

"HACIA UN NUEVO HORIZONTE FISCAL"

**HERRAMIENTAS DEL ORGANISMO FISCAL PARA
PROMOVER EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO Y MODIFICAR LA
SUBJETIVIDAD ORIENTADA AL INCUMPLIMIENTO FISCAL EN
ZONAS DE FRONTERAS**

ALUMNO: LIC. MACIEL ALEJANDRA LILIANA

TUTOR: DR. SERRAVALLE HECTOR

UNIVERSIDAD DE LA MATANZA

INSTITUTO DE ESTUDIOS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS

Buenos Aires, Octubre .2011

INDICE

Resumen	Pág. 4
1. El Origen de la Evasión	Pág. 5
2. Causas de la Evasión Fiscal	Pág. 9
2.1 Carencia de una conciencia tributaria	Pág. 9
2.2 Sistema Tributario poco eficiente	Pág. 16
2.3 Inestabilidad e Incertidumbre de la Administración Tributaria.....	Pág 17
2.4 Inestabilidad de la normativa.....	Pág. 19
2.5 Blanqueos, moratorias y presentaciones Espontáneas	Pág. 19
2.6 Bajo riesgo de ser detectado	Pág. 22
2.7 Falta de credibilidad en el sistema político	Pág. 24
2.8 Contrabando.....	Pág. 25
2.8.1 Causas del Contrabando.....	Pág. 27
2.8.2 Motivos por los cuales se reprime el contrabando	Pág. 29

3. Herramientas para combatir la evasión	Pág. 30
3.1 Educación Tributaria	Pág. 30
3.2 Imagen del sistema Político	Pág. 33
3.3 Controles oportunos y eficaces.....	Pág. 34
3.3.1 Comportamiento Fiscal Argentino	Pág. 37
4. Medidas tendientes a combatir la evasión y mejorar la recaudación	Pág.39
4.1 Medidas especiales de Control	Pág. 40
5. Conclusión.....	Pág.53
Bibliografía	Pág.55

RESUMEN:

En este trabajo se propone analizar, para el comportamiento en las Zonas de Fronteras, herramientas del ente de recaudación fiscal (AFIP) para contribuir al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y erradicar la evasión o elusión de impuestos por parte de los contribuyentes, combatir el contrabando y la desvirtualización de los regímenes especiales, de la mano de dos pilares esenciales como lo son la "Educación Tributaria" o "Evangelización", tendientes a prescindir de aquellas ideas, creencias y valoraciones que la sociedad ha construido respecto a la realidad tributaria Argentina y la aplicación de mecanismos de control en forma contemporánea, que permita detectar posibles o mayores desvíos por parte de los contribuyentes con un accionar efectivo de la Administración Tributaria, evitando la detección de irregularidades en instancias más elevadas donde los grandes evasores logran salir ilesos con el consecuente perjuicio fiscal que dicha actitud genera.

Mediante un caso testigo, en el cual mediante la implementación de medidas especiales de control en la Localidad de Clorinda provincia de Formosa se pudo comprobar que como consecuencia de una profunda concientización a los contribuyentes y la aplicación de controles exhaustivos a los grupos de alto riesgo fiscal se ha logrado mayor transparencia y formalización del comercio local, y la regularización de toda la cadena logística, con un fuerte incremento del volumen exportado.

1. El origen de la evasión fiscal

Entendemos que 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.¹

"Se entiende que existe evasión fiscal cuando una persona infringiendo la ley, deja de pagar todo o una parte de un impuesto al que está obligado".

La Evasión Fiscal es un fenómeno socio-económico complejo y difícil que ha coexistido desde todos los tiempos, por cuyas circunstancias no solo significa generalmente una pérdida de ingresos fiscales con su efecto consiguiente en la prestación de servicios públicos, sino que implica una distorsión del sistema tributario.

La evasión fiscal, evasión tributaria o evasión de impuestos es una figura jurídica consistente en el impago voluntario de tributos establecidos por la ley. Es una actividad ilícita y habitualmente está contemplado como delito o como infracción administrativa en la mayoría de los ordenamientos.

El dinero negro es todo aquel que ha evadido el pago de gravámenes fiscales. Son ganancias obtenidas en actividades ilegales o legales, pero que se evita declararlas al Fisco para evadir los impuestos. Se intenta mantenerlo en efectivo, y no ingresarlo en entidades financieras, para que no figure registrado en los movimientos bancarios y el Estado no tenga conocimiento de su

¹ Miguel Aquino, Roberto Zalazar, Malich Daniel. "La evasión tributaria...". Posgrado Esp. en tributación. Fac. de Cs Económicas. UNNE. 09/98

existencia, o bien en las localidades fronterizas, donde se pueden vulnerar fácilmente los controles de divisas, se colocan los fondos en países limítrofes, evitando así su ingreso al circuito financiero nacional con las implicancias que ese accionar genera.

En la República Argentina, la evasión fiscal resulta uno de los síntomas más evidentes de la crisis global que aqueja a la Nación, máxime que 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 suficientes para atacar las causas de la evasión y sus efectos nocivos.

El Estado para cubrir las necesidades públicas colectivas, y con ello los fines institucionales, sociales y políticos necesita disponer de recursos que los obtiene, por un lado a través del ejercicio de su poder tributario que emana de su propia soberanía, y por el otro, del usufructo de los bienes propios que el estado posee y los recursos del endeudamiento a través del crédito público.

Desde el punto de vista de los recursos tributarios, la ausencia de esta vía de ingresos, hace que se produzca en las arcas del estado una insuficiencia de fondos para cumplir sus funciones básicas.

Esta abstracción de recursos, es lo que se denomina "evasión fiscal", por ello nos parece adecuado mencionar diferentes conceptos que fueron vertidos en referencia a tal fenómeno.

Si nos ajustamos al significado del término evasión, el mismo es un concepto que contempla toda actividad racional dirigida a

sustraer, total o parcialmente, en beneficio propio, un tributo legalmente debido al Estado.²

También podríamos decir que es la actuación del contribuyente que lesiona el derecho del Estado a percibir los tributos de acuerdo con la ley. Es una defraudación a la administración tributaria mediante el ocultamiento o la simulación de cuentas de ingresos o gastos con el fin de pagar montos menores de impuestos.

