le asigna.-- La administración fiscal conservará sin lugar a dudas, a mantener activas relaciones con él, mediante citaciones, reclamaciones (en muchos casos por obligaciones perfectamente cumplidas en su tiempo), todo lo cual-- encarece el costo del cumplimiento de la obligación fiscal (69).--

(69) Compárese lo expresado con el siguiente párrafo editorial de "IMPUESTOS" To. IV. No. 181, Diciembre 1957, pág. 340: "Pero, no obstante, también había que recomendar, y así lo hicieron, que el Fisco evite la multiplicidad de las declaraciones que exige, tratando de simplificar las mismas y esto confirma lo que siempre hemos bregado que el cumplimiento de las obligaciones fiscales no debe ser una carga pesada y a veces ininteligible para el contribuyente, ni reportar un costo de organización para atenderla, que haga más gravosos los tributos.-- Agréguese a ello la dificultad práctica que el contribuyente encuentra a cada paso en sus relaciones fiscales.-- Desde la obtención de los formularios, que muchas veces no se hallan disponibles en cantidad y tiempo para su fácil obtención por parte del contribuyente, hasta la falta de responsabilidad de los funcionarios que atienden las consultas verbales, el contribuyente adquiere la impresión de que la única forma de obviar problemas es "actuar primero y discutir después".--

Estos procedimientos no son considerados eficientes por SURNEY y sus asociados (70), que entienden la puesta a disposición de formularios en vasta escala como punto básico de sus sugerencias, dado que sirven no sólo para el cumplimiento de la obligación fiscal propiamente dicha, sino para el mejor conocimiento de la ley y de la técnica fiscal.- Muy lejos de apoyar una limitación a la entrega de formularios, (situación legítima en nuestro ambiente por una Resolución de la Dirección General Impositiva) el estudio señala la conveniencia de su entrega en vasta escala, aún fuera de las oficinas fiscales, en lugares frecuentados y públicos o semipúblicos, oficinas de correos y similares, sosteniendo al efecto que "ninguna oportunidad de distribuir formularios debe ser desperdiciada.- Los mayores gastos que demanda su impresión serán más que cubiertos por la mejor reacción de los contribuyentes dada la fácil disponibilidad de formularios e instrucciones".-

También la lentitud en la contestación cierta se cuestiona en dicho estudio:- "... pero conseguir que el contribuyente respete la eficiencia de la administración, es necesario - que los casos se solucionen en forma razonablemente rápida ..."

No obstante todo lo sancionado, durante mucho tiempo las autoridades fiscales se consideraron un modelo de perfección.- En especial en la época que tan poco favor hizo a la repartición recaudadora, no han faltado apreciaciones redactadas con cierta autosuficiencia, como la que se transcribe a continuación:- (71)

(70) NATIONS UNIES, Secretario, conjuntamente con HARVARD LAW SCHOOL: Manual of INCOME TAX ADMINISTRATION (Borrador de circulación restringida, Junio 1956)

(71) BOLETIN DE LA DIRECCION INFORMATIVA.- Vol.1, No.3, marzo 1954 pág.11

" Las leyes tributarias han ido adquiriendo a lo par de la evolución del Estado, una complejidad cada vez mayor, derivada de la propia naturaleza de la materia, - de la exigencia constitucional de asegurar la equidad y proporcionalidad de los impuestos y de la necesidad de establecer todos los recaudos imprescindibles para evitar la evasión o el dolo.-

Se ha creado así, necesariamente una técnica impositiva, cuyo carácter científico es materia de estudio para los hombres especializados en esta rama de la finanzas, para los funcionarios de la administración contraídos a un mejor cumplimiento de sus deberes y para los profesionales que deben esclarecer tales cuestiones con el objeto de ilustrar y orientar a los contribuyentes.-

La Dirección General Impositiva ha habilitado dependencias especialmente dedicadas al asesoramiento gratuito del público, a fin de que los responsables del pago de los impuestos vean facilitado el cumplimiento de sus obligaciones con el Fisco, en todos los trámites a que ello dé lugar ..."

No creemos necesario, después de todo lo expuesto, señalar la falta de concordancia que afirmaciones como la citada tienen con los informes de los técnicos independientes, con la opinión pública en general y en especial con el contribuyente que tiene que servir de los servicios tan generosamente ofrecidos.- La responsabilidad de los funcionarios informantes no puede ser invocada, por cuanto las consultas efectuadas verbalmente no dejan

castro ni se otorga constancia y en cuanto a las consultas escritas nos remitimos al informe de la Comisión Permanente del Colegio de Graduados.-

La interpretación fiscalista.-

Nuestras leyes, lamentablemente, no se caracterizan por su claridad, como ya se señaló en el informe transcrito.- De manera que existen numerosos casos en que las interpretaciones del Fisco y del Contribuyente divergen fundamentalmente.- Es factible que la interpretación del contribuyente sea acertada, pero le resultará muy difícil obtener una certificación que así lo demuestre.- En caso de duda la verificación busca la reducción, aunque ello signifique torcer letra y espíritu de la ley.- La interpretación de las deducciones necesarias para "obtener, mantener y conservar" el rédito tienden a contrariar en muchos casos la esencia económica de los hechos, porque éstos impedirían una inmediata mayor recaudación.- Tal vez éste tienda a corregirse mediante una eficaz acción de los recientemente creados Tribunales Fiscales, pero aún estos últimos tienen que rendir su prueba de suficiencia y confianza frente al público.-

Con referencia a lo expresado, véase el siguiente comentario:- (72)

" A diferencia de lo que ocurre en otros países, la eficiencia de un funcionario recaudador no se mide por el número de acuerdos que logra con los contribuyentes a los efectos de la percepción del impuesto, sino, por el

contrario, por el monto de las diferencias logradas - a cargo de los mismos, aunque ellos protesten en todos los tonos de su legitimidad.- "

Otro aspecto fundamental es la lentitud ya señalada, en lo que a devoluciones de excedentes de impuestos se trata.- Ello es - particularmente inconveniente en los casos de pedidos de devolución de importes retenidos en exceso, dado que origina una reacción negativa de un vasto sector (asalariados en lo fundamental) que, ante la imposibilidad práctica de adecuar el impuesto a su juicio personal, como efectivamente sucede con otras categorías fiscales, sienten en forma más pronunciada la presión tributaria subjetiva.- Surray y sus asociados comporten este criterio (73).

Todo ello debe ser juzgado, sin olvidar la probabilidad de estos hechos con la moral por parte de funcionarios del organismo recaudador.- El informe de la comisión ha señalado en forma por demás diplomática la "forma" de resolver "con rapidez y economía controversias con el fisco fuera de las vías normales".-

La existencia de tales problemas es innegable:- - Fuera de la práctica cotidiana en las relaciones con el fisco, - que obliga a todo profesional a conocer estos hechos, aunque no los apruebe, ha tomado estado público el planteamiento hecho formalmente por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, sobre ciertas situaciones aparentemente anómalas en una delegación fiscal en dicha provincia.- Lamen-

(73) Al efecto sostienen que "... los procedimientos lentos y dificultosos en las devoluciones con casi toda seguridad han - de ser resentidos por los contribuyentes".-

tablemente tales situaciones tienden a constituir la regla y no la excepción.-

Todo ello impulsa al contribuyente a considerarse en franca beligerancia con la repartición fiscal.-

A nadie le encanta pagar impuestos.- Esto es una verdad incontrovertible.- Si los impuestos, como hemos visto, no están adecuados a la mentalidad de los contribuyentes y se recaudan en situaciones económicas inadecuadas, pero aparte de ello existe una absoluta falta de confianza en la equidad y honestidad de los procedimientos fiscales, -sería ingenuidad pretender - obtener un correcto cumplimiento por parte de los obligados.-

Las recientes reformas fiscales pueden contribuir a atemperar el clima de absoluta beligerancia.- Pero no puede darse del contribuyente que se avenga a un armisticio a título de rendición incondicional.- Esto es lo que se ha intentado hacer hasta ahora, con el éxito conocido.- Tal vez sea hora, sino de invertir los términos, por lo menos de tratar de encontrar un común denominador.- Este común denominador tiene que ser la RESTAURACION DE LA CONFIANZA en la rectitud fiscal, aunque ello signifique renunciar a éxitos de recaudación inmediatos.- Al armisticio debe seguir la "Paz fiscal", no la "Res mudación" de las acciones, para usar la terminología de PEIRE.-

También Surrey y asociados consideran la necesidad de establecimiento de acertadas "Relaciones públicas".-

La Pirámide Fiscal.-

Muchas veces se ha procurado derivar la carga fiscal a "los ricos".- Una de las características de la masa de contribuyentes del impuesto a los réditos, es la relativa ausencia de "altas rentas".- Es posible que en ello influya la legislación

siens, ya que la economía del impuesto justifica las erogaciones inherentes a cambios estructurales, justamente para eludir la progresión exagerada.- Las últimas cifras conocidas son las siguientes:-

Cantidad de contribuyentes por escala de ingresos 1958 (74).-

<u>Escala de renta neta sujeta a impuesto</u>			<u>Contribuyentes</u>	
			<u>Número</u>	<u>% a total</u>
Hasta		9.999	125.267	28,5
10.000	a	14.999	52.849	11,9
15.000	a	19.999	40.689	9,2
20.000	a	24.999	34.035	7,7
25.000	a	29.999	27.183	6,1
30.000	a	39.999	39.012	8,8
40.000	a	49.999	25.752	5,8
50.000	a	74.999	35.785	8,1
75.000	a	99.999	18.346	4,1
100.000	a	124.999	10.740	2,4
125.000	a	149.999	7.071	1,6
150.000	a	249.999	13.106	3,0
250.000	a	499.999	8.270	1,9
500.000	a	749.999	2.152	0,5
750.000	a	999.999	924	0,2
1.000.000	a	1.999.999	925	0,2
2.000.000	a	2.999.999	199	-
3.000.000	a	3.999.999	58	-
4.000.000	a más		51	-

excluido rentas de sociedades anónimas y de cuarta categoría no declaradas directamente ante la Dirección.-

