

Material Imprimible

Curso Procedimiento legal tributario

Módulo Aplicación de la ley tributaria

**Contenidos:**

- Principios constitucionales en materia tributaria
- Ley de procedimiento fiscal
- Ley penal tributaria
- Leyes y medidas anti-evasión

## **Principios constitucionales en materia tributaria**

El ejercicio de la potestad tributaria normativa posee restricciones derivadas de la adopción del Estado de derecho. Según el profesor Juan Carlos Luqui, la unidad conceptual que compone nuestra Constitución, se construye sobre dos esenciales columnas: la libertad individual y la autonomía de las provincias. Ambas instituciones dominan el texto íntegro de la Carta; son la consecuencia de nuestra historia.

Agrega el citado autor que dentro del concepto de libertad están ínsitos los derechos de propiedad, de libertad y a la vida: el Estado no los crea, sólo reconoce su existencia, y establece las garantías que representan verdaderas autolimitaciones del poder del Estado frente a las personas.

Ni el Congreso, ni las constituciones o leyes provinciales pueden desconocer esos derechos, como tampoco limitar o debilitar esas garantías. Estas son las llamadas garantías constitucionales de los derechos del contribuyente y/o estatuto constitucional de derechos y garantías del contribuyente.

El **principio de legalidad** emana del artículo 19 de la Constitución Nacional, al disponer que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda.

Este se complementa en el orden federal con los artículos 4º, que sostiene que el Congreso impone contribuciones; 9º, que manifiesta que el Congreso fija las tarifas de los impuestos aduaneros; 17º, que expone que ningún servicio personal es exigible sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley; 52º, que establece la iniciativa de la Cámara de Diputados en materia de contribuciones.

Además, se complementa con el artículo 75 inciso 1º y 2º, sobre derechos de exportación e importación y contribuciones directas excepcionales, respectivamente, que sólo pueden ser impuestas por el Congreso; el artículo 76, que sentencia la prohibición de delegación legislativa en el Poder Ejecutivo; y 99, inciso 3 de la Constitución Nacional.

Es decir que, y tal como tiene dicho reiteradamente la Corte Suprema de Justicia de la Nación, no se pueden establecer tributos sin ley, y este término es tomado en su acepción amplia y comprensiva de impuestos, tasas y contribuciones.

En este caso en particular, el de los tributos, este principio significa que la ley debe contener:

- Hecho imponible
- La atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado

- Indicación del sujeto pasivo
- Base imponible y alícuota
- Exenciones y beneficios

Este principio rige para todas las especies de tributo.

Por su lado, el **principio de capacidad contributiva** consiste en la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.

El artículo 17 de la Constitución Nacional sostiene que “La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. (...)”

Es por estos artículos que se entiende que se desprende del texto constitucional que “cada persona contribuya a la cobertura de los gastos estatales en equitativa proporción a su aptitud económica, es decir, en proporción a su capacidad contributiva”.

La aplicación del principio de capacidad contributiva tiene 4 implicancias:

- Todos los titulares de medios aptos para hacer frente a tributos deben contribuir, salvo aquellos que, por contar con niveles económicos mínimos, quedan al margen de la imposición
- El sistema tributario debe exigir que quien ostenta mayor capacidad económica, tribute de mayor manera
- No pueden seleccionarse hechos impositivos que no sean directa o indirectamente, idóneos de reflejar capacidad contributiva
- En ningún caso los tributos deben exceder a la razonable capacidad contributiva de un obligado. Entonces, por regla general, si no se posee, no se debe contribuir.

Esta capacidad contributiva se manifiesta de dos formas:

- Directa o inmediata. Son los índices evidentes de riqueza. A través de un índice de capacidad contributiva se fija un tributo. El índice debe evidenciar la aptitud económica para contribuir al mantenimiento del estado
- Indirecta o mediata. Son los indicios de aptitud económica. Por lo general este indicio es el simple hecho de consumir, son los tributos al consumo y el legislador toma como indicio de aptitud económica el mismo hecho del consumo. De este tipo de indicios surgen los impuestos indirectos. El ejemplo más evidente es el IVA. No existe tributo si no existe capacidad contributiva.