Por lo expuesto, corresponde analizar el concepto dado por la doctrina referido al término evasión fiscal, así expresamos que, "Evasión Fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales".³

Entonces vemos que en este concepto se conjugan varios elementos donde uno de los más importantes es que existe una eliminación o disminución de un tributo y donde además se transgrede una ley de un país por los sujetos legalmente obligados.

Ampliando las interpretaciones del término evasión, tomamos la definición acuñada por el Dr. Tacchi, que enuncia que, "Evasión Tributaria es todo acto que tenga por objeto interrumpir el tempestivo y normado flujo de fondos al Estado en su carácter de administrador, de tal modo que la conducta del sujeto obligado implica la asignación "per se" de un subsidio, mediante la disposición para otros fines de fondos que, por imperio de la ley, deben apartarse

² Dr. Carlos M. Tacchi. "Concepto de Elusión y de evasión Tributarias y sus efectos sobre la aplicación del Sistema Tributario". Conferencia del CIAT. Venecia- 11/93

³ Villegas, Hector, Arguello Velez, Gustavo y Spila Garcia, Ribén- "La evasión Fiscal en la Argentina". Derecho Fiscal -Bs Arg.-T°XXIII-pág.337

de su patrimonio y que sólo posee en tenencia temporaria o como depositario transitorio al solo efecto de ser efectivamente ingresados o llevados a aquél”.

Por otra parte si avanzamos en el estudio del fenómeno de la evasión tributaria, se llega al convencimiento que la tarea de elaboración de los efectos y causas requiere un enfoque interdisciplinario, dado su complejidad.

2- Causas de evasión fiscal:

El examen del fenómeno de evasión fiscal nos permite concluir su grado de complejidad y su carácter dinámico. Su reducción dependerá de la remoción de los factores que conllevan tales causalidades, debiéndose llevar a cabo una serie de medidas adecuadas a un contexto económico y social dado, a fin de lograrlo. Todo ello sin perjuicio de que circunstancias ajenas al campo económico tributario puedan mejorar o afectar el nivel de cumplimiento impositivo”.

La evasión fiscal no es un hecho atribuible a una causa única y fácilmente detectable, sino que, por el contrario, su origen radica en la interacción de una serie de elementos o circunstancias que definen la existencia y el grado o desarrollo del citado fenómeno en un país y momento determinado. Entre las causas de la evasión tributaria podemos citar:

2.1 Carencia de una conciencia tributaria:

Cuando hablamos de carencia de conciencia tributaria, decimos que ella implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado.

No se considera que el Estado lo conformamos todos los ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada, implica que todos debemos contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia.

Todos los ciudadanos sabemos que el Estado debe satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad que los individuos por si

solos no pueden lograrlo. Por otra parte, la sociedad demanda cada vez con mayor fuerza que el Estado preste los servicios esenciales como salud, educación, seguridad, justicia, etc., pero que estos servicios los preste con mayor eficiencia.

La formación de la conciencia tributaria se asienta en dos pilares. El primero de ellos, en la importancia que el individuo como integrante de un conjunto social, le otorga al impuesto que paga como un aporte justo, necesario y útil para satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece. El segundo pilar, lo basa en que el mismo prioriza el aspecto social sobre el individual, en tanto esa sociedad a la que pertenece el individuo, considere al evasor como un sujeto antisocial, y que con su accionar agrede al resto de la sociedad.

En este segundo aspecto, el ciudadano al observar a su alrededor un alto grado de corrupción, considera que aquél que actúa de esa manera antisocial, de no ingresar sus impuestos, es una persona "hábil" "astuta" y que el que paga es un "tonto", es decir que el mal ciudadano es tomado equivocadamente como un ejemplo a imitar, un modelo a seguir.

El Centro de Economía Regional y Experimental (CÉRX) realizó un trabajo respecto al comportamiento fiscal argentino concluyendo con la elaboración de un "Mapa Fiscal Argentino" del cual se destaca que "Seis de cada diez de cada argentinos tiene una "fuerte" moral tributaria.

La Evasión previsional, contrataciones en negro, declaración de operaciones por montos menores a los correspondientes son algunas de las formas del mal comportamiento fiscal. Sin embargo el trabajo ha logrado demostrar que el 23,40 % de la población no tiene moral

fiscal, entiende que evadir no es malo. Otro 17,10% está catalogado como de moral "débil", lo que significa que "le parece más o menos incorrecto evadir". El rótulo de fuerte con que se caracteriza la moral tributaria del 59,5% se refiere a la franja que es consciente de que no pagar impuestos está mal, conoce la lógica del sistema impositivo, sabe que el Estado debe recaudar para prestar servicios y tienen una noción de cuáles son las cargas que corresponden a las diferentes actividades.

Por otra parte, citamos que el hecho del conocimiento del elevado grado de evasión existente, deteriora la conducta fiscal del contribuyente cumplidor, máxime si actúa bajo la creencia de la insuficiencia de medios para combatirla por parte de la Administración Fiscal.

Esta ineficiencia que podría exteriorizar la Administración Tributaria, puede influir para que el contribuyente cumplidor se vea tentado a imitar la conducta del evasor, a esta situación también le debemos agregar la existencia de permanentes y reiteradas moratorias, blanqueos, condonaciones, etc., que hacen que el contribuyente cumplidor se vea perjudicado al colocarlo en igualdad de condiciones con el contribuyente que no cumple regularmente sus obligaciones fiscales, llegando en algunos casos a sacar el "incumplidor" ventajas económicas por incumplir.

Profundizando el análisis de la falta de conciencia tributaria, podemos citar que ella tiene su origen en serie de factores entre los cuales podemos citar: a) Falta de educación; b) Falta de solidaridad; c) Razones de historia económica; d) Idiosincrasia del pueblo ; e) Falta de claridad del destino del gasto público, f) Inconstitucionalidad de los tributos; g) Disconformidad con los gobernantes; h) Conjunción de todos los factores citados.

a) Falta de educación: Este es sin dudas un factor de gran importancia y que prácticamente es el sostén de la conciencia tributaria. La educación que encuentra en la ética y la moral sus plataformas preponderantes, debe elevar ambos atributos a su máximo nivel, de esta forma, cuando los mismos son incorporados a los individuos como verdaderos valores y patrones de conducta, el mismo actúa y procede con equidad, justicia y compromiso.

