

Sanciones y penalidades administrativas a nivel nacional. El rol de la administración tributaria

por Daniel Omar Scaramucchia

Introducción al tema

Nuestro sistema de infracciones y sanciones tributarias se encuentra reglado por la Ley de Procedimiento Tributario 11.683 (t.o. 1978 y sus respectivas modificaciones). No obstante cada uno de los códigos fiscales de las respectivas provincias argentinas contiene sus propios regímenes de infracciones y sanciones además de las respectivas leyes de tributos provinciales.

Por otra parte, los delitos tributarios se encuentran legislados en la ley 24.769 y en su antecesora, la ley 23771¹.

La finalidad del sistema tributario radica en restablecer, salvaguardar y propiciar el orden establecido por la ley del rito, pero no puede convertirse en una fuente de recaudación para las arcas del Estado, deviniendo en abusos por parte de la administración tributaria. En este orden de cosas, la CSJN estableció que la finalidad de la pena pecuniaria es lastimar al infractor en su patrimonio y no constituir una fuente de recursos para el erario (Fallos 267:457). La sanción tributaria no persigue sólo la retribución de un posible daño causado, sino que además tiende a prevenir y reprimir la violación de las disposiciones de tal naturaleza².

El propósito de este trabajo radica en formular una descripción de la sanción administrativa en el derecho tributario argentino y analizar el rol preponderante y participativo de la administración tributaria nacional.

Análisis axiológico del ilícito tributario

El hecho de cometer una infracción tributaria implica vulnerar tres valores especialmente protegidos por el ordenamiento jurídico, a saber:

- la normal percepción de la renta pública,

1 La ley 24.769 derogó a partir del 19/12/1996 al régimen penal tributario de la ley 23.771 cuya vigencia se extendió desde el 7/2/1990 hasta aquella fecha.

2 "Baudou Hnos. y Kaeser S.R.L. c/D.N. de Aduanas", CSJN, 7/9/76, Derecho Fiscal XXVI, 1327. "Frydman Hercyk L. y otra s/ apelación Ana", CSJN, 24/3/77, Derecho Fiscal, XXVII, 1327. "Ruano, Antonio", CNACAF, Sala II 12/7/77, Derecho Fiscal, XXVIII, 992.

- el deber de solidaridad en materia de contribuciones,
- el principio de igualdad, conforme al cual los contribuyentes en igualdad de condiciones y capacidad económica deben contribuir de la misma forma al sostenimiento del Estado.

Se observa que no todos los incumplimientos tributarios son éticamente valorados de la misma forma; no obstante ello, el sistema tributario y el desempeño de la administración tributaria no admiten que se produzcan fisuras en la regularidad del flujo de fondos generados por los ingresos tributarios, que son necesarios para planear adecuadamente la política fiscal y afrontar el gasto público. En el mismo orden de ideas no puede admitir la falta del deber de colaboración del contribuyente cuya omisión mediata o inmediata afecta el normal desempeño de aquellos ingresos.

Por tal razón, el Estado elabora un conjunto de normas positivas con el propósito de modelar comportamientos a través del castigo o la coerción. En tal sentido, autores como Giuliani Fonrouge afirman que las sanciones fiscales derivan del propio poder tributario estatal³.

Bajo un análisis objetivo, podemos vislumbrar que no estamos frente a un camino unidireccional en el cual las obligaciones sólo se encuentran a cargo del contribuyente, sino todo lo contrario ya que existen obligaciones interrelacionadas, es decir, a cargo del Estado y el sujeto pasivo. Si bien sobre este último pesa la carga de contribuir, indudablemente el Estado tiene bajo su órbita otras obligaciones tan importantes, por cierto. *Entre éstas se pueden individualizar la de llevar a cabo en forma razonable y ecuaníme su rol de sujeto activo, legislar con claridad y certeza evitando complejidades propias del ordenamiento fiscal y, por último, llevar adelante una eficiente y equilibrada administración tributaria donde primen los principios tributarios de raigambre constitucional antes que el mero afán recaudador.*

El principio de transparencia en la toma de decisiones y el grado de permeabilidad democrática de un Estado son elementos importantes a la hora de valorar la equidad en el sistema infraccional. En tal orden de ideas es necesario recordar un criterio de Dworkin en el que propone que "el gobierno debe tratar a sus ciudadanos con el respeto y la dignidad que se exigen entre sí los miembros adultos de la comunidad", reflexión ésta que puede ser perfectamente atribuible a la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Es menester analizar especialmente el aspecto psicológico en el que un contribuyente se entrelaza con el ilícito tributario. Cuando un contribuyente se ve obligado a contribuir por haber manifestado algún hecho imponible, se tiene como contrapartida de esta exigencia la obligación del Estado de otorgarle un curso adecuado a tales in-

3 Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho financiero*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993, tomo II, p. 635.

gresos; puesto que de no ser así se estimulará indirectamente la evasión con la justificación moral del dudoso destino de los fondos ingresados.

Un aspecto muy interesante y lindante con el ilícito fiscal radica en la reducción lícita de impuesto. *No todo esfuerzo mediante el cual se pagan menos impuestos es fraude fiscal*, pues a veces los ordenamientos jurídicos admiten configurar un fenómeno o una transacción con fórmulas jurídicas distintas, perfectamente legales.

Las causas que dan origen al fraude fiscal, mediante actos de indisciplina social que lesionan el sostenimiento del Estado, las podemos encontrar en ⁴:

- Fluctuaciones morales de los contribuyentes, quienes consideran a las leyes fiscales como una ley penal, identificando al tributo como un castigo. Asume esta característica en razón de que el administrado no quiere pagar impuestos, por lo que debe recurrirse a la política del miedo en materia de recaudación fiscal, vale decir, a la sanción, lo que suele traer abusos y arbitrariedades por parte de la administración fiscal.
- La psicología del contribuyente, que puede reflejar egoísmo y falta de solidaridad.
- Los abusos del ejercicio del poder tributario en manos del Estado, ya que no siempre la autoridad fiscal actúa con criterio de justicia y respeto al Estado de derecho. Esto puede verse cuando se incrementa abrumadoramente la presión tributaria y se torna regresivo el sistema tributario, lo cual da origen a una reacción evasiva por parte de algunos contribuyentes.