Nótese que solamente el 9,8 % de los contribuyen-

tes han denunciado rentas imposables superiores a los m \$ n. 100.000 y solamente 1223 personas en todo el país son contribuyentes directos por importes superiores al millón de pesos.- Esalta evidente que una imposición más rigurosa a las altas rentas es de rendimiento relativo.- En ello se explica la tendencia al incremento de la imposición al "sector medio", con los consiguientes conflictos de orden fiscal.-

- - - - -

CAPITULO VIII

RESPONSABILIDAD DE CORRELACIONES A LAS PARTES ANTE LA MAGNITUD DEL PROBLEMA.-

Pocas veces ha existido una concatenación tan pronunciada entre causas y efectos.- Causas atribuidas al sector privado han marcado sus efectos en el sector público y viceversa.-

Creemos que no se puede aislar la responsabilidad de la magnitud del problema y adjudicarla a uno de los bandos.- La evasión es un aspecto de un problema de más vastos alcances, según ya lo señalara la Comisión Asesora, cuyo informe nos hemos referido.-

Si bien existen en el contribuyente todas las características "a priori" para inclucirlo a la evasión, no es menos cierto que el Estado es tan responsable como la masa de contribuyentes.- No es del caso sostener que probablemente el grueso de la cuestión deba buscarse en el estado caótico que el país ha heredado de épocas que suponemos superadas.- El proceso de ajuste no ha terminado aún, en el campo tributario, como en el resto de la economía aún no se ha vuelto a la normalidad.- El necesario proceso de ajuste aún no ha terminado, las cifras de la circulación monetaria, como también el creciente déficit fiscal así lo demuestra.-

Ni el Estado ni los particulares han dado señales de haber "dado vuelta la hoja".- Los problemas económicos aún subsisten.-

Ultimamente se ha notado una resaca saludable en el sector estatal.- Existe por lo menos un indicio que uno de los factores de perturbación, la falta de adecuación de las leyes

fiscales, tiende a ser corregido.- Prueba de ello lo constituyen, por lo menos en principio, la creación de los Tribunales Fiscales, la Revolución de Activos, la rebaja del impuesto a las Ganancias Eventuales al 5 %.- Pero simultáneamente se han abierto nuevos frentes de perturbación.- El tratamiento discriminatorio de las utilidades cobradas en forma de dividendos (ley 14.789) y la exoneración de impuestos a los técnicos contratados en el exterior (ley 15.273) tienden a violar nuevamente los principios de equidad a los cuales se procura retornar.-

Tampoco están exentos de responsabilidad el Poder Legislativo, por una parte y los Partidos políticos por la otra.

Resulta muy cuestionable si la acción legislativa del Congreso contribuye a formar una conciencia cívica más positiva.- Tres hechos demuestran lo que sostenemos:-

a) El 30 de septiembre de 1959 el Poder Ejecutivo envió al Congreso los proyectos de presupuesto correspondientes a los ejercicios fiscales 1958/59 y 1959/60.- El primero de estos proyectos reemplazó el enviado un año antes al Congreso y que no fué tratado.-

De manera que prácticamente el primer año de vida constitucional se desarrolló sin un presupuesto sancionado por la representación popular.-

b) El artículo 27 de la ley 14.709, sancionado por el Congreso en diciembre de 1958, importa una delegación de las facultades constitucionales del Poder Legislativo en el Poder Ejecutivo.- Dicho artículo establece:-

.... A tal fin, el Poder Ejecutivo queda autorizado para establecer, con carácter transitorio, impuestos sobre de-

terminadas importaciones y/o exportaciones, el tiempo de formalizarse el despacho a plaza o la exportación en su caso ...

... El Poder Ejecutivo determinará la forma, oportunidad y condiciones en que se aplicará este tributo, las excepciones a su régimen, así como el organismo que tendrá a su cargo la aplicación, percepción y fiscalización de dichos impuestos".-

Este hecho ha motivado una declaración de la Asociación Argentina de Estudios del Derecho Fiscal: (75)

" Vista la disposición del artículo 27 de la ley 14789 , que autoriza al Poder Ejecutivo a establecer impuestos sobre determinadas importaciones y/o exportaciones regulando asimismo, la forma, oportunidad y condiciones en que se aplicará este tributo, sus excepciones y el organismo encargado de su aplicación, la Asociación Argentina de Estudios del Derecho Fiscal,

Declara:

que la referida disposición legal, en cuanto faculta al Poder Ejecutivo a crear nuevos impuestos, importa lisa y llanamente una delegación, sin limitación alguna, del poder de imposición al Ejecutivo, delegaciones a todas luces inconstitucional, que afecta la validez de las medidas que en su virtud adopte el P. Administrador;

que el principio de la legalidad es el postulado básico del Derecho Constitucional-Fiscal, en virtud de lo cual

(75) ASOCIACION ARGENTINA DE ESTUDIOS DEL DERECHO FISCAL, Declaración en Impuestos, To. XVII. No.194, enero 1959, págs.7-8.

"no hay tributo sin ley" como medio de asegurar a los contribuyentes la garantía a su derecho de propiedad y que reconoce una raigambre histórica que nace a partir de la Carta Magna de Inglaterra de 1215, pasando a través de todos los textos constitucionales de los Estados-organizados jurídicamente bajo regímenes donde impera el respeto a la propiedad y a la libertad individual;

que la Constitución Nacional establece que "Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º (art.17) y que "corresponde al Congreso... 1º- ... establecer los derechos de importación ... 2º- ...imponer contribuciones directas por tiempo determinado en todo el territorio de la Nación" (art. 67), preceptos éstos que consagran el mencionado principio de la legalidad en materia tributaria, que reconoce además antecedentes en todos los proyectos y precedentes constitucionales de nuestro país, de el acta capitular del Cabildo de 1810;

que siendo jurídicamente el tributo una prestación debida en virtud de una obligación de derecho público por el particular al Estado, esa misma obligación y todos los elementos que la integran - sujeto, hecho imponible, objeto y su quantum - deben ser fijados por ley, como asimismo, las exenciones que a su aplicación correspondan; que tales poderes de imposición reservados a los órganos legislativos, no pueden ser delegados al poder administrador, ni totalmente ni parcialmente, porque ello implica someter al contribuyente al discrecionalismo administrativo, lo que está reñido con el Estado de Derecho e importa conceder por el Congreso al Ejecutivo "faculta -

“cas extraordinarias” que podrían caer en la anulación del artículo 29 de la Constitución Nacional;

que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido invariablemente que “los principios y preceptos constitucionales - de la Nación y de las Provincias - son categóricos en cuanto prohíben a otro Poder que el Legislativo, el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas”.-

que la delegación hecha por Ley, es inconstitucional y es grave aún, que si la atribución se la hubiera otorgado por el mismo Ejecutivo, ya que evidencia el abuso ciego del Parlamento en ceder una atribución suya - totalmente exclusiva, que han sido tan cara a la historia constitucional y financiera de muchos países.- De. Aires, 15 de enero de 1959.-

(Ido.) Dr. Horacio A. García del campo Dr. Manuel M. Alamo

Presidente Secretario Interino.

- e) Idéntica delegación signatiles, a nuestro juicio, el artículo 8º de la ley 15.273, al resultar, prácticamente - al Poder Ejecutivo a implementar un impuesto a la exportación.-

En cuanto a los partidos políticos, en sesión no ha sido muy notoria la reserva en cuanto a la neutralidad fiscal predominantemente.- La tendencia de absoluta abstención, por parte del oficialismo y de absoluta negación, por parte de la oposición, no ha permitido realizar a debites llevados con albur, que pudieran ser invocados de ejemplos para la ciudadanía.- La disciplina de bilanes y la postura en cuanto a la propiedad de las bancas no son precisamente -

ejemplos de altruismo y tampoco han servido para clarificar el ambiente.-

Los órganos de opinión han sido, en algunos casos, los que más han contribuido a escel recolectar la opinión pública, pero su acción aislada no ha sido suficiente para dar solución al problema de fondo.-

Tampoco los profesionales pueden quedar librados de responsabilidad.- Como acertadamente señala López, han encontrado la línea de la menor resistencia al fragmentar los problemas en distintas especialidades, declarándose idóneos sólo para aspectos parciales.- Así por ejemplo, han contribuido con su experiencia al perfeccionamiento de aspectos parciales de las leyes fiscales, sin intentar siquiera, atacar el problema de fondo que ofrece la legislación fiscal, la falta de adecuación del espíritu de las mismas a la situación económica.- De tantos árboles, no han visto el bosque.- El problema ha adquirido pues, una complejidad en que resulta muy difícil su solución.-

Las soluciones propuestas.-

Las soluciones propuestas hasta la fecha nos parecen unilaterales.- El Estado procura la solución del problema mediante la intensificación del control fiscal.- Ello es, evidentemente necesario.- Para ello debe comenzar por reestructurarse la Dirección General Impositiva, la cual a la sazón tiene un Interventor con facultades organizativas.- Asimismo parece que se quiere volver al antiguo Consejo, o una estructura similar, de acuerdo a lo que fué sugerido ya por la Comisión Permanente de Graduados en Ciencias Económicas.-