En este sentido, es justo y necesario enseñar al ciudadano el rol que debe cumplir el Estado, y se debe poner énfasis que él, como parte integrante de la sociedad que es la creadora del Estado, debe aportar a su sostenimiento a través del cumplimiento de las obligaciones que existen a tal fin.

Se necesita un adecuado nivel de educación de la población para que los mismos entiendan la razón de ser de los impuestos, lograr la aceptación de que el impuesto es el precio de vivir en sociedad.

b) Falta de solidaridad: Como mencionáramos a lo largo del presente trabajo, el Estado debe prestar servicios, y para tal fin necesita de recursos, y cuando no cuenta con los mismos no puede cumplir los fines de su existencia.

Estos recursos deben provenir de los sectores que están en condiciones de contribuir, y el Estado debe a través del cumplimiento de sus funciones, volcarlos hacia los sectores de menores ingresos, es decir el Estado debe redistribuir las riquezas para construir una sociedad más justa y equitativa y es en este acto, donde debe sobresalir el principio de solidaridad de todos y cada uno de los obligados por ley a contribuir al sostenimiento del Estado.

c) Razones de historia económica: Nuestro país aproximadamente entre los años 1970/75 y 1982/1990 comenzó a dar un giro en cuanto a su política económica, a nivel del sector empresario, una forma de incrementar sus ingresos era precisamente a través del aumento de nivel de precios, y en el aspecto financiero los déficit fiscales se cubrían permanentemente con el uso del crédito público y de la inflación.

Luego en la década del '90, se pone en marcha el Plan de Convertibilidad que fija la paridad $\$1 = \text{u}\1 y deja de ser negocio tener deudas en dólares y tampoco pueden aumentarse los "precios en dólares" por la apertura de las importaciones sin arancel de ingreso.

Fue con el advenimiento de la estabilidad económica, la globalización que se produjo un cambio de actitud comercial, se impuso la necesidad de competir, ya sea con calidad, prestación de servicios y fundamentalmente con un nivel de precios adecuado a los ingresos de los potenciales consumidores.

Esta situación, sumado al alto nivel del costo financiero, altos niveles de inflación que genera desventaja competitiva, produce que se tienda a buscar diferentes maneras de obtener mayores ingresos y uno de los canales, obviamente incorrecto e ilegal, es a través de la omisión del ingreso de tributos.

d) Idiosincrasia del pueblo: Este factor es quizás el que gravita con mayor intensidad en la falta de conciencia tributaria, es un aspecto que está presente en todas las causas generadoras de evasión.

La falta de conciencia tributaria tiene relación con la falta de solidaridad y la cultura facilista producto de un país rico e inmigrante, más solidario con los de afuera que con los de adentro. Falta de cultura de trabajo, sentimiento generalizado desde siempre de "que todo puede arreglarse", y el pensamiento de que las normas fueron hechas para violarlas, de que las fechas de vencimientos pueden ser prorrogadas, es decir siempre se piensa que existe una salida fácil para todos los problemas.

Estos comentarios, aunque suenen fuertes, son los que de cierta manera se encuentran arraigada en nuestra cultura, lamentablemente, los ejemplos que provienen de las clases dirigentes no son las mejores, y entonces, el ciudadano común reacciona de esta manera, en fin, nos vemos afectados de cierta manera, por un sector de la conducción que exterioriza un alto grado de falta de compromiso con los más altos ideales de patriotismo, que incluye honestidad, transparencia y coherencia en sus actos, y ejemplos de vida.

e) Falta de claridad del destino de los gastos públicos: Este concepto es quizás el que afecta en forma directa la falta del cumplimiento voluntario, la población reclama por parte del Estado, que preste la máxima cantidad de servicios públicos en forma adecuada.-

Pero lo que sin dudas tiene una gran influencia en este tipo de consideración, es el referente a exigir una mayor transparencia en el uso de los recursos y fundamentalmente, el ciudadano percibe que no recibe de parte del Estado una adecuada prestación de servicios.

Observamos así, que en el caso de la educación, gran parte de los ciudadanos pagan una escuela privada para sus hijos, en el caso

de la salud, se contrata un servicio de medicina prepaga, ya sea por su nivel de atención como de la inmediatez en caso de emergencias y calidad de la medicina. En el interior del país es deplorable el estado del transporte público, llegando a ser inexistente en algunas localidades del interior de las provincias. En tanto que lo atinente a la seguridad, proliferan hoy en nuestra sociedad la utilización de sistemas de seguridad privada, a través de alarmas o empresas al efecto. Entonces, surge la disconformidad, ¿si apporto los recursos al Estado, éste no debería prestarme estos servicios? Sin dudas que la respuesta, es obvia, y de allí la conducta exteriorizada, la cual se manifiesta como un "castigo" hacia los dirigentes por el incumplimiento de su parte del "pacto social". Los ciudadanos aportan al Estado para que el mismo cumpla con los compromisos asumidos.

f) Inconstitucionalidad de los tributos: La gran mayoría de los tributos no respetan los principios constitucionales de equidad, no confiscatoriedad, Capacidad Contributiva ilegalidad, igualdad. Dado que los mismos surgen como una necesidad del Gobierno de obtener los recursos y en algunos casos, bajo el lema de "Necesidad y Urgencia" y no respetan lo establecidos en la norma madre, generando disconformidad, falta de credibilidad, lo cual deriva en el "rechazo" de los ciudadanos mediante la evasión de los mismos.

g) Disconformidad con los gobernantes: La población utiliza la vía de la "no contribución" como un mecanismo de protesta en contra de los gobernantes de turno dado que estos incumplen el contrato social asumido, al no proveer a la ciudadanía con las prestaciones y servicios que le corresponden; por lo cual como respuesta obtienen un mayor grado de evasión e incumplimientos.

