

**REVISTA DE
CIENCIAS ECONOMICAS**

**Publicación del Colegio
de Graduados en
Ciencias Económicas**

**Cuaderno N° 2
Abril - Junio 1978**

543



Quien espere ver un impuesto sin defecto, espera ver lo que no existe, no existió, ni existirá jamás.

INTRODUCCION

El aforismo que sirve de introito a estos apuntes, mantiene, pese a su antigüedad, plena vigencia y actualidad| Sin embargo ello no debe ser obstáculo para intentar, como se pretende en estas Jornadas, un análisis de las causas más significativas que dan origen al fenómeno de la evasión tributaria.

Diversas son las motivaciones que movilizan al sujeto contribuyente a sustraerse de la obligación del pago de los tributos. Antes de efectuar un somero análisis de dichas causas y en especial de la influencia que tiene el sistema tributario en la conducta del obligado, es conveniente efectuar algunas consideraciones de carácter general.

En muchos casos la evasión puede atribuirse a una reacción subjetiva frente a lo que se considera como excesivo peso de la imposición. Sin embargo, en nuestro concepto, existen otras motivaciones de orígenes psicológicos más profundos que provocan la actitud de rebeldía. Así por ejemplo el mayor o menor grado de confianza que exista entre el fisco y los contribuyentes, la incertidumbre de la justicia en la distribución de la carga, la inadecuada inversión de los recursos por parte del Estado, etc., son también móviles determinantes de la realización de actos de evasión.

A medida que se profundiza en el tema surgen con inusitada fuerza las clásicas proposiciones de Smith sobre los fundamentos en que debe inspirarse un ordenamiento tributario equitativo que respete los principios éticos, jurídicos y económicos, y que en la doctrina moderna tienen tan plena vigencia como aquel viejo aforismo citado.

En la actualidad, casi todos los sistemas fiscales presentan un cuadro alarmante derivado de múltiples superposiciones de leyes, normas, reglamentos y disposiciones, al que se ha arribado con el

andar del tiempo y casi siempre para atender a desatinadas y contingentes prioridades de orden político o presupuestario. Las legislaciones son generalmente complicadas y oscuras lo que provoca la impotencia del contribuyente y representa, cada vez más, un bien patrimonial de escasos expertos. Es evidente que el estudio de los problemas tributarios a pesar de la notable evolución que ha experimentado, no tienen aún la amplitud y el estímulo necesarios, especialmente en el ámbito de los sujetos más directamente alcanzados por el fenómeno. Y ello implica que tanto el desconocimiento de la doctrina y de la legislación como la falta de información y educación sobre los términos de la imposición origine un cierto grado de impotencia proclive a generar el descontento de la masa contribuyente y alentar aún más la evasión. En este aspecto nos resultan de una claridad meridiana los conceptos de Giorgetti¹:

“Conocer el fenómeno impositivo en sus diferentes aspectos y en sus múltiples relaciones, permite además apreciar, no solamente lo inevitable de la obligación tributaria, sino también los medios más aptos para el perfeccionamiento de los instrumentos que lo hacen realidad, y que a menudo convierten en injusta o intolerable opresión aquello que bien ejecutado constituiría un deber social verdadero”.

“Desde las escuelas medias hasta las universidades, la materia tributaria debería constituir un importante capítulo de la cultura general y profesional de los estudiantes”.

“La vida del mundo contemporáneo exige, efectivamente, muchas y no fáciles nociones culturales, pero impone también, la consideración de una escala de prioridades y de importancia de las sobradas disciplinas que hoy se enseñan. En la redacción de los programas escolares no puede olvidarse el valor que para la formación moral y profesional de los jóvenes —de los cuales saldrá la masa de los contribuyentes del mañana— reviste el deber cívico de pagar los tributos”.

Referido a este aspecto efectuaremos una recomendación para ser considerada por las Jornadas.