El **principio de igualdad** es el correlato de los siguientes artículos de nuestra Carta Magna: el 1º, que plantea el sistema republicano, derecho de abolir toda diferencia de nacimiento, raza, sangre o religión; 16, que sostiene que todos sus habitantes son iguales ante la ley, y que la igualdad es la base del impuesto; 20, que manifiesta que los extranjeros son iguales a los nacionales; y 33, que expone que la igualdad es un derecho natural del individuo.

En lo concerniente al artículo 16 de la Constitución nacional, Luqui destaca que el término igualdad es utilizado en dos oportunidades por la norma y con diferentes significados.

La primera es una igualdad objetiva, referida a las personas sin otras diferencias que las emanadas del orden natural de las cosas y del orden público. La igualdad tributaria, en cambio, no tiene en cuenta a la persona por la persona en sí; se la relaciona con la capacidad contributiva del sujeto a quien la ley le atribuye la producción del hecho imponible.

Como menciona Giuliani Fonrouge, “el principio de igualdad no se refiere a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones, de modo que no constituye una regla férrea, porque permite la formación de distingos o categorías, siempre que éstas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas”.

Por su lado, el Dr. Horacio Rosatti tiene dicho que la capacidad contributiva es un estándar que define el legislador, y su definición no se confunde necesariamente con la cantidad objetiva y absoluta de las riquezas, aunque este sea su parámetro principal.

Ello explica la constitucionalidad de:

- los impuestos progresivos, incremento del peso del tributo en función de la mayor riqueza de las categorías de contribuyentes
- la diferenciación de presión tributaria, a igualdad de patrimonios, derivada del domicilio del contribuyente, en el país o en el extranjero, de las características del sujeto obligado, es decir, persona física o jurídica, o de la nacionalidad en el caso de las personas jurídicas

Por su lado, el **principio de proporcionalidad** se halla relacionado con la capacidad contributiva, que aparece en el artículo 4º y 75 inciso 2, estando implícitamente consagrada en el artículo 17º que versa sobre el derecho de propiedad.

Para Luqui, la proporcionalidad como garantía del derecho de propiedad significa que la carga tributaria sobre la riqueza, o sea, la capacidad contributiva, debe ser adecuada y razonable. Es decir que la presión que el tributo produce sobre la riqueza debe guardar una cierta medida que para ser justa, no debe exceder lo que aconseje una razonable prudencia.

Presión tributaria y proporcionalidad son conceptos que marchan unidos y se armonizan, pudiendo la proporcionalidad equipararse al grado o medida con se determina la presión tributaria.

Este principio, expresa el citado autor, es llamado algunas veces de la no confiscación.

La excepción al principio de proporcionalidad se encuentra en los derechos aduaneros, ya que en éstos actúan otras razones y, por lo mismo, la Constitución para ellos determina el principio de la uniformidad.

¿Y qué ocurre con el **principio de no confiscatoriedad**? El carácter inviolable del derecho de propiedad surge del artículo 17° de la Constitución Nacional y del juego del Preámbulo y los artículos 4°, 14°, 28° y 33° de la Constitución Nacional. En efecto, los derechos de los que gozan los habitantes no pueden ser alterados por el Estado.

Si la ley tributaria llegara a imposibilitar el derecho de propiedad o el de trabajar libremente destruiría una de las bases sobre las que se apoya todo el sistema la libertad individual.

El sujeto que no pueda gozar del producto de su trabajo, no es libre y, por tanto, para la concepción republicana esa posición contradice el principio de que la soberanía pertenece al pueblo.

Al respecto la Corte ha sostenido que es confiscatorio lo que excede el límite que razonablemente puede admitirse como posible de un régimen democrático de gobierno, que ha organizado la propiedad con límites infranqueables que excluyen la confiscación de la fortuna privada, ni por vía directa ni valiéndose de los impuestos.

En otro caso, precisando más este concepto, se dijo que la facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del Gobierno, pero ese poder cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve necesariamente la posibilidad de destruir que lleva en su entraña.

De esta manera, es doctrina sentada por la Corte que cuando el monto del tributo toma una parte sustancial del patrimonio o la renta del contribuyente se produce un quebrantamiento del derecho de propiedad, siendo el contribuyente quien debe probar la confiscatoriedad.

Como expresa Guilianni Fonrouge, "...la interpretación es amplia, puesto que incluye el capital y también su producido, la renta, y no podría ser de otra manera, porque la riqueza se trasformaría en una palabra carente de sentido, si los individuos no pudieran gozar de su rendimiento."