Asimismo relacionan la no contribución al Estado como una manera de repudio a los numerosos casos de corrupción a nivel

gubernamental, que salen a la luz en los medios de comunicación masivos tanto del gobierno actual como de los anteriores y que actúan como una excusa a la hora del no pago de los impuestos, con el argumento "Si el gobierno que debe dar el ejemplo es corrupto, entonces no tiene sentido que cumpla yo que soy un simple ciudadano".

h) Conjunción de todos los factores: En un tema tan complejo como lo es el de la falta de conciencia tributaria, decimos que todo tiene que ver con todo, porque si analizamos desde el punto de vista de la falta de educación, los sectores de mayores ingresos son los que tienen mayor educación, y quizás sean los sectores que más incumplan, y por lo tanto, los de menor solidaridad.

Estos sectores por su alto nivel de vida y educación, tienen mayor conocimiento de la conducta de las estructuras políticas y conocerían los desvíos de los gastos públicos. Por eso, en este análisis, mantenemos el criterio de que todo, tiene que ver con todo.

2.2 Sistema tributario poco eficiente

Continuando con los causales de la evasión tributaria surge la falta de transparencia en el sistema tributario. La manera de que un sistema tributario contribuye al incremento de una mayor evasión impositiva, se debe básicamente al incumplimiento de los requisitos indispensables para la existencia de un sistema como tal. Recordamos así que la definición general de sistemas menciona que, "es el conjunto armónico y coordinado de partes de un todo que interactúan dependiendo una de las otras recíprocamente para la consecución de un objetivo común"

En este respecto decimos que la apreciación de un sistema tributario que se manifiesta como poco transparente, se refleja en la falta de definición de las funciones del impuesto y de la Administración Tributaria en relación a las exenciones, subsidios, promociones industriales, etc., donde la función de una surge como el problema de otro.

Una gestión tributaria eficiente es tan importante como el desarrollo de un esquema tributario acorde con la realidad.

Si bien la falta de un adecuado sistema tributario puede constituir una causa de evasión, sin lugar a dudas que ésta no puede ser situada como la causa principal y exclusiva, si nos ajustáramos a esta explicación simplista, bastaría con modificar el sistema tributario y todos los problemas estarían resueltos, cosa que sabemos no es así. Es necesario que las leyes tributarias, los decretos reglamentarios, circulares, etc., sean estructurados de manera tal, que presente técnica y jurídicamente el máximo posible de transparencia, que el contenido de las mismas sea tan claro y preciso, que no permitan la existencia de ningún tipo de dudas para los administrados.

2.3 Inestabilidad e incertidumbre de la Administración Tributaria:

Es importante resaltar que al "hablar de administración tributaria, nos lleva indefectiblemente a hablar de sistema tributario, y uno de los principales aspectos que debemos tener en cuenta cuando nos referimos al sistema tributario, es el de su

simplificación...”, que sin lugar a dudas trae aparejada la flexibilización.

Esta flexibilización es la que hace que ante los profundos y constantes cambios que se producen en los procesos económicos, sociales, y en la política tributaria en particular, la Administración Tributaria deba adecuarse rápidamente a las mismas y ésta adecuación se produce porque, “...la administración tributaria es la herramienta idónea con que cuenta la política tributaria para el logro de sus objetivos, por ello la eficiencia de la primera condiciona el cumplimiento de los fines de la segunda”, razón que conlleva a la exigibilidad de la condición de maleabilidad de la misma.

Uno de los grandes inconvenientes que se nos plantea, es que en la medida que el sistema tributario busca la equidad y el logro de una variedad de objetivos sociales y económicos, la simplicidad de las leyes impositivas es una meta difícil de lograr.

Ante el hecho de que las autoridades públicas procuran objetivos específicos, muchos de los cuales persiguen un fin extrafiscal y otros netamente tributarios, exigen que la Administración Tributaria esté al servicio de la política tributaria, y a un nivel mas general de la política del gobierno, debiendo en consecuencia realizar todos los esfuerzos necesarios para implementar los cambios exigidos por esta última.

Se advierten como causales de este verdadero flagelo situaciones de índole técnica o jurídica, como ser la existencia de un sistema tributario complejo o el constante cambio de la normativa tributaria que tiñen de incertidumbre el accionar aún del contribuyente más aplicado.

Dentro de las causas técnicas en la Argentina de hoy, podemos distinguir las siguientes:

2.4 Inestabilidad de la Normativa: Nuestro sistema tributario presenta como característica sobresaliente su excesiva complejidad a raíz de dos situaciones que se complementan y retroalimentan, generando un círculo vicioso:

- impuestos que no respetan los principios tradicionales de la ciencia tributaria, y - existencia de una gran cantidad de normas en constante cambio, que buscan reglamentar el vasto abanico de tributos aplicables.

La "convertibilidad normativa fiscal" facilitaría la tarea no sólo a los asesores impositivos, sino también a los funcionarios fiscales. Es importante no perder de vista que un sistema tributario complejo atenta también contra una eficiente utilización de los recursos humanos que dispone el Fisco para la realización de verificaciones e inspecciones.

En el mismo sentido que la "convertibilidad normativa fiscal", es deseable esperar que en algún tiempo no muy lejano contemos con sistemas operativos cuyo uso sea definitivo o, por lo menos, que utilicemos el mismo del año anterior.

2.5 Blanqueos; moratorias y presentaciones espontaneas:

Una alternativa repetida hasta el cansancio por nuestros Administradores Federales para lograr aumentos de la recaudación en épocas de déficit fiscal es la creación de planes especiales que, bajo diversas denominaciones (blanqueos, moratorias, etc.), pretenden seducir a los contribuyentes reticentes a la debida declaración o al

cumplimiento de sus obligaciones tributarias para que, a cambio de algún tipo de beneficio (condonación de multas, intereses, etc.), regularicen dichas deudas.

En⁴ nuestra historia hubo al menos 206 moratorias impositivas. Cada una de ellas fue "*la última*", la última oportunidad, el último llamado, la última palabra. Ochenta y nueve de esas moratorias tuvieron alcance nacional, comprendidas por una ley complementaria, diecisiete decretos, cuarenta y cuatro resoluciones generales, seis circulares, diecisiete dictámenes, una instrucción y tres consultas.