El problema fundamental está evidentemente en la falta de medios para hacer de la Dirección un organismo eficiente.

te, como lo ha sido en otras épocas.-

Sus servicios se hallan dispersos en muchos edificios, los archivos están en un estado de abandono tan lamentable, que muchas inspecciones se están realizando en la práctica sobre las copias de declaraciones en poder de los contribuyentes.- Tal vez todo ello pueda ser resuelto, pero aún queda el otro problema: la calidad del material humano con que tiene que operar la Dirección.- Las más modernas máquinas electrónicas no pueden contrarrestar la actuación ineficaz e dudosa del factor humano.- En un primer momento se tenía entendido que la intervención declararía "en comisión" al personal fiscal, pero ello fué desmentido.- Fuera de ello, la racionalización administrativa no puede abarcar solamente la mecánica del trabajo: tiene que recuperarse la confianza de los contribuyentes, que, según se ha señalado, ha desaparecido casi totalmente.- Ello es de tanta importancia como la racionalización y la obtención del necesario nivel técnico del agente recaudador.-

Por el otro lado, se ha propuesto la intensificación de las penalidades.- Esto no ha dado mucho resultado hasta ahora, como se ha procurado demostrar en este trabajo (76).- Hay quien sostiene que la falta de penas corporales ha originado la evasión incontrolada.- Tanto Bielsa (77) como Posadas-Salgrano se pronuncian contra esta idea, basándose al primero de los citados en la jurisprudencia de la Corte Suprema, en especial CCV, -

(76) Nótese que las escalas de sanciones monetarias aconsejadas por Murray son inferiores a las vigentes actualmente en nuestro país.-

(77) BIELSA, Rafael, Compendio de Derecho Público, To. III. Bs. Aires, 1952, pág.121.-

330 y el segundo en la teoría de Goldschmidt, en que señala la falta de daño de los bienes jurídicos, que es el elemento que provoca la sanción del delito penal.-

Al efecto, comenta FORADAC-BELGRANO: (78)

" La concepción doctrinaria antes expuesta está basada - en el sentir público que el incumplimiento de las disposiciones fiscales no constituye una ofensa a la moral. La transgresión de los deberes que el contribuyente tiene frente al Estado, no es objeto de reprobación social. La conciencia pública queda más o menos indiferente frente a tales infracciones y no las considera delito".-

También PEIRE se expresa en este sentido: (79)

" Se debe suponer que el Estado está desprovisto de espíritu vindicador y que el legislador al imponer castigos lo hace en el propósito de corregir desviaciones".-

Hay otra cuestión que debería ser considerada, desde un punto de vista eminentemente práctico: Sería constitucionalmente factible la pena corporal para delitos fiscales sin su inclusión y definición en el Código Penal? Se nos ocurre que no podría ser.- En tal caso es teóricamente sencilla la incorporación del pertinente artículo en dicha ley de fondo (80).- Pero ello significaría instituir el Delito fiscal en todo el país, sin poder limitar su aplicación a los impuestos Federales.- De donde surge el peligro de -

(78) FORADAC-BELGRANO, G.A. - Derecho Tributario.- Editorial Medin, Montevideo, 1959, p-ag.492

(79) PEIRE, Jorge J.: "Evasión Impositiva" - Serie de artículos - en "El Cronista Comercial", agosto-septiembre 1959, Bs.Aires

(80) SORREY se muestra partidario de ello, pero presupone un sistema judicial al estilo norteamericano.- Este presupuesto -- no resulta aplicable en la Argentina, dada la diferencia de su organización judicial.-

que bajo el aspecto de penalidad de orden fiscal podría iniciarse una verdadera persecución de personas que por razones que no son del caso analizar, pudieran ser consideradas inconvenientes.- Aún están demasiado frescos en la memoria de los argentinos las privaciones de libertad por motivos arbitrarios.- Nos parece que políticamente una medida de este tipo sería inoportuna, sin perjuicio de las ilustradas opiniones citadas.-

Aparentemente, en otros círculos no se comparte esta opinión.-

La Conferencia Nacional de Ministros de Hacienda, reunida en Buenos Aires los días 30 y 31 de Julio de 1959, entre otros despachos, no sólo expresará:

- " IV.- **ANÁLISIS DE EVASIÓN FISCAL.**- Recomendación:- El estudio de la posible incorporación al Código Penal que tipifique el delito de evasión fiscal, previendo la adecuada represión del mismo.- "

sino que ofrecen una interpretación un tanto "moderna" del acerto fiscal al proponer el siguiente proyecto de convenio sobre:

- " III.- **INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN SOBRE LA SITUACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES.**- Artículo 1º.- Los organismos recaudadores de las partes intervinientes quedan obligados a suministrar las informaciones necesarias para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y responsables de sus respectivas jurisdicciones a solicitud de cualquiera de aquéllos organismos y por intermedio de funcionarios debidamente autorizados o por correspondencia cuando por razones de distancia así resulte conveniente.-

Artículo 2º.- Los organismos recaudadores podrán facilitar el acceso a los ficheros, registros y legajos a fin de que pueda practicarse el cotejo de los contribuyentes inscriptos en cada jurisdicción y obtenerse los informes que resulten de la documentación existente.-

Artículo 3º.- Los fiscos cuando realicen inspecciones a sus contribuyentes radicados en otras jurisdicciones contarán con la colaboración necesaria de los organismos recaudadores de éstas en los casos en que no fuere posible efectuar las verificaciones por causas imputables al contribuyente.-

Artículo 4º.- Los organismos recaudadores que comprueban el incumplimiento de obligaciones fiscales, en especial la evasión del impuesto a los sellos o incumplimiento de los deberes formales del Impuesto a los réditos, a las ventas y a las actividades lucrativas (Convenio Multilateral), deberán poner dicha circunstancia en conocimiento de la jurisdicción interesada mediante formularios tipo elaborados al efecto por la Dirección General Impositiva.- (81)

Una posibilidad interesante, aunque más no fuere en teoría, es la publicación de la nómina de los defraudadores fiscales descubiertos.- Diversos informes al Congreso Internacional de Madrid señalan esta práctica, aunque aparentemente ella sola no resulta eficaz.- Puede considerarse de interés como parte in-

(81) CONFERENCIA NACIONAL DE MINISTROS DE HACIENDA.- Buenos Aires, julio 1959, Despachos de la Comisión de Impuestos, en DERECHO FISCAL, año IX, No. 102, Diciembre 1959, pag.287.-

tegrante de una conjunción de medidas, al estilo propuesto por -
Surray y asociados.- Se señala la efectividad de la utilización
de los medios habituales de información pública (periódicos, ra-
dio, televisión etc.) no sólo para la tarea de divulgación de in-
formaciones sobre la eficiente administración fiscal, sino también -
sobre las penalidades con que fueran sancionados los infractores
condenados en juicio.- En ello aparentemente se procura seguir el
slogan publicitario "Crime does not pay" de gran éxito en Esta -
dos Unidos.-

También la publicidad de la lista de infractores ,
al estilo europeo, está condicionada al relativo juicio de valor
que se aplica en general al evasor.- En otras palabras, la amplia
publicidad de la nómina de infractores puede resultar eficaz si -
la "moral fiscal" pre dominante es elevada, en la terminología de
COMMONLAWERS.- Caso contrario, es probable que el público no re-
sione en forma conveniente ante tal publicidad.- Por otro lado ,
debe tenerse en cuenta también que tal publicidad puede tener un
efecto contraindicado, así con ello se demuestra públicamente la -
enorme cantidad de evasores, o a través de la falta de correla - -
ción de la cantidad de evasores descubiertos con la presunta can-
tidad de evasores existentes, la publicidad puede ser interpreta-
da como demostración de la poca eficiencia de la represión.- Con -
ello se daría un aliciente a la evasión , lejos de combatirla.- -
De cualquier manera, resulta un tanto cuestionable si dentro del -
actual concepto de secreto fiscal que establece la legislación ar-
gentina, una medida de tal tipo puede tener cabida.- Asimismo de-
be tenerse en cuenta que también para este caso adquieren vigencia
las dudas expresadas anteriormente con motivo de analizarse la a-

aplicación de penas corporales a los infractores fiscales.-

En resumen, se estima que una medida de este tipo por ahora no debe ser considerada en nuestro país: presumiblemente resultaría un nuevo elemento de perturbación en el ya complejo panorama.-

Otras proposiciones tienden a la reimplantación del perdón fiscal, como los proyectos Rodríguez Diary Beiró, a los cuales ya nos hemos referido.- Pero no ofrecen ninguna seguridad que tras el perdón venga el arrepentimiento y el cumplimiento regular.-

Las recomendaciones del Comité Permanente de Impuestos del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, con fecha 4 de febrero de 1956, está concebido en los siguientes términos:-

" Que por las causas que lo originan - brevemente expuestas - y cuyo orden de numeración no indica grado de intensidad, puede advertirse que el problema no es de fácil y rápida solución;

Que sería ineficaz pretender abordarlo sin actuar sobre dichas causas, siendo en cambio éstas las que deben atacarse;

Que tales medidas para evitar la evasión fiscal no han de consistir pues, en más severas disposiciones represivas, dado que - si no se dan previamente otras circunstancias - esas medidas podrían ser contraproducentes y agravar el problema.-

Elle sin perjuicio de revisar el régimen represivo, cuando la situación económica se restablezca y la población tenga confianza en el buen empleo de los dineros públicos".-

El Comité Permanente de Impuestos del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas!