Si bien dentro del contexto de la relación jurídica tributaria la mayor carga afecta al contribuyente, no puede el Estado en cabeza de la administración fiscal conducirse con discrecionalidad y arbitrariedad apartándose del ejercicio razonable de su autoridad.

Por tal motivo, estos comportamientos llevados a cabo por la autoridad suelen acrecentar la comisión de infracciones como mecanismos de defensa en una suerte de justicia por mano propia encarnada por el contribuyente, máxime si se les suma una excesiva carga fiscal, un cúmulo de obligaciones formales y la profusión de normas.

El concepto de elusión en nuestro ordenamiento tributario

Según lo vertido *ut supra*, resulta conveniente interrelacionar el concepto de elusión, también conocido como fraude a la ley en el

4 Altamirano, Alejandro C., Primer Seminario Hispano Argentino sobre Ilícitos Tributarios, organizado por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas y la Universidad Internacional de Andalucía, pp. 566 y s.s.

sentido anglosajón, puesto que en la práctica la ley fiscal es compleja y su aplicación depende de muchas variables, ya que la línea divisoria entre *elusión* y *evasión* es difícil de trazar⁵.

Desde el punto de vista doctrinario, es tradicional la formulación de De Castro, que define el fraude a la ley como uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que se han amparado en otra norma dictada con distinta finalidad. El fraude de ley exige la presencia de dos tipos de normas:

- aquella bajo cuyo amparo se realizan los actos de fraude, denominada norma de cobertura,
- la norma cuya vulneración se persigue, conocida como defraudada.

En ocasiones la norma de cobertura suele ser, paradójicamente, la ausencia de normas que regulen el acto o actos realizados. En el ámbito del ordenamiento tributario, como ha señalado Palao, el fraude a la ley supone que un determinado resultado económico, cuya consecución por los medios jurídicos normales acarrearía el nacimiento de una deuda tributaria, se consigue por otros medios jurídicos, *que natural y primordialmente tienden al logro de fines diversos*, y que o no están gravados o lo están en medidas más reducidas⁶.

Indudablemente el gozne entre elusión y evasión se vincula con la preeminencia de la sustancia sobre la forma en donde la realidad económica asume un rol preponderante. En el célebre precedente de la Corte Suprema de Justicia de los EE.UU., "Gregory v. Helvering", se estableció que no puede ser puesto en duda el derecho de los contribuyentes a reducir el pago de sus impuestos que de otra forma deberían haber pagado o bien a eludirlo enteramente por medio de lo que la ley permite⁷. También en "Commissioner v. Newman" se señaló que nadie tiene la obligación de pagar más impuestos que los que la ley demanda, puesto que estos últimos son exacciones compulsivas y no contribuciones voluntarias⁸.

Estos principios son aplicables en nuestro ordenamiento jurídico a punto tal que *la Corte Suprema de Justicia de la Nación sentenció que el esfuerzo honesto de los contribuyentes por reducir sus impuestos al mínimo legal, utilizando formas jurídicas económicamente más convenientes no son punibles, si bien la administración tributaria puede contrarrestar esa posibilidad mediante el establecimiento de presunciones o procedimientos fundados en ley para neutralizar el efecto buscado por los contribuyentes*⁹.

5 Morgan Patricia T., *Tax Procedure and Tax Fraud*. West Publishing, 1990, p. 4. Ver también *International Tax Avoidance and Evasión, Four Related Studies*, O.C.D.E., París 1987, p. 16 y Rowland, Hugh y Bauer, Jill W.: "The right of a United States Taxpayer to avoid taxes", en *International Tax Review*, julio/agosto, 1990, p. 23.

6 Queralt, Serrano, Casado Olletero, Tejerizo López, *Curso de derecho financiero y tributario*, España 1996.

7 293 US 465 (1935).

8 159 F. 2d 848. 851 (2d Cir. 1947).

9 Fallos 241:210.

Seguridad jurídica e infracción tributaria

Fuera de los casos en que el contribuyente intencionalmente viola la norma tributaria y sin perjuicio del elemento subjetivo necesario para conformar el acto de reproche al contribuyente, la claridad de las normas tributarias evita la comisión de infracciones y facilita las acciones de verificación y fiscalización de la administración fiscal. Una misión importante recae en la correcta redacción de los mandatos tributarios, hecho que a veces parece extraño a nuestra disciplina.

Como ha señalado Luqui¹⁰, es el legislador quien debe esforzarse en tal sentido, para que las leyes en general y en particular las tributarias, donde está comprometido el derecho de propiedad, tengan que ser redactadas por juristas duchos en el empleo del lenguaje legislativo. Es por este medio que se tiende al ordenamiento de las reglas prácticas, procedimientos y formalidades, que permiten a la administración tributaria obtener los resultados máximos que exige la tributación.

Indudablemente la gran cantidad de resoluciones generales dictadas por la AFIP, sumadas a un importante número de leyes y decretos, generan en el contribuyente un cierto clima de inseguridad, en virtud de que muchas veces es materialmente imposible acceder a un asesor impositivo permanente y a todas las disposiciones en vigor, máxime cuando el derecho se presume conocido. Es éste un común denominador en las políticas tributarias de diversos países, por lo que De la Cueva¹¹ en tal sentido formuló que el derecho tributario se modifica con gran dinamismo, siendo éstas las causales de confusión, desconfianza e incertidumbre¹².

La situación planteada en el párrafo anterior conlleva una tarea de dictado de normas aclarativas por parte de la autoridad de aplicación sobre aspectos poco claros en la legislación de fondo, las que algunas veces suelen generar mayor desconcierto en los contribuyentes.