LAS CAUSAS DE LA EVASION

Nos hemos referido en líneas generales a algunos motivos que pueden influir sobre el contribuyente para provocar la evasión de sus obligaciones tributarias. Con el objeto de metodizar este tra-

(1) Armando Giorgetti: La evasión tributaria. Edición Depalma.

bajo y en el camino de una mayor aproximación al tema específico de esta comisión, efectuaremos ahora un breve análisis de las principales causas, de índoles diversas, que con mayor frecuencia la provocan.

Giorgetti (obra citada) y Héctor B. Villegas² coinciden en agrupar las causas de la evasión en 6 categorías:

1. Causas económicas
2. Causas técnicas
3. Causas políticas
4. Causas accidentales
5. Causas psicológicas
6. Causas jurídicas

Al referirse a las causas económicas, citan entre otras, a la cuantía de la presión tributaria, tanto la individual como la global media. Cuando dicha presión es elevada, representa siempre un factor decisivo en la conducta de los sujetos pasivos. Asimismo, aún cuando la presión pudiera considerarse normal o no elevada, pueden presentarse otras situaciones derivadas de la coyuntura económica, que impliquen una actitud renuente al cumplimiento de la obligación tributaria, motivada por la incidencia que la situación del momento tiene sobre las capacidades contributivas. "Si lo penoso de la carga fiscal se agrava, en diversa medida, por una situación económica de agotamiento, o peor, de crisis, es evidente que el motivo económico puede, en ciertas circunstancias asumir una importancia decisiva como factor determinante de la evasión". (Giorgetti, obra citada).

Momentáneamente vamos a omitir la consideración de las causas técnicas porque en ellas encuadra la problemática del sistema tributario como causa de evasión que se analizará más profundamente más adelante. Otras causas de evasión que podrían denominarse "políticas" derivan de la insatisfacción que ciertas medidas del gobierno provocan en el universo de contribuyentes.

En ese orden de ideas es factible citar a modo de ejemplo la fundamental importancia que tiene la acción del Estado en lo referente al destino de la recaudación, es decir al uso que del dinero hace el poder administrador. Si las elecciones políticas del gasto

(²) Héctor B. Villegas: La evasión fiscal en Argentina. D. F. T. XXIII, pág. 337.

público, su economicidad, su productividad, etc., son motivo de descontento, evidentemente crean un ambiente propicio para la aparición del elemento de insatisfacción que origina la evasión.

También cuando a través del otorgamiento de exenciones o desgravaciones se benefician algunos sectores de la comunidad en perjuicio de otros, se provocan reacciones derivadas de una actitud política que origina causas de evasión, y asimismo cuando la redistribución de riqueza que se supone debe provocar la imposición, es manejada políticamente para favorecer situaciones de ciertos grupos, en detrimento de otros que generalmente son los que soportan la carga, la reacción, por vía del intento de evadir, surge en forma inmediata, como mecanismo de defensa de los supuestos perjudicados.

Otro aspecto que debe tenerse presente cuando se analiza el fenómeno de la evasión tributaria, es el de las motivaciones de orden psicológico que movilizan la conducta del contribuyente. Además de las motivaciones características de todo ser humano referidas a su natural egoísmo y deseo de poder y riqueza y oposición a todo lo que signifique desmedro de esos intereses, a grandes rasgos se puede afirmar que esos elementos que generalmente condicionan la actitud frente a la carga del impuesto derivan de la situación de tipo emocional íntima y no siempre acabadamente consciente del sujeto, cuando se presentan, por ejemplo, evidencias de tratos benignos a grandes evasores; y también por la insuficiencia del poder de comprensión de la maraña de disposiciones que norman la aplicación de los tributos, lo que incide a crear cierto tipo de sugestión psicológica negativa.