La discreción o razonabilidad de los impuestos es materia circunstancial y de hecho, que debe apreciarse conforme las exigencias del tiempo y lugar y las finalidades económico-sociales de cada tributo. Pero el agravio de confiscatoriedad no puede prosperar si no se demuestra que el gravamen excedió la capacidad económica o financiera del sujeto, y tampoco es admisible, en el caso del impuesto de sellos que debe pagarse sobre el monto de la compraventa de un inmueble, si el tributo no absorbe una parte sustancial del capital comprometido en la operación.

### **Ley de Procedimiento Fiscal**

En los estados federales, cuanto mayor fuere la descentralización de las funciones, el conjunto de normas que gobiernan la distribución del poder fiscal a los efectos de asegurar la asignación de los recursos totales; de promover el desarrollo económico y social del país, de luchar contra la recesión, de redistribuir ingresos, etc., implica una interferencia al poder tributario de los otros niveles de gobierno.

Un **sistema tributario** es un conjunto de impuestos que rigen en un país en un determinado momento en el que debe cumplir ciertos requisitos para ser una estructura tributaria idónea.

Un sistema que exprese una carga razonable, equitativamente distribuida y formulado con simplicidad, claridad y certeza, tendrá características superiores para facilitar su cumplimiento, que otro en el que no concurren estas condiciones.

El conjunto de normas constitucionales, leyes, y leyes-convenio que en la Argentina procuran, en lo financiero, la pacífica convivencia del estado nacional, de las provincias y municipios, se conjugan dentro del llamado Derecho Tributario Interestatal, donde deben armonizarse las normas y principios de cada nivel de gobierno con las normas del derecho constitucional.

El artículo 1º de la Ley 11683 reza que: "En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el

sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.”

No se admitirá la analogía para ampliar el alcance del hecho imponible, de las exenciones o de los ilícitos tributarios. En todos los casos de aplicación de esta ley se deberá salvaguardar y garantizar el derecho del contribuyente a un tratamiento similar al dado a otros sujetos que posean su misma condición fiscal.

En ese derecho importa conocer las opiniones emitidas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, las que deberán ser publicadas de acuerdo con la reglamentación que a tales efectos dicte ese organismo. Estas opiniones solo serán vinculantes cuando ello esté expresamente previsto en esta ley o en su reglamentación.

Por su parte, el artículo 2º nos enseña que: “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.”

El artículo 11, que ya lo hemos mencionado en reiteradas oportunidades a lo largo del presente curso, establece que “la determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal De Ingresos Públicos. Cuando ésta lo juzgue necesario, podrá también hacer extensiva esa obligación a los terceros que de cualquier modo intervengan en las operaciones o transacciones de los contribuyentes y demás responsables, que estén vinculados a los hechos gravados por las leyes respectivas. El Poder Ejecutivo Nacional queda facultado para reemplazar, total o parcialmente, el régimen de declaración jurada a que se refiere el párrafo anterior, por otro sistema que cumpla la misma finalidad, adecuando al efecto las normas legales

respectivas. La Administración Federal De Ingresos Públicos podrá disponer con carácter general, cuando así convenga y lo requiera la naturaleza del gravamen a recaudar, la liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base de datos aportados por los contribuyentes, responsables, terceros y/o los que ella posee.”

A los fines de estas liquidaciones, el artículo 12 indica que: “Las liquidaciones de impuestos previstas en el artículo anterior así como las de intereses resarcitorios, actualizaciones y anticipos expedidos por la Administración Federal De Ingresos Públicos mediante sistemas de computación, constituirán títulos suficientes a los efectos de la intimación de pago de los mismos si contienen, además de los otros requisitos y enunciaciones que les fueran propios, la sola impresión del nombre y del cargo del juez administrativo. Esto será igualmente válido tratándose de la multa y del procedimiento indicados en el artículo 38.”

Por su lado, el artículo 13 sostiene que “La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la Administración Federal de Ingresos Públicos, hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo o errores materiales cometidos en la declaración misma. El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad.”

Si la declaración jurada rectificando en menos la materia imponible se presentara dentro del plazo de cinco días del vencimiento general de la obligación de que se trate y la diferencia de dicha rectificación no excediera el cinco por ciento de la base imponible originalmente declarada, conforme la reglamentación que al respecto dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos, la última declaración jurada presentada sustituirá a la anterior, sin perjuicio de los controles que establezca dicha Administración Federal en uso de sus facultades de verificación y fiscalización conforme los artículos 35 y siguientes y, en su caso, de la determinación de oficio que correspondiere en los términos de los artículos 16 y siguientes.