La primera moratoria nunca es un problema. El problema siempre lo constituye la segunda ¿Cómo evitar que el que pago se sienta idiota? ¿Cuál es el límite de distorsión en la palabra del Estado?

Algo similar ocurre con las "excepciones". La historia argentina es una historia de excepciones, lo verdaderamente extraño aquí es la regla.

La jurisprudencia demuestra que hubo 854 excepciones a distintos impuestos, de las cuales setecientas setenta y siete fueron a nivel nacional.

Tampoco nos ha faltado la espontaneidad: hemos tenido 175 presentaciones espontáneas.

Nuestra historia también registra 43 estados de emergencia económica y una larga lista de favorecidos por las exenciones.

Y si hablamos de los pagos por única vez, se registraron, hasta ahora, diecisiete veces.

⁴ Jorge Lanata "Argentinos 500 años entre el cielo y el infierno"

Y también hay leyes que no tenemos derecho a conocer. Son las leyes secretas que, se suponen hacen a la seguridad del Estado, aunque generalmente se refieren a gastos extrapresupuestarios

Es indubitable que la recurrencia de estos planes, si bien permiten un alivio fiscal en el corto plazo, provocan un aumento en la evasión de los tributos a futuro, ya que erosionan la conducta de quien ha cumplido cabalmente sus obligaciones, generando una sensación de impotencia al observar cómo el evasor puede ponerse al día sin pagar multas e intereses y/o pagando en cómodas cuotas.

Para reforzar nuestra idea, advertimos que los principales problemas con que se enfrenta la Administración Federal de Ingresos Públicos es precisamente detectar a quienes operan en la economía subterránea y, como consecuencia de ello, las posibilidades de ser inspeccionado para aquel que nunca denunció su condición frente al Fisco son remotas en comparación con el contribuyente que, cumpliendo con las normas, posee su identificación tributaria.

Este panorama implica asimismo que, ante la necesidad de incrementar la recaudación, se aumenten alícuotas o se creen nuevos tributos que perjudican directamente al contribuyente inscripto y cumplidor, aumentando para éste la presión tributaria y colocándolo en una clara situación de desventaja competitiva frente a quien no se ve afectado por la modificación al no hallarse identificado tributariamente.

Otro aspecto a tener en cuenta es la política de fiscalización e investigación que realiza la AFIP, en la cual sólo se incluyen dentro de las pautas de fiscalización a los casos relevantes o de alto interés fiscal, como una justificación de la relación costo-beneficio, quedando al margen de los controles un amplio sector de los contribuyentes,

que manejarían, montos ínfimos, recayendo todo el accionar de fiscalización en los casos de mayor interés fiscal, afectando nuevamente al contribuyente que mayores aportes realiza al fisco.

Si bien es importante asegurar el ingreso de recursos estipulados, es también importante realizar algún tipo de fiscalización a los contribuyentes de menores montos, que sirvan de casos testigos para la sociedad, y para que la incertidumbre de no saber si serán o no fiscalizados, los induzcan al cumplimiento voluntario, y que la presión de la carga tributaria sea compartida por la masa de contribuyentes en su totalidad.

Es responsabilidad de toda la población combatir este accionar incorrecto dado que si existen personas que ejercen el comercio fuera del sistema tributario, también existe un sector de la sociedad que consume esos productos, tal vez por desconocimiento, tal vez por conveniencia, tal vez por no sentirse parte responsable de la sociedad. Si cada uno asumiera el compromiso de denunciar las situaciones de comercios irregulares y la administración tributaria ejerciera sus funciones fiscalizadoras, la presión tributaria sería menor, no existiría competencia desleal, construiríamos un país mejor, aunque también nos urge una justicia más ágil y comprometida, un accionar político más transparente y una mejora en la gestión y en la imagen institucional de la Administración Tributaria.

2.6 Bajo Riesgo De Ser Detectado

Si bien el riesgo de detectar contribuyentes que no cumplen adecuadamente, podría ser incluida dentro del análisis de la

Administración Tributaria, me parece adecuado tratar este tema por separado, ello en virtud de la gran importancia de esta función.

Cuando hablamos de los diferentes factores que influyen en la adopción de una conducta evasiva, sin lugar a dudas que el bajo o nulo riesgo de ser detectado posee una gran influencia sobre las demás.

El contribuyente al saber que no se lo puede controlar se siente tentado a incurrir en esa conducta de tipo fiscal.

Resulta de ello que contribuyentes con ingresos similares pagan impuestos muy diferentes en su cuantía, o en su caso, empresas de alto nivel de ingresos potenciales, podrían ingresar menos impuestos que aquellas firmas de menor capacidad contributiva.

Esta situación indeseable desde el punto de vista tributario, es un peligroso factor de desestabilización social, la percepción por parte de los contribuyentes y el ciudadano común de esta situación, desmoraliza a quienes cumplen adecuadamente con su obligación tributaria.

En este sentido, los esfuerzos de la Administración Tributaria deben, entonces estar orientados a detectar la brecha de evasión y tratar de definir exactamente su dimensión, para luego, analizar las medidas a implementar para la corrección de las conductas detectadas.

Como lo enunciara el Dr. Tacchi, "El efecto demostrativo de la evasión es difícil de contrarrestar si no es con la erradicación de la misma, en un ámbito de evasión es imposible competir sin ubicarse

en un ritmo similar a ella, aparece así la evasión como autodefensa ante la inacción del Estado y la aquiescencia de la sociedad”.⁵

Es decir que lo que se debe hacer es aumentar el peligro de ser detectado por aquellos que tienen esta conducta.

El Organismo debe marcar una adecuada presencia en el medio a través de una utilización correcta de la información que posee, exteriorizar en la sociedad la imagen de que el riesgo de ser detectado es muy elevado, y de que el costo de no cumplir correctamente sus obligaciones fiscales por parte del contribuyente podrá ser excesivamente oneroso.