Tutela jurídica en el sistema de infracciones

El sistema infraccional tributario tutela una serie de valores; en principio, protege el normal cumplimiento de los ingresos tributarios incriminando no sólo la evasión, sino aquellos comportamientos violatorios de normas meramente formales pero cuya omisión incide directamente en aquel resultado.

10 Luqui, Juan C., *La obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1989, p. 307.

11 De la Cueva, Arturo, *Justicia, derecho y tributación*, Porrúa, México, 1989, p. 130.

12 Altamirano, A., *op. cit.*, pp. 567 y 568.

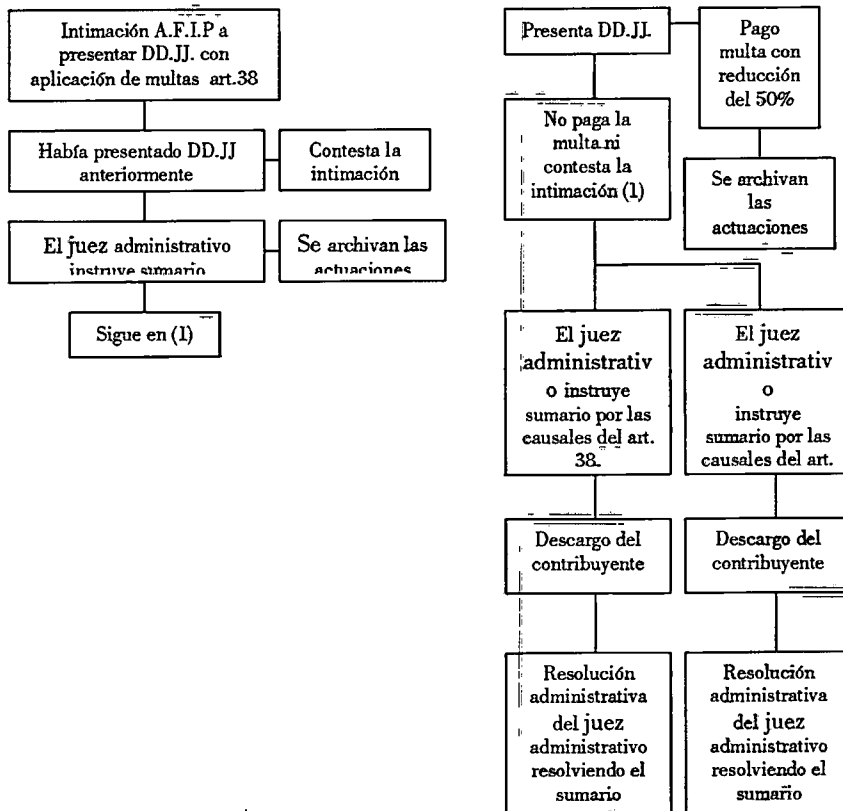
Por otro lado, tutela la igualdad y equidad entre contribuyentes, pues sobre la base de sus respectivas capacidades contributivas deben contribuir al sostenimiento del gasto público.

Finalmente señalamos que, en el derecho tributario argentino, la clasificación de las infracciones y sanciones se elabora con fines únicamente didácticos, sin contar con una clasificación expresa como el ordenamiento español.

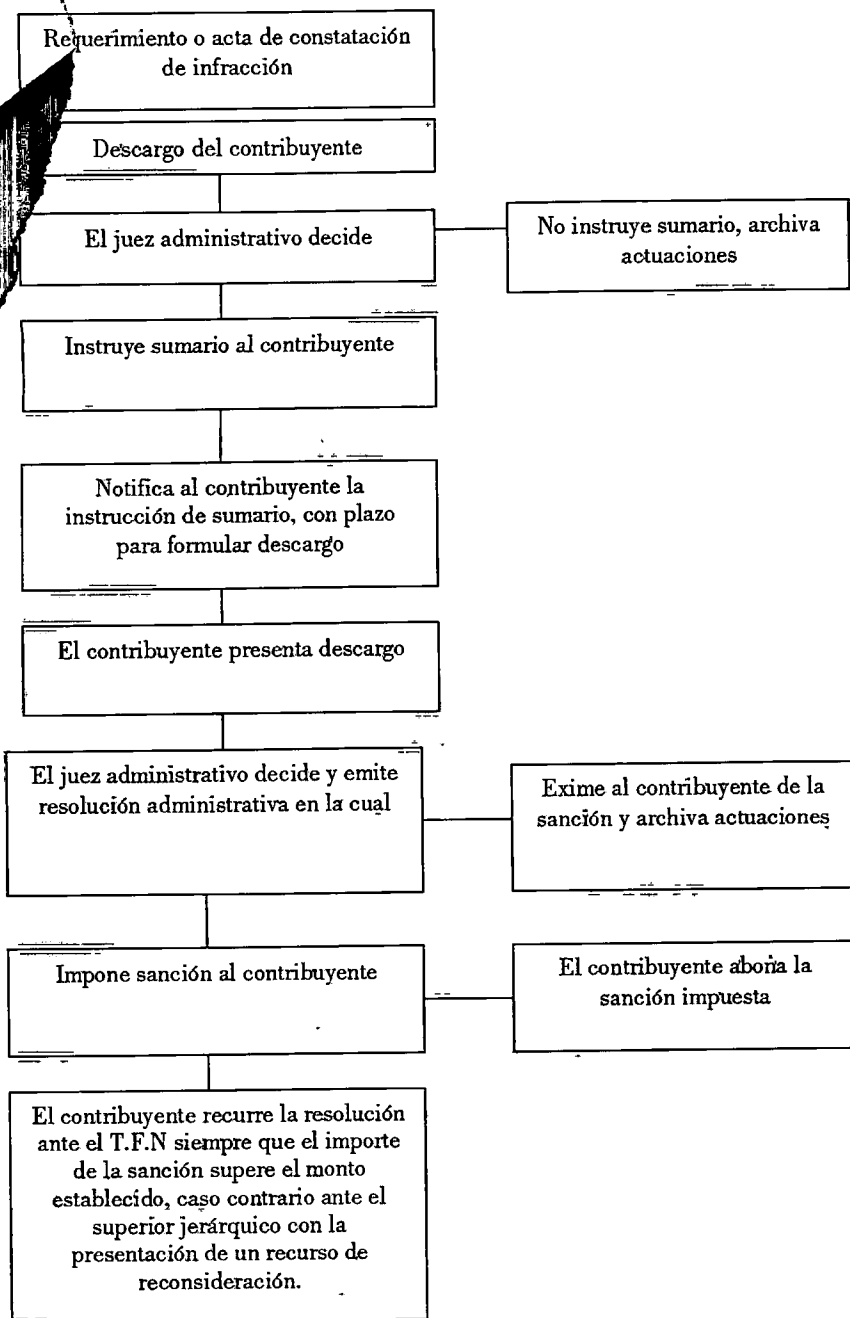
Procedimientos administrativos y jurisdiccionales para la aplicación de multas y sanciones reguladas por la ley 11.683