El artículo 14 sostiene que “Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones,

pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la Administración Federal De Ingresos Públicos se cancele o se difiera impropiaamente, no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada”.

Finalmente, el artículo 15 reza que “Las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada, y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben, están sujetos a las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley. Sin perjuicio de lo que dispongan las leyes tributarias específicas, a los efectos del monto de la materia imponible y del gravamen, no se tomarán en cuenta las fracciones de peso que alcancen hasta cinco décimas de centavo computándose como un centavo de peso las que superen dicho tope.”

### **Régimen Penal Tributario**

La ley 24.769 y su modificatoria determina los delitos tributarios y previsionales, buscando proteger el orden económico y reprimiendo las irregularidades en la fiscalización tributaria y en los aportes previsionales, protegiendo de esta manera la Hacienda Pública.

Este cuerpo normativo se divide en cinco Títulos. El Título I recepta los llamados “delitos tributarios”, en lo que a este artículo interesa, el delito de evasión tributaria. Por su parte, el Título II contiene aquellos delitos relativos a los recursos de la seguridad social, y contiene el delito de evasión previsional, entre otros.

El Título III se compone de los conocidos “delitos fiscales comunes”, a saber: obtención fraudulenta de beneficios fiscales, insolvencia fiscal fraudulenta, simulación dolosa de cancelación de obligaciones, y alteración dolosa de registros. Por último, los Títulos IV y V se componen de las disposiciones generales y de los procedimientos administrativo y penal.

Entre los delitos fiscales que prevé nuestra legislación nacional encontramos el delito de insolvencia fiscal fraudulenta.

Además, cabe mencionar que son cuatro las conductas identificadas como “delitos fiscales comunes”. A diferencia de los delitos tributarios, también contenidos en la Ley Penal Tributaria, los **delitos fiscales comunes** no requieren una calidad especial en el

sujeto activo. Mientras que los anteriores exigían que el autor fuera el obligado, tributario o provisional, o el agente de retención o percepción, éstos no lo requieren.

En el caso particular de la **insolvencia fiscal fraudulenta**, no resulta posible establecer algún tipo de característica especial de la autoría de un modo indirecto, ya que se puede causar tanto la insolvencia propia como la de un tercero. Como consecuencia de esto, la ley no exige que el autor tenga algún tipo de particularidad especial o esté relacionado de algún modo específico con el fisco.

Asimismo, es importante remarcar que aquellas conductas pueden producirse tanto en el ámbito tributario como en el régimen de la seguridad social, y por ende, ellos pueden afectar tanto el bien jurídico “ hacienda pública ” como el de “ seguridad social ”.

Otra característica que diferencia a los delitos fiscales comunes de los tributarios es que en ningún caso requieren superar determinado monto que cuantifique el perjuicio efectuado, condición objetiva de punibilidad, o que pudo efectuarse sobre los bienes jurídicos puestos en crisis.

Pero veamos un poco qué dice la norma sobre cuáles son los delitos tributarios y cuáles los fiscales.

Sobre los delitos tributarios podemos decir que la evasión ha sido definida por el abogado y juez argentino Andrés José D'Alessio como “ la acción u omisión deliberada del contribuyente obligado, quien a través de determinados medios ardidosos o engañosos procura ocultar su real capacidad contributiva con el objeto precisos de evitar el pago íntegro de los tributos nacionales que le corresponde efectivizar por ley en calidad de responsable a título propio o por deuda ajena ”.

En este sentido, la presencia del ardid o engaño es lo que nos llevan a concluir que nos encontramos frente a una verdadera maniobra defraudatoria. Asimismo, este ardid o engaño debe ocasionar un perjuicio patrimonial al Fisco para tener por configurada la conducta reprimida en la norma.

El artículo 1º de la ley 24.769 sostiene que “ será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil

pesos por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año”.

El artículo 2° expone “La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del artículo 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos: a) Si el monto evadido superare la suma de un millón de pesos; b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la Identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de doscientos mil pesos; c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de doscientos mil pesos”.