Para ello debemos mejorar la imagen institucional del ente recaudador, disminuyendo los niveles de corrupción y acelerar los procesos de gestión de control a efectos de detectar los grupos de riesgos y actuar con inteligencia, y rapidez ante maniobras evasivas.

Más adelante, cuando ingresemos de lleno a caso de Clorinda, tomado como ejemplo real para el presente trabajo, se puede ver como con la simple presencia de tres agentes en un puesto de control, lo cual representaba, para el contribuyente, un mayor riesgo de ser detectado, elevó el grado de cumplimiento por parte de los mismos.

2.7 Falta de credibilidad en el sistema político:

Otro factor determinante de la evasión es el elemento político, debido a que muchas veces el contribuyente, ante organizaciones tributarias con administraciones ineficientes donde el impuesto

⁵ Dr. Calor M.Tacchi.Evasión Tributaria.Heterodoxia o Nueva Ortodoxia.CIAT.05/11/93.Venecia.

termina siendo voluntario, considera el pago de sus obligaciones como una manifestación de adhesión o no a los gobernantes de turno, vinculando su cumplimiento a la aceptación y confianza que se tenga en los gobernantes y en su gestión política.

La Conducción política es la que nos debería proporcionar la otra pata que nos queda que es el "ejemplo" que debe dar el Estado, pues muchos usan su conducta de evasión para castigar al Estado, argumentando que si el Estado no cumple con las obligaciones que le corresponde en la distribución del dinero, la inclusión social, igualdad en el trato, mantenimiento y provisión de los bienes y servicios públicos, entonces no tiene razón de ser su contribución hacia el Estado.

2.8 Contrabando:

Incluyo la figura de contrabando como una de las formas de evasión, dado que también erosiona la base de tributos que debería ingresar al fisco y constituye, dependiendo del monto involucrado, infracción de contrabando y delito de contrabando.

El contrabando es un problema económico, que en sus comienzos tenía como objetivo primordial, evitar el pago de los tributos aduaneros o de alguna prohibición a la importación o exportación que pesa sobre la mercadería.

Ahora bien, entendemos por contrabando la entrada, la salida y venta clandestina de mercancías prohibidas o sometidas a derechos en los que se defrauda a las autoridades locales. También se puede entender como la compra o venta de mercancías evadiendo los aranceles, es decir evadiendo los impuestos.

Aduaneramente hablando, se entiende por contrabando, "...la introducción o extradición de mercadería por lugares no habilitados por la ley o por disposición de autoridad competente, la que se desvíe de los caminos marcados para la realización de estas operaciones y la que se efectúe fuera de las horas señaladas.

Configuran el delito de contrabando las operaciones de importación o exportación con mercadería u objetos cuya entrada o salida estuviere prohibida".

Podemos inferir que contrabando es el ingreso o egreso ilegal de mercancía del o al territorio aduanero de nuestro país burlando los controles aduaneros, así como el mal uso de beneficios otorgados exclusivamente a las zonas de menos desarrollo, habitualmente las zonas fronterizas.

Este ingreso - egreso ilegal puede realizarse:

- Ingresando o egresando mercancía sin declararla; es decir oculta, y así no tributar correctamente.
- Ingresando o egresando al o del territorio nacional mercancía prohibida por la legislación correspondiente.
- También se entiende por contrabando el ingreso- egreso de mercancías por lugares no habilitados o no autorizados o no sujeto a control aduanero.
- Ingreso o egreso de mercaderías mediante un mal uso del régimen de Tráfico Vecinal Fronterizo o Régimen de equipaje, previsto para zonas de fronteras.

De lo anterior se desprende que la responsabilidad del Servicio Aduanero en el combate al contrabando no es total, toda vez que a éste únicamente le correspondería velar por la mercancía que es ingresada por los canales adecuados, quedando delegadas a las Fuerzas de Seguridad los controles de mercaderías cuyo tráfico se

realiza por los llamados pasos no habilitados, ubicados en las áreas fronterizas más abandonadas del país. (Clorinda, Bernardo de Irigoyen, Triple Frontera).

2.8.1 Causas del Contrabando:

A criterio del autor Jorge Luis Tossi, en su obra Derecho Penal Aduanero, existen dos razones principales por las cuales existe el contrabando, una económica y la otra por falta del objeto traficado. La primera en virtud de los diferentes valores económicos de las mercaderías en los diversos lugares geográficos y el ser humano, al tratar de aprovechar un menor valor, contrabandea la mercadería, ya sea para uso personal o para comercializarla; en tanto que la segunda, se trataría bajo dos premisas:

- a) que el objeto del tráfico no exista en el país.
- b) la existencia de objetos prohibidos de importar.

Dentro de las razones económicas destaco la existencia de los llamados "Subsidios" o "Subvenciones" que otorga el Gobierno Nacional a determinados sectores para asegurar el abastecimiento interno de determinados productos de la canasta básica familiar como así también que los mismos se encuentren disponible a valores accesible para los Argentinos. Este tipo de "promociones" provoca que el precio de determinados productos que cuentan con subsidios por parte del Estado Nacional, se tornen altamente competitivos con los precios de los productos en los Países vecinos, motivando el contrabando de los mismos, los cuales no pueden egresar por pasos habilitados dado que son de venta exclusiva en el país y para ciudadanos Argentinos.

El fenómeno del contrabando no es de reciente data, al contrario es un mal que proviene de tiempos ancestrales y aunque entonces tenía otras características, las técnicas, los modos, los sistemas han sufrido cambios sustanciales y en cierto tiempo ésta actividad ilegal se ha convertido en un peligro para la economía del Estado y para la integridad de personas, unas que trabajan en combatirlo y otras que de uno u otro modo se involucran en las temerarias, pero al mismo tiempo millonarias operaciones.

No es un problema exclusivo de nuestra nación, es parte de todo un conjunto de "movimientos sociales", que existen en casi todos los países del continente, pero con graves implicaciones en el nuestro, debido a una gran extensión territorial de fronteras desguarnecidas.

Hay otras condiciones poco favorables a las múltiples campañas que se han implementado para combatir el contrabando, la causa fundamental de acuerdo a los estudios económicos, señala al desempleo como el factor determinante para que miles de personas sin ocupación permanente y sin salario fijo busquen la manera de obtener algunas ganancias para cubrir las necesidades de sus hogares, casi siempre con más de tres o cuatro hijos.