Continuando con el análisis de los ilícitos tributarios, nos abocaremos en este trabajo al estudio de las infracciones formales y materiales previstas en nuestro ordenamiento nacional, haciendo hincapié en el procedimiento administrativo-tributario que deberán llevar a cabo la autoridad de aplicación y los contribuyentes.

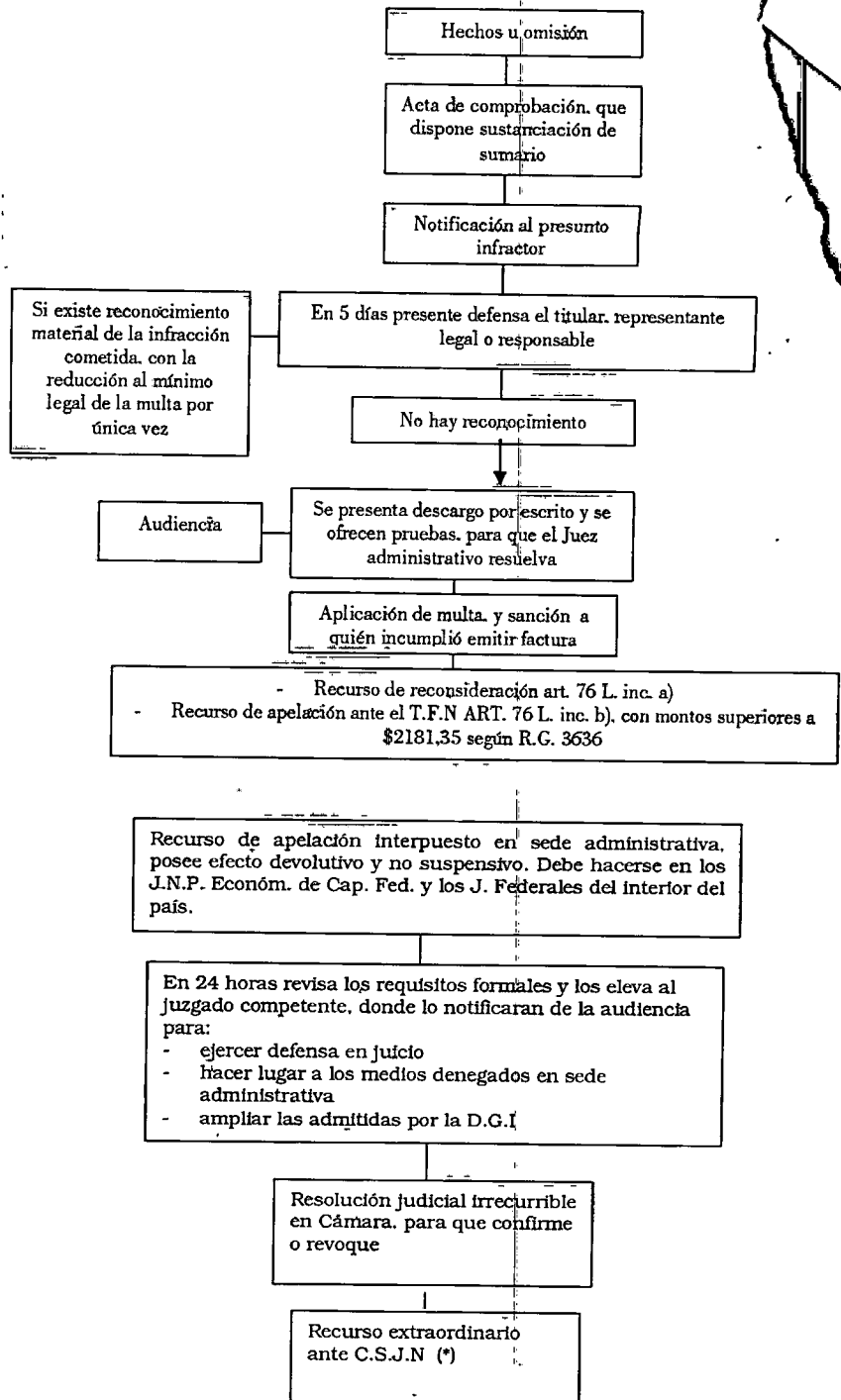
Multa por la no presentación de DD.JJ. (art. 38)



Multa por incumplimiento de los deberes formales (art. 39)