Por su parte, el artículo 3° sentencia “será reprimido con prisión de tres años y seis meses a nueve años el obligado que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara indebidamente de reintegros, recupero, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de pesos cien mil en un ejercicio anual.”

¿Y qué dice el artículo 4°? “Será reprimido con prisión de uno a seis años el que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al fisco nacional.”

El artículo 5°, por su lado, manifiesta que “en los casos de los artículos 2°, inciso c), 3° y 4°, además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años.”

Finalmente, el artículo 6° sostiene que “será reprimido con prisión a dos a seis años el agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la

suma de diez mil pesos por cada mes. Los artículos 7, 8 y 9 regulan los delitos relativos a los recursos de la seguridad social.”

¿Qué nos dice la norma sobre los delitos fiscales? El artículo 10 expone lo siguiente: “Será reprimido con prisión de dos a seis años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacionales, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.”

El artículo 11 manifiesta “será reprimido con prisión de dos a seis años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.”

Por su lado, el artículo 12 reza: “será reprimido con prisión de dos a seis años, el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, relativos a las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.”

En cuanto a las penas, la ley establece en su artículo 13 que “Las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, para el funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte de los delitos previstos en la presente ley. En tales casos, se impondrá además la inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública.”

Por su parte, el artículo 14 sentencia que “Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido

en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.”

¿Y el artículo 15? Declara que “El que, a sabiendas, dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.”

El artículo 16 expone lo siguiente: “En los casos previstos en los artículos 1º y 7º de esta ley, la acción penal se extinguirá si el obligado, acepta la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio. Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada. La resolución que declare extinguida la acción penal, será comunicada a la Procuración del Tesoro de la Nación y al Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal y Carcelaria.”

El artículo 17 enuncia: “Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales.”

En cuanto al procedimiento administrativo y penal, la norma establece en su artículo 18 que “el organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos. En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito. Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo, en un plazo de noventa días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo”.

Por su lado, el artículo 19 afirma que “aun cuando los montos alcanzados por la determinación de la deuda tributaria o previsional fuesen superiores a los previstos en los artículos 1º, 6º, 7º y 9º, el organismo recaudador que corresponda, no formulará denuncia penal, si de las circunstancias del hecho surgiere manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible. En tal caso, la decisión de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada, mediante resolución fundada y previo dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia. Este decisorio deberá ser comunicado inmediatamente a la Procuración del Tesoro de la Nación, que deberá expedirse al respecto.”

El artículo 20 expone que “la formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.”

El artículo 21 sostiene que “Cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en la presente ley, el organismo recaudador, podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos. Dichas diligencias serán encomendadas al organismo recaudador, que actuará en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, conjuntamente con el organismo de seguridad competente.”

Por su parte, el artículo 22 manifiesta que “la aplicación de esta ley en el ámbito de la Capital Federal será de competencia de la Justicia Nacional en lo Penal Económica; en el interior del país será competente la Justicia Federal.”

Finalmente, el artículo 23 menciona que “el organismo recaudador podrá asumir, en el proceso penal, la función de querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación.”

## **Leyes anti-evasión**

La autora Daniela Barreira, en su trabajo titulado “Evasión Fiscal en Argentina y el rol del Contador Público como auditor externo”, nos dice que la **evasión fiscal** constituye un fenómeno que trasciende las fronteras nacionales conformando un factor de alta preocupación para las finanzas estatales y, en especial, para la formación de la denominada “cultura tributaria” de la sociedad.

Sin embargo, el dictado permanente de leyes especiales de condonación de sanciones, regularizaciones impositivas con importantes beneficios, “blanqueos”, y extensos planes de pago, relajan esa pretendida “cultura fiscal”.

La evasión constituye un fenómeno que además de erosionar los ingresos del gobierno, deteriora la estructura social y económica del país, vulnerando la legitimidad de los gobiernos. Así, la evasión invalida la propiedad de neutralidad económica de las mejores estructuras tributarias, provocando una asignación ineficiente de recursos.

En la República Argentina, la evasión fiscal resulta uno de los síntomas más evidentes de la crisis global que aqueja a la Nación, y la misma pone de manifiesto la actitud que asumen los individuos frente a las obligaciones con la comunidad de la que forman parte. En tal sentido, el solo accionar del organismo recaudador, en forma aislada de los restantes sectores del gobierno y de la sociedad, no resultan suficiente para atacar las causas de la evasión y sus efectos nocivos.