RECOMIENDA:

A fin de combatir el fenómeno señalado, deberían adoptarse las siguientes normas:-

1.- Una política que tienda al equilibrio monetario, lo que atenuará el impacto fiscal, frenando así la tendencia a la evasión.-

Paralelamente, debería revisarse el régimen tributario a efectos de suprimir o atemperar la tributación a las utilidades meramente nominales y reducir las tasas de los impuestos a medida que una mejor recaudación de los gravámenes lo permita, llegándose incluso a la supresión de algunos tributos técnicamente inaceptables, como es el caso del de sellos.-

2.- Estricta austeridad en el uso de los dineros públicos; racionalización administrativa y eliminación de todo gasto prescindible.- Así como la inmoralidad y el derecho se permean bilizan de arriba hacia abajo en el manejo de la cosa pública; - la austeridad, la moralidad y el firme ejemplo de contención dados por el gobierno y sus funcionarios, son los únicos que pueden contribuir a afirmar los principios éticos y morales, cuyo abandono resulta en gran medida causa de la evasión fiscal.-

3.- Eliminar la discrecionalidad y dar mayor jerarquía a la Dirección General Impositiva, lo que dará mayores garantías al contribuyente.- Para ello propugnan estas medidas:-

a) Creación de un organismo (Tribunal Fiscal) de interpretación de las normas legales, de consulta durante su aplicación y de decisión previa al pago de los casos controvertidos, ajeno al organismo recaudador y a quien éste debe respetar, como los otros poderes de la Nación, respetan al Judicial.-

Adelantándose a tales propósitos podrían restablecerse - las facultades de interpretación general de las leyes fiscales a un Consejo, independiente de los propios funcionarios encargados de recaudar los impuestos, dándole intervención cuando, para resolver recursos contenciosos, la Dirección General Impositiva no cuenta con criterios interpretativos generales dados por resoluciones anteriores.-

b) Revisión de todas las normas legales o reglamentarias que otorgan injustificada situación prevaleciente al fisco, restableciendo la igualdad de ambos sujetos de la obligación tributaria, cuyo efecto los presupuestos de la imposición debieran - cancelarse de manera más precisa.-

c) Simplificación del sistema tributario - con lo que asimismo se contribuiría a facilitar la labor de fiscalización - purificándose en este sentido, desde ya, reunir con el impuesto a los réditos el gravamen a las ganancias eventuales sin perjuicio de mantener un tratamiento diferencial adecuado sobre tales ganancias y suprimir el impuesto a los beneficios extraordinarios, cuya importancia en la recaudación sería mínima, si se practica la revolución de los activos en estudio o, aún, si sólo se corrigen los efectos de la inflación en el capital computable.-

d) Extremar la idoneidad y moralidad del personal técnico, actuante, que debe remunerarse adecuadamente, con el fin de lograr el más amplio prestigio de los señores inspectores por su conocimiento técnico, por su equidad y por su probidad.-

A este fin, se considera de importancia que la Dirección General Impositiva goce de autonomía en lo financiero, así como que su presupuesto sea fortalecido a efectos de permitir de-

ter a la repartición de los medios adecuados para la fiscalización.-

Por sobre todo, debe continuarse sin descanso la acción destinada a lograr que la misma retome su antigua disciplina y capacidad de trabajo en defensa de los legítimos derechos del fisco.- al efecto moralizador se transmitirá a los contribuyentes y gradualmente se logrará así que todos cumplan con más seriedad y responsabilidad sus respectivas obligaciones en el proceso de liquidación y pago de los impuestos.-

e) Amplia publicidad de los proyectos fiscales que se estudian; consideración de la opinión de los sectores de contribuyentes e instituciones técnicas representativas.-

4.- Para obtener una mejor fiscalización se proponen las siguientes medidas:-

a) Desarrollo de planes sistemáticos de fiscalización con alto espíritu técnico.-

b) Aprobación del proyecto de reglamentación en estudio, sobre certificación de las declaraciones impositivas por Contadores Públicos Nacionales, de modo tal que, en principio, las mismas merezcan fé al fisco y exista una responsabilidad mayor en la actuación profesional de los asesores.-

c) Eliminación de la declaración jurada de los contribuyentes marginales, tal como se había proyectado durante el año 1956.-

d) Amplia utilización de las informaciones ("Cadenas") que obran en poder de la Dirección y desarrollo de nuevas fuentes de investigación para uso efectivo de este medio de control.-

5.- Con referencia a la creación de condiciones económicas más favorables que eviten el desarrollo de la tendencia a evadir el pago de los impuestos, sugieramos:

a) Medidas impositivas de aliento a la mayor producción y fortalecimientos de las empresas.-

b) Revaldo a los fines fiscales de los bienes de uso de los activos.-

c) Elevación de los mínimos no imposables y deducciones por cargo de familia.-

6.- Sería también factor de importancia para contribuir a un saneamiento de los costumbres tributarios, la simplificación de las disposiciones y formularios, cuidando la claridad de expresión y accesibilidad al contribuyente.-

Buenos Aires, 4 de febrero de 1958.-

(Fdo.) Carlos A. Carrera.- Julián B. de las Barreras.-

Alberto T. López.- Ernesto Malacorte.- Alfredo

Parga.- Enrique J. Reig.- Nicolás J. Scotti.-

(82)

(82) COMITÉ PERMANENTE DE IMPUESTOS DEL COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS, en REVISTA DE CIENCIAS ECONÓMICAS.- Serie IV.- No. 3 - Julio/Septiembre 1958.- págs. 316/317

- - - - -

PARTIE TERCERA:-

CONCLUSIONES

CAPITULO II

QUE PUEDE ALCANZARSE PARA COMBATIR LA EVASION.-

La lectura de las líneas precedentes tiende a establecer la multiplicidad de causas en que se origina el problema motivo del presente trabajo.- Por ello, necesariamente las soluciones deben estar en relación a las causas.-

El análisis de éstas demuestra la dificultad existente en remover algunas de ellas a corto plazo.- La situación económico-política de un país no puede ser modificada en su estructura con la celeridad necesaria como para que algunas de las causas fundamentales de la evasión desaparezcan por arte de magia.-

Por esta razón resulta prudente dividir cualquier plan de acción en dos aspectos: uno que tuviera objetivos inmediatos, sobre los que se podría empezar a trabajar ya, y otro de los objetos mediatos, es decir aquellos cuya solución debe tenerse presente, pero que recién puede tener efectiva aplicación cuando las situaciones generales estén dadas.-

Los objetivos inmediatos:-

Este programa puede tener principio de ejecución a la brevedad.- No se debe cometer la ingenuidad de procurar ofrecer una solución para todos los problemas, sino simplemente señalar los puntos, que, a raíz del análisis efectuado en este trabajo, parecen más vulnerables y aparentemente más ajenos a la situación económico-social, de manera que su solución puede ser encarada en forma directa.-

El pasado y el futuro:-

Aún dentro de este capítulo debe hacerse una - distinción de lo que parece ser factible para el futuro y de lo que debe hacerse con lo pasado.- Resulta evidente que existe una evasión fiscal de vastos alcances, de cuya amplitud posible hemos tratado de hacer una aproximación en capítulos precedentes.- Resulta obvio que, aún resolviendo todos los problemas sugeridos, no se obtiene un simultáneo desbloqueo de los impuestos evadidos, que presumiblemente forman parte de los capitales circulantes de las empresas, a falta de otras formas crediticias de financiar su producción a niveles cada vez superiores.-

1) Qué hacer con el pasado? Presumiblemente, aún corriendo el riesgo de considerar esta situación en forma demasiado favorable para el evasor (en el sentido de suponerse la imposibilidad práctica del desbloqueo de los impuestos evadidos, cuando en la realidad es posible que una porción considerable estarían inmediatamente disponibles, en vez de hallarse invertidos en actividades - productivas) no vemos otra alternativa que alguna forma de amnistía.- Debe procurarse conjugarse la pretensión fiscal de cobrar lo que le corresponde, con la presumible imposibilidad de la economía privada de darlo.-

Lógicamente y así se desprende del presente trabajo, no se ignora el impacto emocional que ello ha de significar nuevamente para el "cumplidor".- Pero hay importantes razones para sugerir tal procedimiento, dado que no se entrevée otra forma de regularizar la situación, sin producir un daño económico peor que la situación actual.- Lo importante sería, sin duda, llegar a convencer al infractor que es la última oportunidad que se le -- brinda.- Tal vez una ley especial sea el medio idóneo de realizar

esta "limpieza".- Pero la misma ley debería contener las defensas contra la especulación del infractor.- Debe su convocarse sugiere se le dé la última oportunidad y que en el futuro no exista otro "día del perdón".- A estos efectos se sugiere una redacción cuidadosa, que simultáneamente limite la facultad de dictar nuevas leyes de este tipo, exigiendo, por ejemplo, mayorías calificadas para su sanción e impidiendo que tales temas, aún con mayorías calificadas, sean tratados en los periodos de sesiones que preceden a elecciones generales.-

Dentro de estas líneas de ideas, se plantea a continuación el problema si recurrir a "amnistías" (del tipo del Decreto-Ley 4073 y del proyecto Rodríguez Díaz) o recurrir a moratorias generales.-

Un elemental sentido de equidad - aún en una proposición que esté en pugna con éste - hace preferir la moratoria general a la amnistía.- La moratoria general significa la obligación de regularizar situaciones existentes, aunque se otorguen plazos para que ello tenga lugar.- La amnistía significa perdón fiscal.-