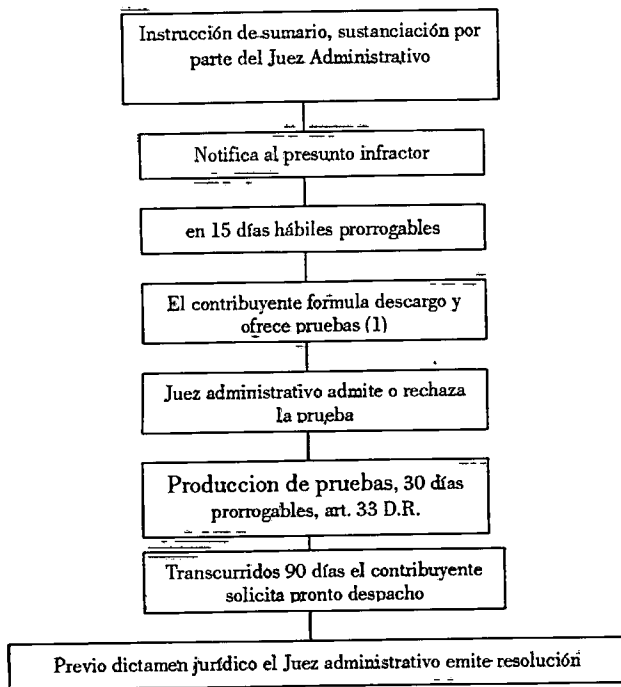


Clausura administrativa, multa y suspensión de matrícula, licencia o registro habilitante (art. 40)



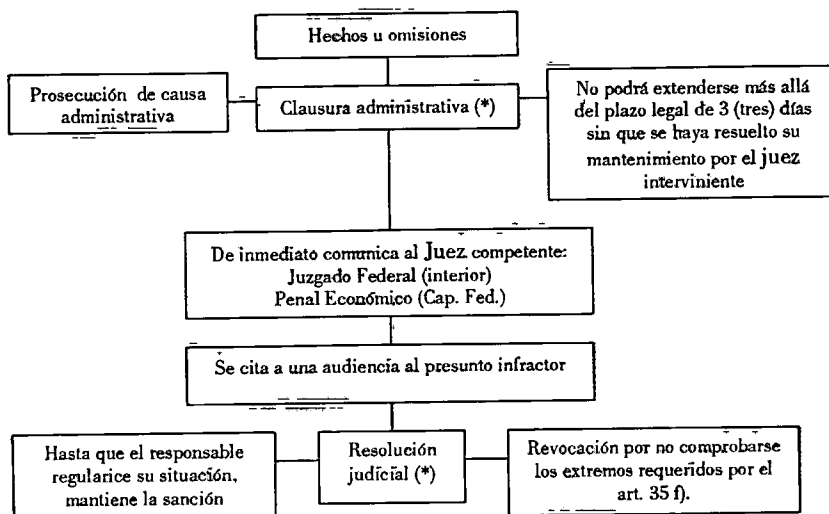
* Realiza nueva revisión e interpretación, por arbitrariedad fáctica o normativa.

Sanciones por la omisión de impuestos, defraudación y omisión de actuar como agente de retención y percepción (art. 45, 46, 47 y 48)e



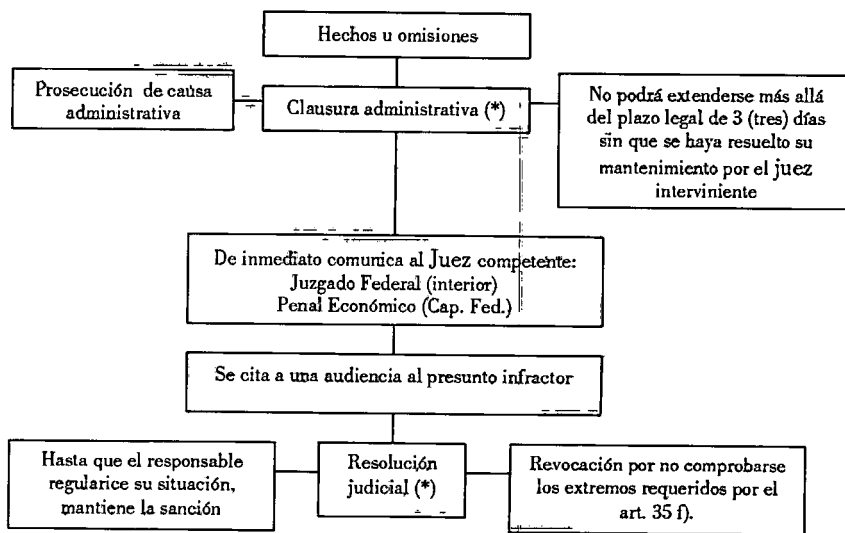
Nulidad: cuando se han omitido recaudos esenciales del proceso, porque no se ha tenido en cuenta la defensa presentada en tiempo oportuno, violando así el derecho de defensa, procede la nulidad que es de orden público.

Clausura preventiva (art. 75)

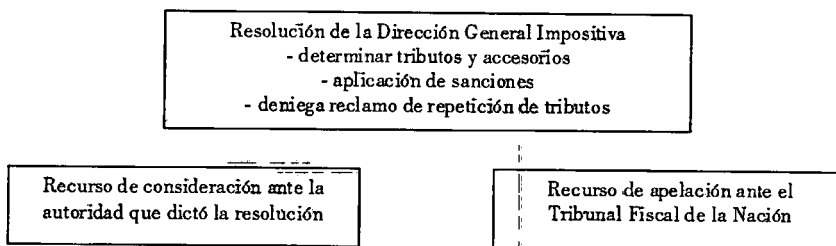


(*) El juez administrativo o judicial, en su caso, dispondrá el levantamiento de la clausura preventiva inmediatamente después que el responsable acredite la regulación de la situación que diere lugar a la medida.

Sanciones y penalidades administrativas a nivel nacional



Acciones y recursos contra resoluciones que determinan de oficio tributos o aplican sanciones



Características

1. Son recursos optativos y excluyentes.
2. Deben interponerse en el término perentorio de quince días hábiles.
3. Suspended la ejecutoriedad de la decisión.

Consecuencias por la no interposición de recursos

- Resoluciones administrativas que impongan tributos y accesorios quedarán firmes, con lo cual la Dirección General Impositiva puede iniciar el juicio de ejecución fiscal.
- Deberán pagarse el tributo y los accesorios para luego plantear la repetición.