Un aspecto de relevante importancia que no debe ser pasado por alto al enfocar los motivos psicológicos es el referido a la "conciencia tributaria" del medio social. En muchas ocasiones las escalas de valores morales de las comunidades reflejan cierto grado de empobrecimiento que moviliza a la indiferencia sobre el sentido más profundo de las relaciones de vida comunitaria, y ello trae aparejado, como consecuencia inevitable, el decaimiento de las normas éticas que rigen dichas relaciones; decaimiento al que no escapa la tributación que es uno de los elementos en que se basa la convivencia social.

Bajo la denominación de "causas jurídicas" podemos mencionar como factor relevante la incidencia que el ordenamiento legal positivo tiene en el comportamiento del sujeto pasivo de la relación tributaria. La inestabilidad que frecuentemente tienen las normas, las contradicciones que provocan las legislaciones apresuradas, las inter-

pretaciones administrativas no siempre acordes con el espíritu de la norma que pretenden interpretar, los errores que se cometen al legislar, etc., son elementos conducentes a provocar actos de evasión. Todo ello crea un desconcierto que induce a la más franca ignorancia de esta esfera del derecho.

La doctrina ha sido coincidente sobre la necesidad de que la sanción de un Código Tributario que regule en forma clara y ágil toda la relación jurídica tributaria. Es evidente que cuando tal elemento existe, las relaciones jurídicas se desenvuelven con mayor fluidez y seguridad que en los casos en que las normas de cumplimiento obligatorio se hallan dispersas y desordenadas. La necesidad de contar, en nuestro país, con un ordenamiento codificado ya ha sido motivo de inquietud en otras Jornadas Tributarias y es recomendable insistir sobre las conclusiones allí arribadas. A título de resumen podemos aseverar que la codificación, si bien no resuelve por sí misma la problemática de la evasión, se presenta cada día más como necesidad ineludible. Con ella podrían, seguramente, obviarse muchos "errores jurídicos" del sujeto pasivo producidos por ignorancia o escaso conocimiento de las normas.

Para concluir con esta revisión de carácter general de las causas de la evasión, deben tenerse también presentes algunos factores accidentales de las violaciones tributarias, que si bien no tienen una relevancia primordial en la conducta individual o colectiva, producen, en algunas ocasiones, distorsiones en la relación físico-contribuyente. Pueden citarse como ejemplo, fenómenos climáticos extraordinarios, perturbaciones de orden social, etc., no atendidos oportunamente por disposiciones que provoquen algún alivio, generan sin lugar a dudas un campo propicio para el intento de consumir el ilícito tributario.

EL SISTEMA TRIBUTARIO COMO CAUSA DE LA EVASION

Si definimos el sistema tributario como el conjunto de normas positivas que regulan la relación jurídica entre el fisco y los contribuyentes, respondiendo a las pautas políticas, económicas y sociales que inspiran la filosofía del Poder Administrador, será posible efectuar un análisis de cómo dicho sistema puede actuar como causal de evasión fiscal.

A las reconocidas y ya comentadas deficiencias de implementación que generalmnete presentan las normas, deben agregarse otros aspectos no menos relevantes. En este orden de ideas podemos citar como causa de evasión la distinta incidencia que tienen los impues-

tos indirectos con respecto al concepto de capacidad contributiva, generalmente más respetada por la imposición directa.

Cuando en un sistema tributario existe una marcada desproporción en favor de la imposición indirecta se lesiona el principio de la capacidad contributiva y el de la distribución proporcional de la carga y la presión tributaria repercute indudablemente entre las clases menos pudientes. Y aún en el caso de los impuestos directos, cuando en la instrumentación se desatienden los elementales aspectos que los hacen realmente proporcionales, se producen inevitablemente, las reacciones que provocan el intento de evadir.

Otro aspecto que debe ser tenido en cuenta, es el referido a la mayor o menor sensibilidad que el sistema tenga con respecto a la exacta medida de los réditos que pretende gravar. Cuando el sistema provoca una acentuada diferencia entre el beneficio imponible y el beneficio real, como generalmente sucede cuando existe el fenómeno del deterioro monetario, se producen y alientan factores que hacen al sujeto pasivo proclive a la omisión de sus obligaciones.