Una tercera alternativa sería la financiación bancaria de las deudas existentes.- Ello tendría la ventaja que el Estado se reune rápidamente con los fondos que se le adeudan y - que los bancos se encargarían de obligar a sus deudores a un efectivo cumplimiento.- Pero se apone a este razonamiento un argumento de mayor importancia:- el impacto inflacionario que ello significaría, y que se crearían especialmente los medios de pago necesarios.-

De manera que expresamos nuestra preferencia por la moratoria, con las limitaciones expresadas.- De aplicarse una adecuada técnica, podría tal vez, si no solucionarse, por lo menos

consolidarse este problema.- El fraude ya realizado no tendría porqué seguir originando nuevos fraudes.-

Un elemento intermedio entre el problema del pasado y el del futuro podría ser constituido por un CENSO GENERAL DE CONTRIBUYENTES.-

Resulta probable a través de las cifras suministradas que exista una gran masa de contribuyentes "de jure" cuya existencia es ignorada por la Dirección General Impositiva.-

Abarcar dichos contribuyentes es tarea que interesa tanto al pasado como al futuro.-

2) El Censo General de Contribuyentes:- Esta medida sería tal vez una posibilidad de abarcar a una notable cantidad de contribuyentes hoy desconocidos.- La base de la idea y así se ha practicado eficazmente por las Cajas de Jubilaciones, es la siguiente:- Difícilmente existan muchas personas en el país que no tengan necesidad de realizar algún trámite oficial, municipal, provincial, bancario etc.- No se las podría obligar a exhibir el "acuse de recibo" del correspondiente formulario censal?

Lógicamente habría que llevar esta idea conjuntamente con la moratoria antes sugerida.- De tal manera también el contribuyente infractor tendría la sensación de que tal vez en esta oportunidad podría "sucederle algo" si no arregla su situación.-

Se nos contestará que no existe ninguna seguridad que un proyecto de este tipo sea efectivamente cumplido por todos.- Es que justamente con ello entramos a discutir una de las fallas básicas de los conceptos aplicados hasta ahora: Por miedo de que determinada acción no fuera absolutamente eficaz, se la posterga para nuevos estudios y su ulterior perfeccionamiento.-

En otras palabras, hay miedo de no tener un éxito del 100%. se
notaba por la inacción.- Acaso no sería preferible, ante la pro-
bable magnitud del problema, localizar a 100.000 nuevos contribu-
yentes que seguir como ahora? Cuanto más contribuyentes conoci-
dos existen, tanto menor es el margen que le queda a la parte -
desconocida.- A ello nos referiremos más adelante.- Por ahora so-
lamente deseamos expresar nuestra más absoluta convicción que -
un censo de contribuyentes, concebido como censo y no como instrum-
ento de investigación de la corrección de las declaraciones pre-
sentadas, podría resultar una experiencia muy provechosa.-

Es de señalar que esta idea está ampliamente rag-
paldada por las proposiciones de SURREY (83) y de sus asociados.
El "MANUAL" consideró básico un adecuado registro de contribuyen-
tes.- En realidad, se basa en éste y sus distintas subdivisiones
por especialidad, para construir un sistema eficaz de confronta-
ciones con otras informaciones que sugiere se exijan a los con-
tribuyentes (en el estilo de nuestro sistema de agente de infor-
mación, más ampliado y clasificado desde otros puntos de vista).
La obtención de registros de tal perfección es un desideratum a
largo plazo, pero por razones obvias no puede ser encarado en es-
te planteo sino a título de ejemplo.- El censo de Contribuyentes,
propuesto, espero, es considerado como necesidad vital inmediata.

A nuestro juicio, éstas son las dos medidas fun-
damentales que habrá que tener por parte de la administración -
fiscal para dar por señalado (sin espíritu vengativo) al único -

(83) NACIONAL UNION y HARVARD LAW SCHOOL: INCOME TAX ADMINISTRA-
TION.- (Circulador de circulación restringida, junio 1956)

propósito de mejorar la situación existente para poder encarar las medidas inmediatas para el futuro.- Con ello debemos significar el esfuerzo a cumplirse para circunscribir la evasión a sus alcances actuales, procurando reducir éstos, pero en lo fundamental, evitar que la enfermedad haga progresos.-

Por lo tanto este punto de vista choque a la mente fiscalista.- Pero la situación es ésta:- La evasión fiscal ya existe. Y el pueblo argentino ya la paga.- La guerra se financia en el momento, no después.- Se financia con las privaciones y la pérdida de capitales que tienen lugar en el momento, más tarde habrá que financiar la reconstrucción.- En la misma forma la evasión actual ya la paga el pueblo.- La paga con tasas asfixiantes, con la inflación motivada por el déficit estatal, etc. etc., pero la paga ahora.- Por ello debe tener más importancia evitar que la siga pagando en forma cada vez más gravosa, que procurar restituirle una parte de lo ya pagado irrevocablemente.- Aquí está la importancia de evitar la evasión futura, antes que recuperar para los contribuyentes la ya realizada.-

3) Los contribuyentes conocidos y los desconocidos.- La presentación espontánea.-

En el transcurso de este trabajo se ha señalado reiteradamente la acción represiva destinada fundamentalmente a reprimir las transgresiones cometidas por contribuyentes ya fichados.- Sugerimos abandonar este sistema.- Con ello no se desea proponer que por el sólo hecho de ser "cliente conocido" el contribuyente fichado tenga derecho al "goce de crédito".- Existen otras razones para sugerir esta modificación de criterio.- Cada luego éstas están íntimamente ligadas a lo propuesto en los puntos 1) y 2).- Tanto la moratoria como el censo de contribuyentes-

propuestas tienen que ser apoyados con una acción efectiva contra aquéllos que no quieren convencerse de que efectivamente en les brinda la última oportunidad.- Hay que destruir dos conceptos existentes: por un lado el del infractor, que siempre espera otra oportunidad y por el otro el del contribuyente fichado, que no sólo se considera en desventaja frente al infractor, sino que además tiene la impresión de que toda el rigor del verificador se desata contra sus pecadillos, mientras que en el campo de los "no descubiertos" todo sigue como entónces.- Por ello consideramos de importancia fundamental que la planificación de la labor investigadora, tal cual la sugirió la Comisión Permanente del Colegio, sea concebida sobre el firme y expreso propósito de dedicarse fundamentalmente a la identificación de nuevos contribuyentes.-

Según ya se expresó, es de fundamental importancia la correlación de las tres medidas propuestas, ya que aisladamente pierden mucha eficiencia.- Simultáneamente, estamos convencidos de que al expirar el plazo de la moratoria, debe limitarse, o eventualmente eliminarse, la franquicia de la presentación espontánea.-

4) La reorganización del Ente recaudador.-

Este principio, aparentemente ya está en vías de ejecución.- Pero la reorganización no puede, ni debe limitarse a la parte puramente "técnica".- No basta dotar a la Dirección General Impositiva de los "elementos" tantas veces citados.- La reorganización tiene que ser técnica, administrativa, científica y moral.- La parte técnica y administrativa debe ser puesta en manos de especialistas.- Según las últimas informaciones ello ya está sucediendo.- Pero el problema, según se ha visto, va más allá.

El factor moral es de fundamental importancia.- Hoy no puede sostenerse en la República Argentina, que el personal fiscal sea incorruptible.- Éste no es sólo un problema de retribuciones, aunque evidentemente el aspecto monetario es de importancia fundamental.-

Debe combatirse la inmoralidad a cualquier precio, aunque este precio fuere el perdón del infractor.- Si mediante la corrupción le es posible al infractor legitimar su situación sin que el fisco reciba lo que en derecho le corresponde, no podría renunciar también voluntariamente a ese derecho si a cambio de ello por lo menos puede sanear su administración? Estamos absolutamente convencidos de que no se necesitarán muchos casos que se ventilen públicamente en una forma como la aquí sugerida, para que también el personal fiscal de dudosa moralidad comience a comportarse más prudentemente.- Al vez sería factible autorizar a las más altas autoridades de la Dirección para que acuerden directamente tratamientos especiales con contribuyentes infractores, - que a cambio de un arreglo directo con las más altas autoridades prescindan del arreglo "extraoficial" y colaboren a que éste quede descubierto.-

Fuera de la moralidad, debe tenderse al perfeccionamiento de las relaciones entre contribuyente y recaudadores.- Para ello se sugieren las siguientes medidas:-

a) Publicidad de todas las normas, dictámenes etc.- Si el contribuyente, ni el especialista tienen acceso a la totalidad de las normas de interpretación, dictámenes, resoluciones etc., aunque el criterio fiscal con estos elementos que definen las distintas situaciones dudosas.- El pueden ser aplicadas correctamente por el responsable, si su conocimiento le es vedado.- Aparte de este me -

che práctico, la simple existencia de "tabúes" hace sospechar al responsable de la obligación de que "se le está escondiendo algo". Con ello, la duda sobre la absoluta objetividad del ente recaudador, hay un sólo paso.- Insistimos en nuestra posición heterodoxa: Por que cambia la mentalidad fiscal, debe cambiar la mentalidad del Fisco.- La simple represión ha fracasado hasta ahora, por omitir la consideración de los "irracionales"; no hay ningún indicio que en lo sucesivo una represión más severa resuelva el problema.- Si la política económica del país ha variado de los distintos sistemas intervencionistas hacia la economía del mercado, dado el fracaso de la experiencia anterior, por qué no intentar un "gran cambio" también en materia de percepción de los impuestos y de los problemas conexos?