El rol de la administración tributaria dentro del sistema tributario

Un sistema tributario debe tender a ser, técnica y administrativamente, un conjunto armónico de impuestos, que guarde amplia relación con la política fiscal imperante. Esta armonía debe ser buscada por el legislador, revestida de la máxima racionalidad, a punto tal que asegure no sólo los recursos necesarios para ser aplicados en gastos e inversiones públicas, sino que además garantice el respeto de los principios constitucionales de la tributación.

Parafraseando a Dino Jarach¹³, éstos son los postulados que actúan como limitadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción y configuración de determinados impuestos.

Ahora bien, esta simbiosis entre el derecho, los recursos tributarios y la actividad financiera del Estado debe analizarse, al decir de Griziotti¹⁴, a través de cuatro elementos de diferente naturaleza:

- El político, decisión sobre el tipo de recurso.
- El económico, invasión en el patrimonio de los administrados.
- El jurídico, ya que sólo la ley puede instaurar tributos sobre determinados hechos imposables.
- El técnico, elaboración legislativa, exégesis desde el momento prelegislativo hasta el derecho positivo donde se produce la operación y percepción de gravámenes.

La administración, más precisamente la administración tributaria, se encuentra dentro del elemento técnico en la concepción de Griziotti, puesto que pertenece al orden de las ciencias jurídicas y se desenvuelve dentro del ámbito de la administración reglada.

Un concepto de administración tributaria surge de la discusión al trabajo llevado a cabo por Crockett, "Obstáculos generales a una eficiente administración de impuestos", donde se propicia la participación de los funcionarios de la administración fiscal en la elaboración de las normas tributarias¹⁵. Esta consideración es importante dado que en la práctica se puede apreciar cierta desconexión entre los técnicos que confeccionan las leyes impositivas y las dificultades que se presentan a la hora de recaudar¹⁶. Tales expertos sólo persiguen:

- Cobrar el máximo
- Reducir al mínimo el costo y el tiempo de los de la recaudación
- Asegurar el estricto cumplimiento de la ley impositiva.

Tomando como base los conceptos analizados por el doctor Alfredo Lamagrande¹⁷, me permito citar también la opinión de Marius Farioletti¹⁸ que propicia como objetivo de la administración tributaria

13 Jarach, Dino. *Finanzas públicas*, Editorial Cangallo, Bs. As., 1979, p. 309.

14 Griziotti, Benvenuto. "La ripartizione politica del carico tributario e in principi distributisi delle importe moderne sul reddito e suoli acquisti di rendite e di incrementi del capitali" en *Giornali degli economisti* noviembre/diciembre, 1909. Reproducido en "Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario", Milano Giuffrè 1956 vol. I, pp. 113-159, según cita de Jarach en finanzas públicas, esbozo de una teoría general en *op. cit.*, p. 32.

15 Crockett, Joseph. "Obstáculos generales a una eficiente administración de impuestos", Conferencia, Bs. As., octubre 1961. OEA-BID-CEPAL, *Discusión*, p. 19.

16 Lamagrande, Alfredo, "Propuestas para reducir la evasión fiscal". 2º Premio Anual doctor Manuel Belgrano, año 1989, pp. 164-167.

17 Citado en Crockett, J., *op. cit.*

18 Farioletti, Marius, "Información estadística para el control y el manejo de la administración tributaria". Conferencia Bs. As. octubre 1961, OEA-BID-CEPAL, p. 97.

la cabal aplicación del sistema tributario. Este autor distingue dos propósitos perseguidos por la institución:

- A largo plazo: elevar al máximo los ingresos recaudables legalmente por conceptos de impuestos con el mínimo costo.
- A corto plazo: elevar al máximo las rentas recaudables con los recursos que el Gobierno pone a disposición del servicio administrativo.

Cita el doctor Lamagrande en su trabajo a Wilhelm Gerloff¹⁹, quien al referirse al quehacer principal de la administración tributaria —*la recaudación impositiva*— considera que tiende a lograr tres objetivos:

- El beneficio de la comunidad cuando el Estado obtiene los recursos necesarios para alcanzar sus objetivos.
- La certeza y baja complejidad del derecho impositivo, que garantiza la efectividad del sistema tributario.
- El amparo del interés del contribuyente, el que debe estar protegido por las normas positivas de toda arbitrariedad fiscal.

Se puede afirmar, sin temor a equivocaciones, que una administración incapaz de garantizar el cumplimiento fiscal no cumple con los objetivos de Gerloff.

Evidentemente, no es sencillo el rol y la labor que debe emprender la administración tributaria, puesto que la política tributaria imperante en nuestro país denota una gran dinámica legislativa con tributos complejos a la hora de determinar la obligación tributaria.

Esta apreciación, más todo lo analizado, nos lleva a aseverar que la administración tributaria depende en gran medida de la información suministrada por los contribuyentes, razón de más para pensar que *el éxito de la administración fiscal dependerá de un buen nivel de cumplimiento voluntario, y la estrategia que se trace para obtenerlo será el pilar fundamental para luchar contra la evasión fiscal.*

De lo vertido *ut supra*, resulta conveniente que la política de la administración tributaria influya sobre la conducta general de los contribuyentes, implementando medidas ágiles y eficaces en todas sus áreas (*recaudación, fiscalización, técnica jurídica, etc.*), temas que serán analizados en el apartado siguiente.

Efectividad de la administración tributaria

Resulta conveniente reflexionar sobre el concepto de “efectividad de la administración tributaria” como una suerte de efectividad total. Esto se encuadra en la rapidez para detectar y sancionar los incum-

19 Gerloff, Wilhelm. “Doctrina de la economía tributaria”, en punto 1, p. 262, Tomo II del *Tratado de finanzas públicas* de Gerloff y Neumark 2 tomos, Editorial El Ateneo, Bs. As. 1961, Tomo II, pp. 197-300.

plimientos tributarios, no sólo aplicando formalmente las penalidades económicas y de cualquier otra naturaleza que la ley establezca, sino también tratando de corregir las modalidades y costumbres de los contribuyentes.