Es obvio que cuando el sistema concede preferencias a inadecuados tipos de impuestos, cuando crea distorsiones respecto al real monto imponible, cuando impone alícuotas elevadas, cuando provoca disparidades en la distribución de la carga, constituye un elemento que determina, o cuando menos, condiciona la actitud de los obligados por sus normas. Si a todo ello se le suma la incorporación constante de nuevos tributos, no siempre bien justificados con la suficiente difusión de su motivación y la actitud de los organismos recaudadores que en ciertas ocasiones agreden con interpretaciones descabelladas de los preceptos legales, se tendrá una visión bastante amplia de cómo la evasión puede verse si no justificada por lo menos impulsada a desarrollarse por causas de las deficiencias del sistema imperante.

EL CASO ARGENTINO

Es por todos reconocido que la evasión tributaria en nuestro país tiene una envergadura realmente significativa. Las estimaciones más optimistas la ubican en cifras equivalentes al doble de lo que se recauda, lo cual da una clara idea de la magnitud que ha adquirido. Trataremos de ver a continuación cómo las causas generales a las que nos hemos referido han actuado en particular en la Argentina, provocando la situación creada.

Causas económicas

La economía argentina se ha caracterizado en las últimas décadas por un acentuado proceso de inflación. La evolución del proceso inflacionario ha provocado significativas alteraciones sobre distintos indicadores económicos.

En el período 1965/1975 la presión tributaria osciló alrededor del 10 % del P.B.I. (relacionando la recaudación real con el P.B.I.) decayendo al 7,8 % en 1975, año de la mayor inflación en ese período. Cuando se analizan las causas de tal fenómeno surgen dos factores a considerar:

a) La relación base de imposición – P.B.I.

b) La evasión tributaria.

La relación a) representa la vinculación existente entre la base imponible de los distintos gravámenes y la evolución del P.B.I. y depende a su vez de la evolución económica y de la conformación técnica de los distintos impuestos.

Resulta muy difícil efectuar un cálculo, aunque sea estimativo, de dicha relación. Sin embargo, no es aventurado ubicarla —por lo menos— en el triple de lo que resulta de relacionar recaudación real – P.B.I. La diferencia entre ambas ecuaciones responde a dos situaciones básicas. 1) La permanente distorsión de las bases de imposición derivadas de las exenciones, desgravaciones, regímenes promocionados y primordialmente del tratamiento a las empresas Estatales, y 2) del grado de evasión existente.

El fenómeno inflacionario alienta la evasión por cuanto con ella se provoca una fuente adicional de recursos financieros que es imprescindible y que no existiría en la medida en que los ingresos tributarios se acercaran a la magnitud que le fijan las bases de imposición. En estas ocasiones dichas bases adquieren el carácter de “presión elevada” a la que nos hemos referido como causal económica de la evasión.

Causas políticas

Dijimos que de la insatisfacción provocada en los contribuyentes por ciertas medidas del Gobierno, en lo referente al gasto público, se derivan actos de evasión. El caso argentino no escapa a esta premisa.

Es evidente que el gasto público en nuestro país alcanza niveles que no tienen relación con las posibilidades de mantener una economía de cierto equilibrio. La sucesión ininterrumpida de presupuestos fiscales deficitarios puede, a la vez, ser causa y efecto del proceso inflacionario, pero es menester reconocer que —por distintas motivaciones— existe en nuestro país una permanente objeción sobre la economía y productividad con que se manejan los dineros públicos por parte del poder político.

Asimismo, han acudido a agravar la situación los privilegios que a través de regímenes de excepción se han otorgado a sectores o grupos de contribuyentes que son casi siempre los menos proclives al cumplimiento de sus obligaciones. Así fue dable observar la sucesión de moratorias, blanqueos, regímenes de rehabilitación, condonaciones, etc., como el establecimiento de no siempre justificadas exenciones o desgravaciones que han atentado contra la equidad.