b) La certeza de las informaciones.- En estos momentos poca certeza tiene el contribuyente que pide asesoramiento en las oficinas fiscales.- Las consultas verbales son evocadas en una formal, que no comprometen a la autoridad fiscal.- El contribuyente que actúa de acuerdo a tales indicaciones, corre el riesgo de que sus declaraciones sean impugnadas por otros funcionarios fiscales. No tiene ninguna forma de probar que siguió las indicaciones de la dirección.- Simplemente puede declarar que "se le dijo" que procediera en determinada forma.- Pero no puede probarlo.- Este procedimiento no puede ser considerado como "cierto", ni siquiera como "serio".- En incontables oportunidades las consultas versan sobre problemas que requieren un tratamiento inmediato, que no permitan el tortuoso camino de la consulta escrita.- Debe buscarse la forma de organizar una oficina de informaciones con personal responsable, que estén autorizadas a confirmar de inmediato, en forma de asesoramiento, la certeza al contribuyente.- Es claro que

existe la posibilidad de error por parte de estos funcionarios. "Errare humanum est".- Pero no es posible que por ignorancia - error - desde luego, en la mentalidad actual el "error" solamente existiría si se beneficia el contribuyente, no en el caso inverso - se obligue al contribuyente a proceder como mejor le parezca, exponiéndose a las consecuencias.-

El contribuyente tiene derecho a proceder de acuerdo a las indicaciones que le da la Dirección, aún en el caso de que fueran "a su favor".- Pero también tiene derecho a que otros funcionarios respeten esa información, aun cuando personalmente no comporten el criterio.- Y la única forma de establecer esa certeza es dotar a funcionarios capacitados de las atribuciones necesarias para evacuar de inmediato las consultas formuladas, confirmando por escrito tal hecho.-

e) La celeridad en los trámites.- En especial se debe prestar preferente atención a las solicitudes de devolución de impuestos indebidos.- Este problema es fundamental para los contribuyentes en relación de dependencia.- Dada la obligación objetiva de retención que tienen los empleadores, que, dentro de las disposiciones actuales no pueden considerar otras deducciones que las expresamente previstas, sucede muchas veces que las personas en relación de dependencia sufren retenciones superiores al impuesto que en realidad deben tributar.- Si bien la ley indica el procedimiento a seguir, en la práctica tanto la devolución como la extensión del certificado de no retener son de muy difícil obtención.- Ello no sólo es violatorio de la equidad, sino que introduce un elemento de fricción subjetivo tanto en las relaciones del perjudicado con el Fisco y también en las relaciones entre patronal y asalariado.-

Si bien el patronal puede compartir los puntos de vista del asalariado y tener la fatina convicción de la injusticia de la retención que practica, no le es permitido juzgar tal situación.- Es cuestionable si el asalariado tenga la suficiente amplitud mental para comprender que no es por falta de buena voluntad que su patrón realice un acto que para él es absolutamente injustificado.- Más aún, este acto hiere el sentimiento del asalariado, por cuanto en él está demostrado la imposibilidad de evadir los tributos, cosa que supone como hecho cierto en el patrono.- Se abre aquí una amplia zona de fricción, que puede ser eliminada mediante una rápida y eficaz acción fiscal en este campo.- (84)

4) La acción impositiva que es necesario adoptar por otros organismos estatales.-

La Dirección General Impositiva es una repartición que depende de la Secretaría de Estado de Hacienda, que a su vez depende del Ministerio de Economía de la Nación.- Si bien se está bregando por la autarquía de la Dirección, aún en el supuesto de que ella se obtuviera, existe una cantidad de problemas que escapan a su esfera específica, pero que una acción coordinada no debe dejar sin solución.- Algunos de ellos son problemas de política fiscal.- y otros se refieren a los "irracionales".-

a) No existe en el país el concepto del "boleillo del contribuyente".-

Sabido es que en el país existe una superabundancia de funcionarios y empleados del Estado.- También es sabido que

(84) Recuérdese el efecto la opinión citada por MURRAY, acerca de la rapidez de las decisiones y el efecto negativo de las devoluciones retardadas.-

una parte considerable de estos funcionarios no prestan servicios necesarios, pero que por razones de política social no pueden ser declarados cesantes, dada la actual falta de absorción del sector privado.- En parte, el mismo Poder Administrador ha llevado a cabo una campaña esclarecedora acerca de esta situación.- En consecuencia, es lícito presionar que el "hombre de la calle" hoy tenga plena conciencia de este hecho.- Sabe que una parte considerable de los impuestos que paga (o que evade) sirven para mantener a toda una clase de funcionarios, para los cuales el cargo se ha convertido en un fin en sí.- Ello sólo resulta ofensivo para el subconsciente del contribuyente, castigado con altos impuestos y con un déficit estatal cuyo origen atribuye a la superabundancia de la clase burocrática.- Por el otro lado, también es consciente de que en cierta forma está "haciendo una obra de caridad" al realizar un sacrificio más que proporcional para evitar la desocupación de ese vasto sector de la población.- Pero ese subconsciente se rebela si esa misma clase funcionaria lo trata desconsideradamente.- Es el "perro que muerde la mano que alimenta".- Tal vez ese juicio parezca arbitrario, pero no lo es.- Hemos demostrado reiteradas veces que existe la tendencia de identificar el "ESTADO" con sus "manifestaciones visibles".- La manifestación más visible para el común de los ciudadanos es justamente el funcionaria.- De manera que son dos vivencias que se lesionan: un instinto primario - la corporización del Estado - y una vivencia racional - la relación de la existencia de dichos funcionarios con las pesadas cargas que debe soportar el contribuyente.- Por ello consideramos de importancia fundamental el cambio en la estructura mental y en la eficiencia de estadistas: hay que inculcar el concepto americano del "bolsillo del contribuyente".

yente", que en última instancia los mantiene y que significa - la existencia de ciertos derechos para éste.- Entre ellos, el de ser atendido en forma cortés y eficiente.- No pretendemos que - "el cliente siempre tenga razón", pero tampoco se le puede ne- gar todo derecho elemental.-

b) La política fiscal en general.-

Existen indicios que la presión tributaria ob- jetiva ha alcanzado límites cuyo superación puede llegar a tener consecuencias negativas para la economía nacional en general.- Se impone una prudente moderación: no es posible buscar la nivelación presupuestaria sobre la base de imposiciones mayores.- La nive- lación debe provenir sin lugar a dudas, de una recaudación in- eficiente.- A estos efectos habrá que concentrar el esfuerzo en resolver los problemas concernientes a la evasión, eliminando si- multáneamente las aberraciones actualmente existentes en las le- yes fiscales, tanto en lo referente a la imposición de irregulari- dades económicas (en cuyo sentido algo se ha avanzado mediante la- Revolucion de retivos y ciertos ajustes fiscales contenidos en- la ley 15.273), como en lo atinente a discriminaciones ociosas - al sentido de equidad.- La exención tributaria a los técnicos ex- tranjeros tiene que ser resentida por los nacionales, en un momen- to en que el país tiene que hacer esfuerzos para evitar la emi- gración de los especialistas cuya formación costó.- El anonima- to de las acciones es resentido como atentatorio contra una justa imposición por los contribuyentes de ingresos pequeños o medios, ya que ven en él un medio hábil para que las grandes rentas esca- pen a la pro reactividad del impuesto.- Fuera de ello, el régimen - del anonimato tiene que significar una efectiva merma de recauda- ción, por las razones indicadas, para la cual no existe ninguna -

razón verdadera.- En la época en que se implantó se otorgaron muy pocas autorizaciones para cotizar nuevos valores en la Bolsa.- De manera que el argumento de "facilitar el desarrollo del mercado de capitales" no responde a la realidad.- No se trata de favorecer el simple cambio de manos de una acción ya integrada: el emisor no recibe un sólo peso "nuevo" por tal motivo.- Debe volverse, en todo caso, al sistema del Decreto Ley 4610/58 y eximir de impuesto al dividendo percibido en acciones liberadas.- En ese caso se fomenta la capitalización de la empresa.- En la situación actual simplemente se convierte en impuesto proporcional a un impuesto que debe ser progresivo.-