Las distintas administraciones tributarias del mundo han tenido una amplia gama de instrumentos para lograr el objetivo, que han ido desde una simple multa hasta la pena capital. Tal fue el caso de la República Popular China que promediando 1998 condenó a muerte y ejecutó a veintiséis personas por falsificar facturas²⁰. Sabemos que tanto nuestra Constitución como el ordenamiento tributario no habilitarían a ningún administrador federal a cometer semejante aberración, por lo cual debemos reconocer que *la efectividad en la administración fiscal depende entre otras variables de la administración de justicia*.

Lógicamente, de nada vale realizar una inspección impositiva y como resultado de ella, determinar el *quantum* de la obligación tributaria si ésta no puede ser cobrada *a posteriori*, ya sea porque no se traban rápidamente los embargos preventivos o porque una denuncia penal tarda varios años en la Justicia. En el mismo orden de ideas podemos afirmar que el accionar sedentario de la administración fiscal conlleva a la aplicación de sanciones totalmente diluidas y extemporáneas²¹.

En nuestro país, en los distintos ámbitos de la Justicia, existen causas que fueron iniciadas en 1976 y todavía por distintos motivos siguen sin resolución judicial en firme. Existen más de 2.000 causas con una antigüedad mayor a 5 años (200 causas con más de 15 años, más de 400 entre 10 y 15 años, y 1.400 causas entre 5 y 10 años) que diluyen la percepción del riesgo por parte de los contribuyentes, restándole seriedad al sistema sancionatorio y desincentivando el cumplimiento fiscal.

Lo vertido anteriormente no debe entenderse como una restricción o limitación por parte de la administración tributaria a la independencia del Poder Judicial, pilar fundamental del Estado de derecho, sino como una consideración partiendo de la base de que la administración de los tributos obedece a distintos procesos eslabonados donde el último de estos eslabones es la revisión judicial de los hechos acaecidos.

La AFIP supera ampliamente la suma de inspectores de las direcciones de rentas provinciales, y como puede deducirse los contribuyentes manifiestan mejor conducta y cumplimiento tributario con la administración nacional que con las direcciones provinciales, lo que nos permite concluir que la cantidad, capacidad y calidad de los recursos humanos son fundamentales para el éxito y efectividad de toda gestión.

20 Silvani, Carlos, "Evasión tributaria", Trabajo presentado en la Convención anual de ADEBA '98, publicado en la revista *Partida Doble*, pp. 11 y 12.

21 *Idem*.

También existen otros factores además de los recursos humanos, como son los recursos informáticos y los sistemas y procedimiento aplicables, que permiten agilizar el Registro Unico de Contribuyentes, el procesamiento de DD.JJ., la selección de contribuyentes a fiscalizar, etcétera.

En otro orden de ideas, podemos analizar el efecto que causa en los contribuyentes la presencia de la administración fiscal en lo concerniente a la verificación, fiscalización y aplicación de sanciones. Tal es el caso de la sanción de clausura que tuvo un fuerte incremento en los años 1992 y 1993 y fue decreciendo en los años posteriores, a saber²²:

Año	Cantidad de clausuras
1989	s./d.
1990	751
1991	8.157
1992	17.739
1993	15.253
1994	10.965
1995	8.988

Una forma accesoria de identificar a los evasores tributarios ha consistido en requerirle a la población que colabore denunciando los casos irregulares que conozcan, ya sea en forma escrita o telefónica, los que muchas veces no podrían ser detectados por los distintos tipos de fiscalización.

Las denuncias telefónicas impositivas se refieren preponderantemente a infracciones de los obligados respecto del nuevo régimen de emisión de comprobantes y registración de operaciones, con vigencia a partir de enero de 1992 (Res. Gral. D.G.I 3419), las que ascendieron a 63.259 para ese año. En 1993, aun cuando se incorporan las denuncias de orden previsional, vinculadas en su mayoría con retenciones y contribuciones no ingresadas y con sueldos parcial o totalmente no declarados, la cantidad desciende a 33.734. Durante 1994 aumentan a 41.760, pero bajan nuevamente a 35.559 en 1995.

Las denuncias impositivas escritas, en cambio, informan mayoritariamente sobre otras maniobras más complejas de evasión fiscal. En los últimos doce años, la evolución marcó la siguiente tendencia²³:

22 Basado en datos suministrados en publicaciones de la AFIP - D.G.I, *Revista de Administración Tributaria*, 1996, pp. 64 y s.s.

23 *Idem.*

1984 : 878	1990 : 786
1985 : 827	1991 : 2004
1986 : 734	1992 : 2301
1987 : 795	1993 : 3248
1988 : 654	1994 : 3596
1989 : 549	1995 : 3510

Al observar esta serie, puede suponerse que el notable aumento registrado a partir de 1991 está asociado no sólo con la campaña publicitaria, sino también con la intensificación de la actividad de la D.G.I, encontrando su mejor reflejo en el crecimiento de la recaudación durante esos años. *Podría sostenerse, entonces, que una mejor imagen de la AFIP entre la población en general redundaría en una acentuación de la motivación a denunciar el ilícito tributario.*

Si bien el efecto recaudatorio de las denuncias impositivas no se agota en el incremento obtenido con la fiscalización posterior a las mismas, cabe destacar que el monto ingresado por tal concepto en 1995 ascendió a 240 millones de pesos.

En 1995 se recibieron 18.210 denuncias referidas al área de previsión social, de ellas 7.970 telefónicas. En cuanto a las denuncias escritas, se destaca el incremento experimentado por aquellas formuladas por los empleados en relación de dependencia por causas de incumplimiento de los empleadores de las obligaciones establecidas por las leyes nacionales de jubilaciones y pensiones, como por ejemplo el hecho de no depositar las retenciones practicadas al trabajador. En tal sentido, la ley 24.241 no sólo faculta sino que obliga al empleado a efectuar estas denuncias, que deben ser necesariamente por escrito.