Evidentemente en nuestro país existe un alto grado de evasión, pero es también evidente que a la misma han concurrido elementos de tipo político que la han fomentado.

Causas accidentales

Si bien no adquieren una relevancia tan significativa como las otras causas, es evidente que también en nuestro medio existieron con bastante asiduidad perturbaciones primordialmente de orden político-social que crearon condiciones proclives a la evasión. Durante los últimos años la asidua repetición de actos de secuestros, extorsión, revoluciones, etc., generaron que muchos contribuyentes, particulares o empresas, formaron reservas de dinero —casi siempre al margen de los tributos— para hacer frente a las posibles contingencias de situaciones de tal naturaleza.

Causas psicológicas

Cuando en forma general se hizo mención a este tipo de causas, se ejemplificó con la reacción emocional negativa que provocan los tratos benignos a los grandes evasores. En nuestro país existen pruebas más que suficientes de que en muchas ocasiones medidas dictadas con el objeto de solucionar situaciones de orden general, han provocado que empresas de primera línea se cobijaran bajo las franquicias, regularizando de esa manera cuantiosas cifras sobre las que se había omitido el pago de tributos.

En lo referente al nivel de “conciencia tributaria” que presenta nuestro medio social cabe consignar que es un hecho públicamente reconocido declarado y declamado que la crisis argentina reconoce como primera causa el resquebrajamiento de los valores morales. Siendo así será fácil advertir que el deber social que significa el pago de los tributos no ha podido escapar a esa lamentable decadencia.

Causas jurídicas

Nuestra legislación tributaria adolece sin ninguna duda de los defectos más salientes que citaremos como causas jurídicas de la evasión.

Las normas que regulan la relación tributaria han sido de una inestabilidad rayana con el caos. Las contradicciones que se evidencian a través de legislaciones apresuradas son conocidas por todos. Las interpretaciones que los administradores y aún la justicia han dado en ciertas ocasiones a los preceptos legales, han merecido la crítica unánime; basta recordar, en este aspecto y como muestra, lo sucedido con la “diabólica probandis” tan justamente calificada por el maestro Jarach. La inusitada frecuencia con que es menester sancionar sucesivas leyes de “fe de erratas” son una prueba evidente del desorden que impera en la tarea de formulación de la legislación positiva. Todo ello deriva —en nuestro concepto— de la falta de idoneidad profesional de los funcionarios encargados de la redacción de las leyes y, por qué no decirlo, de la incapacidad técnica de los legisladores en épocas de funcionamiento de las Cámaras.

EL SISTEMA ARGENTINO

Cada vez con mayor énfasis las leyes tributarias argentinas evidencian una tendencia hacia la prevalencia de los impuestos indirectos sobre los de los de carácter directo.

Con ello si bien se logra en algunos casos simplificar o disminuir los costos de administración de los gravámenes y tal vez obtener una recaudación un tanto más fluida, es indudable que dicha tendencia atenta contra el principio de capacidad contributiva y provoca una distorsión evidente en la distribución de la carga.

Está plenamente demostrado que en los sistemas que presentan una excesiva desproporción en favor de los impuestos indirectos,

los índices de evasión tributaria son mayores que en los que presentan la situación inversa.

Además es evidente que aún tomando aisladamente los tributos directos, caso típico del impuesto a las rentas, se han evidenciado distorsiones de una magnitud tal que hasta han provocado que ciertos sectores de no poca significación hayan sugerido, y aún hoy lo sostengan, la necesidad de eliminarlo lisa y llanamente. Si bien es cierto que no estimamos que sea esa la solución ideal, criterio que, por otra parte, ya ha sido considerado en Jornadas anteriores, no es menos cierto que el sistema de imposición directa es en nuestro país bastante anacrónico y provoca infinidad de situaciones que atentan contra la equidad e inducen a la evasión.

En este aspecto es recomendable insistir sobre la necesidad de que a la brevedad se implemente algún sistema orgánico de ajuste por inflación que permita sean gravadas las rentas reales y no las nominales como sucede actualmente.