El término “evasión fiscal” hace referencia al fraude que se comete contra la administración tributaria de un Estado mediante la evasión de impuestos y otras actividades ilícitas como el ocultamiento de ingresos, para evadir la ley y obtener ventajas fiscales.

Básicamente, la evasión fiscal es llevada a cabo con dos actos de características opuestas: la omisión y la acción.

Dentro del primer concepto, las **omisiones evasivas** tienen que ver con la falta de inscripción como contribuyente, falta de presentación de declaraciones juradas, ausencia de categorización dentro de un rango definido legalmente, etc.

En cuanto a las **acciones evasivas**, se encuentran las relativas al ocultamiento de ingresos o patrimonio, aprovechamientos indebidos de exenciones, exageración o simulación de deducciones, simulaciones de pago, apropiación indebida de tributos, utilización de facturas apócrifas, insolvencia fiscal fraudulenta, entre otros.

Una de las principales causas de la evasión fiscal es la ausencia de una verdadera conciencia tributaria individual y colectiva, motivada por la imagen que la comunidad tiene del Estado y la percepción frente a la imparcialidad en sus gastos e inversiones, al no tener conocimiento de los programas de gobierno y las políticas de redistribución del ingreso.

Existen 3 tipos de naturaleza en donde se encuentran las causas de la evasión tributaria, que pueden ser:

- De naturaleza política, como los factores de política económica y financiera que intervienen en la modificación del equilibrio y la distribución de la carga fiscal, y pueden constituir estímulos negativos en el comportamiento del contribuyente
- De naturaleza económica, que es aquella en la que se considera el peso de la carga tributaria con respecto a las posibilidades contributivas reales de los sujetos impositivos
- De naturaleza psicológica, que es el conjunto de tendencias individuales del sujeto a reaccionar de distinta forma ante la obligación de contribuir a los gastos del gobierno, incluyendo inconvenientes como la relación de confianza entre la administración y los contribuyentes, y los sistemas de distribución de la carga fiscal

Otras causas de evasión fiscal son:

- la falta de una educación basada en la ética y la moral
- la falta de solidaridad con el Estado
- la desconfianza en cuanto al manejo de los recursos por parte del Estado
- contar con un sistema tributario poco transparente
- las exenciones tributarias, amnistías
- falta de control sobre las rentas originadas en el exterior
- aumento desmedido de la presión tributaria
- Anárquica distribución de facultades entre los distintos niveles de gobierno, sobre todo en países federales
- Bajo nivel educacional de la población
- Falta de simplicidad y precisión de la legislación tributaria
- La inflación
- Presión tributaria – elevadas alícuotas
- Existencia de una economía informal significativa

- Regímenes de regularización en forma permanente, como moratorias, blanqueos, etc.
- Posibilidad de dejar de cumplir sin mayores riesgos
- Regímenes promocionales, como incentivos fiscales, exenciones y gastos tributarios
- Falta de difusión del uso de los recursos provenientes de los tributos
- Falta de conciencia tributaria de los ciudadanos
- Ineficiencia de las propias Administraciones Tributarias
- Paraísos fiscales – jurisdicciones de nula o baja tributación o como se dice en muchos países, jurisdicciones no cooperantes
- Gran peso de los intangibles, que dificulta asignar el verdadero valor de los mismos y lugar de su generación
- Sistema financiero con múltiples figuras sofisticadas que permiten movilizar dinero en forma rápida y sencilla
- Proliferación de regímenes fiscales especiales para atraer inversiones

Asimismo, podemos mencionar algunas de las variables que influyen en el complejo fenómeno de la evasión:

- Eficacia de la fiscalización, que se la relaciona con la probabilidad de detección de la evasión
- El sistema de sanciones, en donde hay que analizar, entre otros puntos, el nivel de las sanciones, la exactitud jurídica de las sentencias, la oportunidad de su aplicación y la efectividad de la cobranza
- En cuanto a la simplicidad de la estructura tributaria, está claro que los sistemas tributarios complejos favorecen la evasión y la elusión, porque crean incertidumbre respecto de los alcances de las normas tributarias, elevan los costos de fiscalización, aumentan los costos de cumplimiento y se multiplican las fórmulas o mecanismos de evasión y elusión
- No menos importante es el tema de la aceptación del sistema tributario, ya que si un contribuyente percibe que el sistema tributario es injusto, estará menos predispuesto a cumplir. La evasión fiscal representa una situación de gran inequidad entre quienes cumplen sus obligaciones tributarias y quienes no lo hacen. Por eso, corregir esta inequidad es un requisito indispensable para el buen funcionamiento de una economía moderna.