Todos los gobiernos han confrontado problemas con el alto índice de desempleo, pocos han disminuido tal porcentaje y muchos son los argentinos que paulatinamente y por muchas causas han pasado a engrosar las filas de los desocupados.

En las zonas fronterizas, el problema de la desocupación genera un problema aún más grave que consiste en que la larga lista de desocupados, se vuelquen al comercio informal.

Otro factor es el que se relaciona con la política monetaria nacional, sosteniendo un sistema cambiario lo cual podría derivar en competencia de precios desleal para industriales y comerciantes dedicados al comercio formal.

Diversos informes periodísticos, gráficos y televisivos mostraron en repetidas ocasiones la actividad informal que nos ocupa respaldada por el contrabando.

2.8.2 Motivos por los cuales se reprime el Contrabando:

Son muchos los motivos por los cuales se torna necesario reprimir el contrabando, pero me centrare en tres de ellos con su importancia:

- Seguridad del interés fiscal: En resguardo de la renta pública.
- Por reprimir la competencia desleal: Porque el comerciante que evade el pago de impuestos no solo perjudica al Estado, sino que obtiene ventajas indebidas.
- Por el trafico ilícito de mercancías: Es necesario impedir el ingreso o salida de productos como: drogas, alimentos sin control sanitario, medicamentos adulterados o en malas condiciones, ropa usada infectada; así como los que atenten contra la soberanía nacional y la defensa de las especies de flora o fauna protegidas o en peligro de extinción.

3. Herramientas para combatir la evasión

En el análisis realizado en cuanto a las causas de la evasión, no se pretendió agotar la totalidad de las mismas, simplemente se hace mención a las que serían las principales, y sobre las que la Administración Tributaria debería actuar en lo inmediato.

En ese sentido se indican, algunas de las posibles herramientas a utilizar para subsanar esas falencias que afectan en forma directa el nivel de recaudación.

3.1 EDUCACIÓN TRIBUTARIA:

La "Educación Tributaria", es entre otras cosas, descubrir la función social de los impuestos, desde un enfoque ciudadano participativo.

Es pensarse y reconocerse como parte del Estado. Es pertenecer a un orden común. Es una apuesta a un cambio para reflexionar y repensar ciertas prácticas y este cambio puede surgir a partir de encontrarle sentido a ciertas preguntas:

- ¿Para qué sirve y que significa pagar impuestos?
- ¿De qué manera la evasión, el contratando, el trabajo no registrado, perjudican a la sociedad?
- ¿Cómo afecta al evasor la decisión de evadir?

¿Por qué la Administración tributaria debe ocuparse de estos temas?

La AFIP tiene como misión principal, recaudar y controlar el pago de los impuestos, los recursos de la seguridad social y el comercio exterior.

La Administración Tributaria trabaja para intentar un cambio cultural, construyendo un clima y facilitando herramientas y sitios donde Docentes, chicos, y la sociedad en general pueden conocer sus acciones en los distintos ámbitos y también pueden encontrar más indicios que ayuden a darle sentido a esas preguntas.

Para asumir su rol, la Administración tributaria debe propiciar otra forma de vincularse al universo de contribuyentes y a la sociedad en general.

Al aceptar que la cuestión tributaria forma parte de un entramado cultural complejo, la AFIP considera que junto a sus funciones tradicionales, debía incursionarse en acciones orientadas a promover una cultura tributaria.

El objetivo central y a largo plazo de la Administración Tributaria es contribuir al desarrollo de una nueva cultura tributaria, para ello debemos enfocarnos en quienes tendrán a su cargo los procesos de toma decisiones, es decir, "LOS NIÑOS".

Para el logro de este objetivo, se torna necesario recurrir a la "Escuela", como institución central, encargada de distribuir el conocimiento.

Sin embargo, sabemos que en el contenido curricular ligado a la temática tributaria no se encuentra desarrollado de manera explícita.

La enseñanza del cumplimiento fiscal debe ser inculcado a los ciudadanos desde temprana edad, se debe comenzar en la etapa de la educación primaria a los fines de arraigar estos conceptos desde la niñez, para lo cual se podría implementar una mayor participación de las áreas de capacitación de la AFIP en el sistema educativo,

comenzando con la implementación de conceptos básicos el nivel inicial y con mayor impulso y rigor a niveles universitario sobre todo de aquellas carreras que tienen relación directa en tareas fiscales, Contadores, Abogados, Licenciados en Comercios.

Abordar esta temática desde los niveles escolares iniciales se fundamenta en que en esa etapa se dan nuevo significados a los primeros aprendizajes construidos en la relación con los padres y en la interacción con los compañeros.

Al respecto de la inclusión de la educación tributaria al contenido curricular de las carreras se destaca en este punto una iniciativa del Gobierno de la Provincia de Formosa, el Consejo de Profesionales de Ciencias Económicas y las Administración Federal de Ingresos Públicos a través de la Dirección Regional Resistencia, en la cual impulsaron un proyecto de inclusión de una materia de Educación Tributaria en las carreras de contadores de las universidades de la región.

Dicha propuesta surge como un tema planteado por el Consejo de Profesionales de Ciencias Económicas de Formosa en las Reuniones de Foro Tributario de Participación Regional, a cuya finalización se elevan las actas a las áreas centrales de AFIP para su conocimiento, y evaluación y si bien la inclusión de esta temática en los planes de estudios supera las facultades de la AFIP, sería de interés que las propias autoridades educativas en acuerdo con las propias del Ministerio de Economía, realicen en forma conjunta un plan .

Si sostenemos en el tiempo el trabajo de concientización, llegará el momento en el que, en forma autónoma y responsable, los

ciudadanos tendremos, por convencimiento, actitud de condena hacia la evasión, el empleo no registrado y el contrabando.

Como una de las vías para poner en marcha este proceso de culturización tributaria, es imprescindible utilizar todas las herramientas al alcance del Estado, a modo de ejemplo podemos citar: presencia en medios masivos de comunicación, presencia en ferias, participación de los Consejos Profesionales, publicaciones en revistas.