Independientemente existe cierta tendencia a convertir en progresivos a impuestos que no tienen porqué serlo, por ejemplo el Impuesto especial de Revolución.- De manera que no existe ninguna razón económica para que se mantenga el sistema de la ley 14.789.-

c) La falta de permanencia de las normas fiscales.-

Las normas fiscales se modifican año tras año, a veces varias veces por año.- Ello significa un estado general de inseguridad, dado que no existe ninguna certeza acerca del tratamiento fiscal y de los recursos o gastos ya realizados.- Aún debe agregarse la considerable demora en sancionar la legislación fiscal, según se ha podido apreciar en los últimos dos años.- En ambos casos, las sanciones de las leyes fiscales se han producido en las sesiones extraordinarias.- La consecuencia ha sido la imposibilidad de una adecuada reglamentación en plazos razonables; el sistema de recargo dispuesto por la ley 14.789 no pudo ser aplicado por falta de reglamentación y las reformas legales de la ley 15.273 se han comenzado a reglamentar recién una vez transcurrido la mi-

dad del año fiscal, sin que se haya resuelto definitivamente el problema.- Ello contraría el postulado de la Certaza, que desde la época de Adam Smith es un "a priori" de las finanzas.-

d) Los vencimientos fiscales son inadecuados.-

Los vencimientos tradicionales de los impuestos se producen en la época menos conveniente para el contribuyente.- Con ello se contraviene el principio de la tempestividad en el pago.- El vencimiento del impuesto a las Ventas es a fines de Enero, el de Beneficios Extraordinarios (para la generalidad de los contribuyentes) en Marzo y el de Aditivos y Eventuales en Abril.- Como se conjugan dichas fechas con la realidad económica? A fines de diciembre el empresario tiene que abonar el salario duplicado; - corresponde pagar, aparte del sueldo común, el aguinaldo legal.- Ello es un fuerte impacto para su posición financiera, pero de inmediato tiene que prepararse para el pago del impuesto a las Ventas.- Repuesto de ese esfuerzo, se acerca la época de los Carnavales, en que tradicionalmente se otorgan las vacaciones anuales al personal.- La consecuencia financiera es el pago adelantado de los jornales y la inmovilización de las existencias durante la época de vacaciones, ya que éstas también son otorgadas por los clientes.- Consecuentemente el ingreso de fondos es escaso.- No bien resuelto de este problema, hay que encarar el vencimiento del impuesto a los Beneficios Extraordinarios y casi de inmediato el de Aditivos.- De manera que toda el esfuerzo financiero de los primeros cuatro meses se destina al cumplimiento de leyes sociales y fiscales.- Se argumentará que el Fisco otorga facilidades de pago.- Pero no es ése el planteo apropiado: ni el Fisco puede girar centrales pedidos de facilidades, ni el contri-

buyante debería estar obligado a pagar intereses por un escalonamiento de fechas económicamente insuficiente.- Teniendo en cuenta que se ha modificado también el año presupuestario (Noviembre a Octubre), este inconveniente puede ser solucionado fácilmente.-

e) la situación de los pequeños contribuyentes.-

El estado tiene plena conciencia del inconveniente que a todo respecto significa tener una cantidad de contribuyentes marginales, de un costo de recaudación y verificación desproporcionado.- No obstante haberse insinuado este problema ya en épocas del Gobierno Provisional,- y de haberse sancionado dos leyes fiscales (No. 14.789 y 15.275) con cláusulas expresas al respecto, aún no se ha reglamentado este problema.-

f) la falta de correlación entre las políticas del estado federal y el de las provincias.- Si bien en el curso de este trabajo se ha estudiado el problema de la evasión desde el punto de vista de los impuestos federales, no cabe ninguna duda que el mismo es inseparable de la imposición a que simultáneamente someten al contribuyente otras jurisdicciones fiscales.- La falta de correlación entre las medidas es alarmante.- En especial en lo referente a los "irracionalismos" indicados es muy posible que la acción aislada del Estado Federal puede resultar insatisfactoria, si paralelamente las jurisdicciones paralelas siguen una política inversa.- Con el debido respeto para la soberanía de los distintos estados federales, no puede dejar de señalarse que una falta de coordinación de la política en general no puede originar reacciones favorables en el campo de la evasión fiscal.- Por más que el Gobierno Federal realice una política prudente en ese sentido, - si la misma se ve contrarrestada por una "veracidad fiscal" por parte de los restantes fueros fiscales, el resultado no puede ser

muy satisfactorio.- Nótese el interés demostrado por los representantes fiscales de las Provincias en cuanto a la modificación del concepto del "secreto fiscal" y en lo concerniente a la definición del "delito fiscal".- Si a ello se agrega la independencia con que determinadas provincias han manejado su política fiscal general, resulta evidente la perspectiva de fracaso en cualquier programa serio de regularización fiscal, si no se eliminan tales zonas de fricción.- (85)

Los objetos mediatos.-

Hasta aquí los puntos que estimamos factibles de realización inmediata.- Pero con su solución solamente estarían dadas las bases generales para una acción de mayor envergadura, que lógicamente tiene que realizarse a plazo más largo.- Fuera del problema básico de la estabilización general de la economía, a fin de evitar el terrible factor perturbador de la inflación, debe propenderse a un mejoramiento efectivo de las bases "irracionales" de la masa de contribuyentes: su afirmación cívico-política y su mentalidad fiscal.-

Por qué razón se pone tanto énfasis en ello? Por la simple razón de que hasta ahora, los llamados del Estado han encontrado poca reacción en sus súbditos.- Justamente teniendo en cuenta que llamados por otros motivos han tenido reacciones absolutamente favorables, creemos que debe "reeducarse" al factor irracional.-

Los cambios parecen necesarios:

- 1) El cambio de la Afirmación Cívico-política.- Se hace necesaria la remoción de algunas situaciones que impiden que el hombre

(85) También este punto de vista es compartido por los autores del MANUAL: "Un problema que ocurre en muchos países es la competencia entre distintos niveles de gobierno..."

común asigne la debida seriedad al cumplimiento de las leyes.-
Ello importa, en última consecuencia una evolución en la mentalidad de los Poderes Públicos, tanto como en la de los gobernantes.- Se debe ir de las formas democráticas de gobierno a las esencias de la vida republicana.-

La tarea queda fundamentalmente a cargo de los Poderes Públicos.- Las teorías sociológicas ven al pueblo en una organización adecuada, pero esta organización existe sólo a los efectos político-sociales.- En materia de tributación todavía queda mucho por hacer.- Nos encontramos en este campo en un planteo netamente individualista.- Es el Poder Público por un lado y cada contribuyente por el otro.- El sentido de solidaridad, de cohesión, de nación, brilla por su ausencia.- Y a él hay que tender.- Sería ingenuo pretender que esta evolución comience repentinamente, si los Poderes Públicos no toman la iniciativa.- A estos efectos deben resolverse los siguientes problemas:

a) El "Contribuyente" debe sentirse representado en la etapa legislativa.- Para ello deben resolverse los siguientes problemas:

a') La ley electoral debe tender a que el pueblo de la nación esté efectivamente representado en el Congreso y que sea su representante representado.-

Hay que evitar la sensación de desamparo legislativo de los grupos no representados en virtud de las actuales disposiciones legislativas.- El sistema electoral aplicado hasta ahora, es inadecuado para ello.- El sistema más perfecto sería el de la elección uninominal, pero de ser impracticable, la representación proporcional sería preferible al actual sistema.- Asimismo debería procederse con cierto cuidado en el sentido en cuanto a las "personalida-

des" que se postulan, para que por lo menos éstas, si
ello no es posible con las plataformas partidarias, -
inspiren la debida confianza al electorado.-

b') Debe subvertirse la iniciativa parlamentaria en la ges-
tión legislativa de las obligaciones fiscales.-

La experiencia de los últimos años es negativa.- Las -
leyes se han sancionado sin la debida discusión, a di-
tazo morante, con los apresuramientos lógicos.- Delega-
ciones de facultades como las mencionadas con ocasión-
de la sanción de las leyes 14.789 no deben ocurrir.- -
Ello quita autoridad al Congreso.- El Parlamento debe-
sentirse celoso de sus atribuciones y no debe permitir
tales menoscabos.- La discusión de la ley fiscal debe-
tener lugar para demostrar al habitante que el parla-
mento "lo representa", para dar al gobierno y al estu-
dioso la adecuada impresión del "espíritu legislador"-
y finalmente, porque ello es la esencia del debido pro-
ceso legislativo.- Debe evitarse en estos casos el de-
bate del tipo a que nos hemos acostumbrado.- Todas las
instancias interesadas, oposición tanto como oficialis-
mo, deben comprometerse de ello.- El esclarecimiento -
de la opinión pública y el afianzamiento de una mayor-
afirmación civico-política debe ser de interés general:
también la actual oposición misma puede ser "Gobierno".
Y como tal, deberá luchar también contra los factores -
"irracionales" de índole negativa.- De manera que la -
simple autodefensa de futuras posibilidades de gobernar
eficazmente impone un cambio de las tácticas parlamen-

rias, por lo menos en lo referente al debate de los aspectos que interesan directamente al "bolsillo".- Con ello no se quiere sostener que la oposición no haga valer sus puntos de vista: muy al contrario.- Pero debe modificarse táctica y forma- empleada.-

- b) Los gastos públicos y el principio de la "Contraprestación".- Los servicios públicos indispensables deben ser prestados en forma más eficiente y ello tiene que ser demostrado al público contribuyente. El principio de la falta de afectación de los recursos existe en la ciencia y técnica financiera- y presupuestaria, pero no en la mente del contribuyente.- Este quiere saber porqué y para qué paga impuesto y su "resistencia fiscal" registra un impacto si adquiere el convencimiento de que sus dineros son "mal invertidos".- Existe la posibilidad de que una parte de la resistencia fiscal provenga de la reacción subconsciente en que la evasión fiscal es un arma de defensa contra erogaciones públicas con las que el contribuyente está en absoluto desacuerdo.- Mientras existan situaciones anómalas como la actual sería de suma prudencia la demostración pública de las inversiones que se efectúan en los servicios y prestaciones públicas "neutras", es decir, en aquellas sobre cuyas necesidades no existan discusiones: servicios públicos de seguridad, de sanidad, de educación, etc.-

2) El Cambio en la mentalidad fiscal general.-

Todo lo expuesto con anterioridad tiene como objetivo fundamental el cambio de la mentalidad fiscal existente.- El contribuyente tiene que ser convencido que debe proceder con seriedad en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.- Para ello no bastan buenas palabras y amenazas de sanciones.- Todo este trabajo ha tenido el fin de demostrar que la coerción es de resultados cuestionables.- Lo que se necesitan son hechos que produzcan una predisposición más favorable en la masa de contribuyentes.- Hay que hacer desaparecer la "competencia de la evasión" en que cada uno de los evasores convierte a sus competidores en evasores potenciales.- Hay que hacer desaparecer las condiciones negativas de la mentalidad fiscal, removiendo sus causas y reduciendo al contribuyente.- Ello presupone:-

- a) Nivelación del presupuesto sobre la base de la reducción de gastos y aumento de la economía.- Esto es, desde luego todo un programa de gobierno cuyos alcances no pueden ser estudiados en este caso, pero que, dada su importancia, por lo menos debe ser indicado como factor básico.
- b) Adecuación de las leyes fiscales a las conducciones económicas verdaderas.- En este sentido, algo se ha avanzado. La modificación del Impuesto a las Ganancias eventuales, La Revolución de Activos, la Creación de los Tribunales Fiscales son ejemplos de arranque.- Aún no se está en condiciones de juzgar los resultados prácticos, pero indudablemente las bases están dadas.- Por su de fundamental importancia no limitar esta acción al campo federal.