Este sistema, que comenzó a regir a partir de las obligaciones de julio de 1994, había acumulado a diciembre de ese año 822 denuncias, y durante 1995 ascendieron a 6.116. *Como consecuencia de la tarea fiscalizadora derivada de todas las denuncias previsionales, en 1995 se intimó una deuda algo superior a 478 millones de pesos.*

Otros parámetros para medir la efectividad de la administración tributaria están dados en los procedimientos de fiscalización, sumarios y boletas de deudas llevados a cabo por ésta.

Dentro de los procedimientos de fiscalización podemos realizar la siguiente división:

- Fiscalización interna: la cual se realiza dentro del ámbito de la AFIP, tratando de detectar incoherencias en los datos vertidos en las DD.JJ. presentadas, errores de cálculo, etcétera.

- Fiscalización externa preventiva: la cual está dirigida a verificar el cumplimiento de obligaciones formales: emisión de facturas y registro de operaciones, obligatoriedad de inscribirse ante la AFIP, etcétera.
- Fiscalización externa ordinaria: apunta a descubrir infracciones materiales, vale decir, aquellos hechos vinculados con la omisión de impuestos, defraudación, etcétera.

Podemos observar el siguiente cuadro que ilustra la evolución anual de las cantidades de casos realizados en los distintos tipos de fiscalización, a saber²⁴:

Año	Fiscalización interna	Fisc. externa (preventiva)	Fisc. interna (ordinaria)
		IVA, Ganacias y afines	
1987	19.015		5.837
1988	15.236	26.555*	4.553
1989	8.412	24.811**	4.339
1990	6.649	93.401	12.928
1991	32.135	199.285	7.979
1992	111.003	385.570	19.553
1993	76.544	173.521	45.087
1994	143.042	234.345	27.170
1995	134.486	273.304	32.326

* Información parcial: comprende el período 01/04/88 al 31/03/89.

** Información parcial: comprende el período 01/04/89 al 31/12/89.

Como resultado de esta tarea de fiscalización se iniciaron los siguientes sumarios²⁵:

Año	Sumarios	Materiales	Formales
1987	20.303		
1988	33.770		
1989	25.386		
1990	39.132		
1991	179.452	9.288	170.164
1992	215.777	14.739	201.038
1993	267.936	6.325	261.611
1994	439.894	6.152	433.742
1995	392.694	5.638	387.056

²⁴ *Idem.*

En la misma tendencia, analizando la función de fiscalización de la administración fiscal, corresponde analizar el desarrollo de las tareas de cobranzas de deudas contraídas con el fisco, lo que se puede apreciar en la evolución anual de la cantidad de boletas de deuda emitidas con el fin de intimar al pago de las mismas.

1987 : 9.663	1992 : 62.247
1988 : 15.137	1993 : 99.511
1989 : 15.841	1994 : 293.351
1990 : 13.089	1995 : 332.078
1991 : 40.103	

Otra consecuencia del esfuerzo que implica el mejoramiento en conceptos de eficiencia, tendientes a morigerar la evasión, se refleja en el sensible incremento de los recursos tributarios, introduciendo como otra variable de análisis el crecimiento económico.

El siguiente cuadro ²⁶ trata de ilustrar (para el trienio 1995-1997) en forma puramente cuantitativa cómo varió la recaudación, la que mostró un incremento por impuestos nacionales del 22,30%, para los recursos de la seguridad social del 4,42% ²⁷ y en los recursos aduaneros mostró una suba del 42,64%.

Recaudación por impuestos, recursos de la seguridad social y aduaneros (en miles de pesos)

Concepto	Total 1995	Total 1996	Total 1997
Impuestos	28.747.816	30.642.344	35.157.417
Rec. Seg. Social	16.781.592	16.073.094	17.523.418
Rec. aduaneros	2.000.059	2.309.461	2.852.827
Rec. tributaria total	47.529.467	49.024.899	55.533.662

1. Impuestos
2. Rec. seg. social
3. Rec. aduaneros

26 Basado en datos suministrados en publicaciones de la AFIP - D.G.I, Revista de *Estadística Tributaria*, Ed. 1998, p. 14 y s.s.

27 Los recursos de la seguridad social no manifestaron el mismo crecimiento que el resto de los recursos tributarios debido al importante incremento del índice de desocupación experimentado en esos años.

Consideraciones finales

A lo largo del presente trabajo se relacionaron las cuestiones de fondo del derecho tributario sancionador, los procedimientos de aplicación de multas y sanciones, y la efectividad en el accionar de la administración fiscal nacional.

Se puede concluir este trabajo afirmando que el éxito de la administración tributaria en materia de recaudación depende de reducir al máximo los niveles de evasión e incumplimiento de los deberes formales por parte de los contribuyentes.

Esta situación se logra garantizando eficiencia en la fiscalización, una acción penalizadora real y una fuerte presencia del organismo fiscal en las calles con personal especializado y acorde con los tiempos que corren. Es importante, además, la correcta y efectiva aplicación de multas e intereses punitivos, puesto que tienen la ventaja adicional de generar ingresos adicionales al fisco, para compensar los costos de fiscalización y control.

En mi opinión, la administración debe tener sumo cuidado con la utilización del sistema sancionador, puesto que éste fue concebido para corregir la conducta de los malos contribuyentes y no como un medio complementario tendiente a incrementar la recaudación.

En el mismo orden de ideas es importante tener en cuenta la corriente del pensamiento tributario que sostiene que *“el éxito de la administración fiscal está basado en un buen nivel de cumplimiento voluntario, y la estrategia que se trace para obtenerlo se convierte en el pilar fundamental para luchar contra la evasión fiscal”*.

Otra consideración que vale la pena analizar a la hora de luchar contra la evasión fiscal es la correcta utilización de los recursos obtenidos por parte del Estado y el efecto social que esto provoca, puesto que el despilfarro de las arcas públicas y los conatos de corrupción generan resistencia en los ciudadanos a la hora de cumplir con sus obligaciones tributarias. Esta situación tiene como responsables no sólo al órgano recaudador, sino a toda la nación en su conjunto.