La implementación de medidas aisladas como ajuste de amortizaciones, revalúos de bienes de cambio, etc., si bien representan aproximaciones a aquel objetivo, son poco menos que paños tibios y por la forma en que son introducidos al sistema, terminan por desorganizarlo aún más de lo que está y por complicar su funcionamiento.

Otra característica que evidencia el sistema argentino es la proliferación de tributos. Una simple verificación nos ha permitido comprobar que en los últimos años la D.G.I. tuvo a su cargo cerca de medio centenar de impuestos, tasas, etc. Realmente es asombrosa la magnitud aludida y causa aún mayor sorpresa cuando se observa que en no más de 5 o 6 tributos se concentra más del 80 % de la recaudación.

Si a ello se le agregan los impuestos y tasas provinciales, municipales y las obligaciones de carácter previsional, se tendrá un panorama claro de la magnitud del esfuerzo que debe efectuar la masa contribuyente para cumplimentar su deber, esfuerzo no sólo económico sino también en cuanto a capacitación de elementos humanos y ensanchamiento de estructuras administrativas que debe solventar como un costo adicional de la carga legal.

CONSIDERACIONES FINALES

Somos concientes de que las consideraciones efectuadas en estos apuntes pueden resultar polémicas y hasta rebatibles en algunos de sus aspectos. Sin embargo creemos que su discusión, en el ámbito técnico que significan las Jornadas Tributarias, puede servir como aporte a la profundización del estudio del fenómeno de la evasión tributaria. Esta ha sido —por otra parte— la única motivación para la presentación del trabajo.

RECOMENDACIONES

Reconociendo que la evasión tributaria es el efecto de las causas que se han analizado y en especial a la influencia que el sistema tiene en dicho fenómeno, se propone que las Jornadas recomienden:

1. Se arbitren los medios para que “el fenómeno impositivo” sea conocido y estudiado a nivel de enseñanza media y superior con la finalidad de promover y favorecer con su difusión, una mejor comprensión del mismo que permitirá se vayan formando conciencias menos efímeras que las actuales del deber tributario.
2. Que en la formulación de la política tributaria y en la implementación de la legislación intervengan los organismos estatales de administración fiscal y conjuntamente con ellos se establezcan vías permanentes de comunicación y consulta a organismos privados de reconocida especialización en la materia (vg. Asociación Argentina de Derecho Fiscal y Colegio de Graduados en Ciencias Económicas).
3. Que de inmediato se disponga la creación de un organismo integrado por el sector estatal y el privado para el estudio y redacción del Código Tributario Nacional.
4. Que se opere una definitiva y drástica reducción de la cantidad de gravámenes vigentes.
5. Que en el caso del impuesto a las ganancias se incorpore de inmediato un sistema que permita el ajuste por efectos de inflación y en el caso de I.V.A. se reduzca la tasa, se eliminen las exenciones, se disponga el cumplimiento de la disposición legal referida a los plazos de ingresos del gravamen y se determine que toda la documentación —aún la emitida a consumidor final— evidencie el impuesto contenido.

RESUMEN DEL TRABAJO

Con el objeto de aportar un elemento más de discusión en el tratamiento del tema que abordará la Comisión N° 1 de estas Jornadas, se presentan estos apuntes cuyo contenido sintético y metodología son los siguientes:

- I – **Introducción:** Consideraciones generales sobre el tema.
- II – **Las causas de la Evasión:** Se efectúan apreciaciones generales sobre las principales causas que presentan el fenómeno.
- III – **El sistema como causa de Evasión:** Se analizan en particular las incidencias que el sistema tributario tiene como causa de la evasión.
- IV – **El caso argentino:** Se proyectan sobre la realidad concreta de la situación en el país, las causas generales referidas anteriormente.
- V – **Conclusiones y recomendaciones:** Se efectúan cinco recomendaciones para ser tratadas por la comisión.