Resulta de fundamental importancia evitar que las Provincias sigan en sus respectivas políticas fiscales, si ellas no consideran necesario la adecuación que postulamos.-

- e) Ilustración de la opinión pública sobre aspectos relativos a la política fiscal.- En nuestro país no existe una Asociación de Contribuyentes, al estilo de las existentes en otros países, como Alemania Occidental, Suecia, Los Estados Unidos etc.- Una asociación de este tipo podría tener interesantes derivaciones para nuestro problema, ya que mediante su acción podríamos ofrecer a los contribuyentes:

- 1.- La posibilidad de hacerse escuchar en las esferas de los Poderes Públicos aunque no se hubieran producido los cambios estructurales que sugerimos.-
- 2.- Independizar el problema de la masa de contribuyentes de los problemas individuales de cada uno de ellos, neutralizando los aspectos individuales y presentarlos en forma global.-
- 3.- Reunir, sobre la base de una absoluta neutralidad, las encuestas e investigaciones necesarias para el esclarecimiento de los problemas reales de la masa de contribuyentes, sirviendo de tal forma a los Poderes Públicos para una apreciación más realista de la verdadera condición económica y de la capacidad contributiva de la población.-

- 4.- Servir de instancia de control de la eficiencia y moralidad de los funcionarios recaudadores.-

Las asociaciones de contribuyentes existentes en otros países, en general se caracterizan por la absoluta seriedad de sus propositos, sirviendo de esta forma de enlace entre los Poderes Públicos y los contribuyentes, tanto en las relaciones directas entre ambos, como en el caso de la discusión de nuevas formas de legislación.- De este modo el contribuyente está representado también en el plano pre-parlamentario, en el cual actúan numerosos grupos de intereses, pero en el cual el contribuyente como tal no tiene representación.- Lo interesante de este planteo es al hecho de no encontrar el común denominador de los interesados justamente en el campo de la imposición.- Para ello no sirven los organismos económicos existentes: las Cámaras de Comercio y instituciones similares están organizadas en función de actividades afines, en las cuales cada asociado es a su vez competidor.- De tal manera los problemas fiscales, excepto si ellos llegan a ser "gremiales" no pueden tener cabida en las asambleas conocidas.-

La existencia de una asociación de contribuyentes organizada seriamente, en forma política y a cuyo frente se hallen personalidades indiscutibles, con un acervo aceptable de los mismos contribuyentes, podría llegar a ser un factor de suma importancia en la solución de los problemas "irracionales" de la imposición.-

RESUMEN FINAL.

La lucha contra la evasión fiscal en nuestro país debe ser encarada desde otros puntos de vista que los habitualmente aplicados.- Ha fracasado el sistema de las buenas palabras y de la represión creciente.- La evasión y el fraude fiscal proliferan a pesar de los múltiples intentos de acabar con ellos.- Ello se debe a que se ha procurado solucionar el problema sin remover sus causas.- Mientras no se dé un efectivo principio de ejecución a la remoción de las causas, la empresa promete poco éxito.- Es por tal motivo que se ha propuesto en este trabajo el estudio de la causalidad de la evasión, a fin de establecer la posibilidad de remover en la forma posible, los orígenes del mal.-

Se ha establecido que las causas de la evasión y del fraude fiscales no son sólo de índole económico-financieras.- Una gran parte de la motivación se encuentra en los denominados "factores irracionales".-

Debido a la metodología habitualmente aplicada a la ciencia financiera, estos factores emocionales no han merecido la suficiente atención de los estudiosos y de los responsables de la política fiscal en general.-

Las causas económico-financieras no pueden ser removidas con facilidad mientras no se estabilice la situación económica general, pero ya se han hecho algunos intentos que pueden, a cierto plazo, demostrar resultados efectivos.- Resulta fundamental, sin embargo, poner freno a la inflación y al déficit presupuestario íntimamente vinculado con ella.- Parece poco posible que ese nivelación presupuestaria pueda hallarse sobre-

la base de una mejor imposición.- Al contrario, debe obtenerse una mayor recaudación disminuyendo la evasión fiscal y reduciendo el nivel de gastos.- Debe, asimismo coordinarse la gestión de los Poderes Públicos en el plano nacional y los planos provinciales, a fin de evitar que las medidas se anulen mutuamente.

Las causas emocionales o "irracionales" deben merecer la inmediata atención, dada la extraordinaria importancia que ellas pueden tener en el conjunto del problema.-

La afirmación cívico-política, es decir la relación subjetiva del individuo con el Estado como idea, debe ser mejorada fundamentalmente.- El individuo tiende a identificar al "estado-idea" con el "estado-manifestación" y en consecuencia, forma sus juicios valorativos no sobre bases político-filosóficas, sino sobre bases de índole emocional o simplemente pragmática.- Ello debe ser tenido en cuenta por las autoridades, por cuanto las apelaciones puramente racionales no tienen el suficiente vigor para imponerse a los instintos básicos, ni a las vivencias adquiridas con anterioridad.- Si bien el principio de la "contraprestación" ha sido casi desechado como criterio para la imposición, por múltiples factores sigue teniendo plena vigencia en el "yo" del contribuyente.-

La "mentalidad fiscal", base psicológica de la "moral fiscal" y de la "resistencia a la tributación" reconoce asimismo valoraciones puramente subjetivas, fortalecidas por antecedentes históricos, étnicos y educacionales.-

En las conclusiones del presente trabajo se ha esbozado un programa de objetivos para atacar el problema en su raíz, referido a la República Argentina.- Se han esbozado objetivos de "realización inmediata y objetivos de realización a mayor plazo.-

Condición básica es, desde luego, la normalización de la vida económica, ya que el problema tratado en el presente trabajo es un aspecto parcial de un panorama más amplio.- Dentro del planteo específico a que se refiere el trabajo, se hace una distinción entre los problemas originados por la evasión ya realizada, cuya cura "a posteriori" resulta difícil y la reducción o eliminación de la evasión en el futuro.-

La evasión ya realizada ha ocasionado ya su daño, y es irreversible, dadas las condiciones en que se desarrolla la economía nacional.- Por esa razón se propone que su liquidación sea encarada más desde el punto de vista de la "limpieza" del horizonte para el futuro, que como rectificación del daño ya acaecido.- En ese sentido se sugiere una nueva moratoria, con mucha severidad y que dé la efectiva impresión de que es la última posibilidad para la regulación fiscal de los evasores.-

Como unión entre los problemas existentes del presente y pasado y los del futuro cuya presentación se desee evitar, se sugiere la realización de un "Censo de Contribuyentes", a fin de actualizar los registros fiscales.- Simultáneamente se aconseja prescindir de la institución de la presentación espontánea.-

En cuanto a los objetivos inmediatos para el futuro, se propone concretamente lo siguiente:-

- a) La reorganización del ente recaudador:- Publicidad de las normas, certeza de las interpretaciones, celeridad en los trámites, moralidad absoluta en los funcionarios, organización técnico-administrativa eficiente, recuperación de la confianza en los procedimientos.- Concentración de la lucha contra la evasión en los contribuyentes no inscriptos, sin riesgo de ligeros con los inscriptos.-

b) Acción inmediata de otros organismos estatales.-

Inculcación a los funcionarios del concepto de "bolsillo del contribuyente", política fiscal general adecuada, normas fiscales menos variables, revisión de las fechas de vencimiento de las obligaciones fiscales generales, situación de los pequeños contribuyentes.- Correlación entre la política fiscal nacional y provincial.-

Los objetivos mediatos se formulan sobre la base siguiente:-

a) Cambio de afirmación cívico-política de los habitantes del país.- Para ello se juzga necesario: que el contribuyente se sienta efectivamente representado - en la gestión legal, de manera que no crea que las leyes se sancionan "contra su voluntad".- La iniciativa de la legislación debe ser tomada resueltamente - por el Parlamento.- Los gastos públicos deben ser considerados para la opinión pública sin prescindir del antiguo principio de la "contraprestación", ya que sólo en la doctrina financiera ha perdido su vigencia, pero no en la mente del hombre común.-

b) Cambio de la mentalidad fiscal general.- Adecuación de las leyes fiscales a las verdaderas condiciones económicas, ilustración de la opinión pública sobre aspectos relativos a la política fiscal, o cuyos efectos sugiere la eficiencia de las Asociaciones de Contribuyentes, al estilo europeo o norteamericano, tanto - por su significado ya sea como garantía de control de la corrección en los procedimientos del ente recaudador.

como en su función de barómetro de la opinión contribuyente, e
también por su ineludible eficacia en el plano pre-parlamentario
durante el proceso de gestión de la ley fiscal.-

Ante J. Goyanes