El incumplimiento en el pago de los impuestos causa un deterioro económico en las Finanzas Públicas y el contribuyente obtiene un beneficio que no le correspondería, razón por la que incurre en el delito de defraudación fiscal.

En efecto, por un lado, el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de algunas empresas genera una situación de competencia desleal respecto del resto del sector privado que no lo hace; y por otro lado, al afectar también a las finanzas públicas, se refleja también en la aplicación y distribución de esos recursos. Es entonces la evasión fiscal uno de los síntomas más evidentes del deterioro de los principios de responsabilidad social de las generaciones actuales.

No sólo es una dificultad de recaudación económica, sino también una muestra de la pérdida del sentido de obligación y pertenencia hacia la comunidad; es un desinterés por los asuntos colectivos.

La evasión tributaria no sólo significa generalmente una pérdida de ingresos fiscales con su efecto consiguiente en la prestación de los servicios públicos, sino que implica una distorsión del sistema Tributario, fracturando la equidad vertical y horizontal de los impuestos.

La importancia de la carga fiscal y su influencia en los costos de producción y comercialización y de la prestación de servicios, hace que el contribuyente evasor goce de ventajas significativas frente al contribuyente cumplidor.

A pesar de que la evasión fiscal es un delito, algunos contribuyentes tienen razones válidas para no pagar los impuestos que le corresponden, y la principal es la falta de equidad que se presenta entre los contribuyentes que cumplen de manera satisfactoria con sus obligaciones y quienes no lo hacen así.

Por ejemplo, si existe un contribuyente que paga sus impuestos de forma cumplida y existe otro que no lo hace así, los servicios que ambos reciben por parte del Estado son exactamente los mismos. Es en este punto donde el contribuyente cumplidor no ve el caso de seguir pagando puntualmente, puesto que no existe en dicho servicio diferencia alguna para quienes pagan y quienes no pagan.

Sin embargo, aunque no exista tal diferencia, la evasión fiscal afecta de forma significativa la hacienda pública, provocando con ello que sólo existan recursos para cubrir las necesidades básicas de la población y que no exista desarrollo en el país.

Es decir, como los recursos del Estado no son suficientes se deja de invertir en educación, tecnología, salud pública, infraestructura, etc., lo que conduce al país a problemas más serios, como son el rezago educativo y el desempleo, y éstos, a su vez, traen consigo otros

problemas sociales, como la pobreza, la delincuencia, drogadicción y demás, que lejos de ayudar al país lo perjudican seriamente e impiden su crecimiento.

En cuanto a las **medidas anti evasión**, coincidimos ampliamente con lo explicado por Barreira cuando refiere que el fraude fiscal distorsiona la actividad de los distintos agentes y condiciona el nivel de calidad de los servicios públicos y las prestaciones sociales dado que implica una merma en los ingresos públicos, lo que afecta a la presión fiscal que soportan los contribuyentes cumplidores, puesto que de otra forma no sería posible mantener el nivel de gasto público.

La Administración Tributaria de la Argentina, en la última década, se ha esforzado en crear distintas herramientas tendientes a detectar la evasión, como así también mecanismos para evitar el fraude fiscal.

Los avances tecnológicos, la clasificación de los contribuyentes según los distintos niveles de riesgo, la aplicación de los sistemas sancionatorios en materia impositiva y previsional, las campañas de Educación Tributaria, el refuerzo de la imagen institucional, el desarrollo de campañas publicitarias, etc., han incrementado en los últimos tiempos la percepción de riesgo por parte del contribuyente de ser fiscalizado y/o sancionado por el organismo fiscal si no cumple con sus deberes formales y materiales impuestos por la legislación tributaria.

Asimismo, la interacción del organismo con los agentes del sector privado permite potenciar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y resulta importante en el proceso de mejora de la Administración Tributaria. Además, la participación de los diferentes sectores sociales, económicos, profesionales, etc., en la consecución de los objetivos de la Organización, aumenta la aceptación por parte de la sociedad del Sistema Tributario.

La Administración Federal tomó la decisión de cambiar las estrategias de control, tanto de recaudación y cobranza como de fiscalización. Si bien estos cambios han paliado en gran medida los problemas del incumplimiento fiscal, resulta necesario incorporar otras nuevas y perfeccionar las existentes.

La Administración Tributaria debe incorporar enfoques innovadores, desde el conocimiento de las nuevas realidades políticas, económicas, sociales, etc., que se traduzcan en acciones concretas de detección, control y sanción del fraude fiscal.

Las principales medidas adoptadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, también conocida como AFIP, en los últimos años, fueron entre otras:

- Medidas de carácter legislativo, puesto que es importante la participación de la Administración Tributaria en la formulación de políticas tributarias, ya que es quién en el día a día ha colectado una rica experiencia, que le permite proponer nuevas normas o modificaciones tanto de carácter procedimental como específicas de los distintos gravámenes que administra, ante vacíos de las legislaciones vigentes que posibilitan la evasión o la elusión fiscal.
- Medidas de carácter organizacional, ya que las Administraciones Tributarias deben realizar cambios en su estructura funcional, de manera de poder formar áreas especializadas en el análisis y estudio de los grupos económicos nacionales y transnacionales con el objeto de poder conocer con mayor precisión la conformación de los mismos y las operaciones entre los miembros de un mismo grupo. La experiencia de la AFIP en su concepción de Agencia Única Tributaria ha sido positiva, ya que la concentración de conocimientos en materia aduanera, impositiva y de la seguridad social, unida a la consolidación, unificación y/o interrelación de las respectivas bases de datos, potencian la posibilidad de afrontar la planificación fiscal de los mencionados grupos económicos. En este mismo sentido, la formulación de cruces de información sistémicos realizados centralmente, permiten abastecer masivamente a las áreas de fiscalización y verificación, que posibilitan la detección de casos con interés fiscal relevante, que serán sometidos a fiscalizaciones más profundas. Asimismo, la creación de áreas o equipos de fiscalización específicos para el análisis de distintos sectores de actividad económica o segmentos de contribuyentes de alto riesgo fiscal, ha permitido asignar estos recursos humanos especializados a temáticas complejas. También existe un área que se ocupa de la investigación y la fiscalización por sector económico, a efectos de dotar a las restantes áreas de inspección de herramientas prácticas y de novedosos enfoques técnicos, para ser utilizados en las auditorías tributarias.
- Además, las medidas de carácter estructural, establecidas con la finalidad de establecer condiciones óptimas para la realización de las actividades de control, consisten en el dictado de normas reglamentarias y en la implementación de herramientas de control sistemático, con el fin de dificultar o desalentar maniobras de evasión, actuando preventivamente como una forma de extender y complementar el proceso fiscalizador. Asimismo, ayudan a mejorar el

cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes y brindan información que es utilizada por la AFIP para orientar las acciones directas de fiscalización hacia los incumplidores, ya que permiten evaluar la condición de riesgo de cada sujeto respecto del conjunto del que éste forma parte y aplicar este concepto ante distintas circunstancias. En este sentido, se crearon registros fiscales sectoriales a los que se incorporan los sujetos que reúnen determinados requisitos de cumplimiento fiscal; y regímenes de retención y percepción diferenciados según el comportamiento fiscal de los contribuyentes, sobre la base de los que se incrementan las retenciones y/o las percepciones a los sujetos con mayor riesgo. Además, se establecieron regímenes informativos para el control de las operaciones internacionales y de distintos sectores económicos.

Otras medidas que han funcionado en otros países y que sería interesante analizar su viabilidad en nuestro país son:

- Información de los contribuyentes y/o responsables
- Comunicación social sobre el fraude
- Colaboración social en la prevención del fraude
- Acuerdos de colaboración
- Alianzas institucionales
- Mejora continua en los servicios al contribuyente

Asimismo, existen herramientas estratégicas para la detección del fraude fiscal. Estas son:

- Visualización en los sistemas de las actuaciones de las distintas áreas
- Seguimiento sistémico de los contribuyentes inspeccionados
- Fiscalización sistemática y continua de los grupos económicos
- Implementación de procedimientos informatizados para el control del fraude a nivel internacional
- Intensificar la prevención del fraude en la etapa recaudatoria
- Oficina antifraude en el ámbito de las Administraciones Tributarias