Desde la Dirección Regional Aduanera Resistencia, se ha elaborado, desde el área de capacitación, la planificación de unos talleres de concientización a alumnos de escuelas primarias de Zonas de Fronteras, quienes debido a las humildes condiciones en las que se encuentran, es un grupo muy vulnerable de la sociedad que podría incursionarse en actividades ilícitas principalmente las vinculadas al narcotráfico y al contrabando.

3.2. IMAGEN DEL SISTEMA TRIBUTARIO:

Decimos que se atenta contra un sistema transparente cuando no existe una combinación adecuada de gravámenes tales como los que se aplican a las rentas, patrimonios, consumo y aquellos impuestos que son creados para un fin específico como el Fondo destinado a la financiación del sistema educativo.

Se propone en otro orden de cosas que el sistema a aplicar en el país, revea e incorpore medidas tendientes a eliminar las causas no deseadas de operaciones realizadas bajo condiciones que afectan al mercado económico.

Por ello la Administración Fiscal en el mejoramiento de su sistema tributario debe propender a:

1) Respetar los principios de equidad, tanto vertical como horizontal.

2) Que las leyes tributarias respeten los principios de proporcionalidad, igualdad, transparencia, no confiscatoriedad, etc.

3) Observar principios constitucionales que en definitiva apuntalan un sistema respetuoso de los derechos y garantías individuales insertas en la carta magna.

4) Respetar el principio de economicidad de los impuestos.

3.3. CONTROLES OPORTUNOS Y EFICACES:

El factor del bajo riesgo de ser detectado lo podemos relacionar en forma directa con la falta de control efectivo de la administración, si existiera un control permanente en todas las etapas del proceso hasta la recaudación del tributo, este riesgo se vería incrementado en un gran nivel.

El contribuyente debe tener bien en claro que está enfrentando un alto riesgo en este sentido, y que de materializarse esa situación, deberá realizar el ingreso en forma forzada y que la sanción por incumplimiento le traerá aparejada una carga más pesada, la que no solo podría ser de carácter pecuniario, sino también de tipo penal.

Por otra parte en el caso de ser detectado, el riesgo sancionatorio debe ser adecuado y razonable, es decir que contemple sanciones lo suficientemente severas, como para que de la evaluación que haga el contribuyente de esa conducta de omisión, llegue al convencimiento de cumplir adecuadamente con sus obligaciones.

Por otra parte, debe ser razonable, de tal forma que no sea exagerada en cuanto a su severidad, a los fines de que puedan ser aplicadas sin excepción, esto lo mencionamos porque si una sanción es muy severa en relación a la inobservancia de una norma, termina por no aplicarse.

Por ello decimos que para erradicar la intención de incumplir deben darse tres factores en forma concordante:

1. La capacidad de la administración tributaria para detectar evasores.
2. La posibilidad de que pueda ser sancionado.
3. La posibilidad de forzar el cumplimiento respectivo.

Como lo señalara el Dr. Lamagrande, en un contexto de bajo cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales la función de inspección deberá cubrir la mayor cantidad de sujetos, se buscará repercutir en la masa de contribuyentes con el objeto de que se sientan vigilados.

Esta labor deberá diseñarse de tal manera que cubra estos objetivos, pero, si bien sabemos que es imposible cubrir la totalidad

del universo de sujetos, lo que se debe tratar de lograr es incrementar el riesgo de ser detectado.⁶

Ante la gran cantidad de contribuyentes existentes que no es posible verificar en su totalidad, se debe buscar la manera de que a través de las herramientas disponibles en la administración, se incremente en los contribuyentes la sensación de que serán verificados.

Como bien lo ha expresado el Dr. Claudino Pita, "...en el caso de los países de bajo nivel de cumplimiento voluntario, lo que interesa en mayor medida son las consecuencias de las acciones de inspección tributaria, en términos de la imagen que ellas puedan generar. El objetivo final estaría constituido por la consecuencia del riesgo subjetivo que se configure: la mejora del nivel del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias".⁷

La Administración tributaria a los fines de lograr elevar el riesgo de ser detectado por parte de los contribuyentes evasores, lo que se debe buscar a través de un adecuado diseño, es lograr lo siguiente:

a) Alcanzar el mayor número de contribuyentes respecto del total del universo, optimizando los recursos a fin de incrementar el nivel de cumplimiento voluntario.

b) Operar a través de intervenciones rápidas, mediante técnicas modernas de auditoría fiscal, contando con información veraz sobre el contribuyente que permita actuar con certeza.

⁶ Dr. Lamagrande Alfredo. "Recomendaciones propuestas para reducir la evasión fiscal". Revista Boletín DGI .N° 457/89.

⁷ Pita Claudino. "Problemática actual de la función de inspección". pág 8. Revista de Adm Tributaria.

c) Accionar en sectores, actividades o localidades geográficas que resulten neurálgicas y ofrezcan una amplia repercusión en la masa de contribuyentes.

d) Auditar con mayor profundidad casos concretos en los que se hayan detectado a "priori" maniobras de evasión fiscal.

e) Auditar en forma integral los casos en que se detecten maniobras de fraude tributario.⁸

3.3.1 Comportamiento Fiscal Argentino:

El Centro de Economía Regional y Experimental (CERX) realizó un trabajo que concluye con la elaboración de un "Mapa Fiscal Argentino" del cual se destaca que "Seis de cada diez de cada argentinos tiene una "fuerte" moral tributaria.

La Evasión previsional, contrataciones en negro, declaración de operaciones por montos menores a los correspondientes son algunas de las formas del mal comportamiento fiscal. Sin embargo el trabajo ha logrado demostrar que el 23,40 % de la población no tiene moral fiscal, entiende que evadir no es malo. Otro 17,10% está catalogado como de moral "débil", lo que significa que "le parece más o menos incorrecto evadir". El rótulo de fuerte con que se caracteriza la moral tributaria del 59,5% se refiere a la franja que es consciente de que no pagar impuestos está mal, conoce la lógica del sistema impositivo, sabe que el Estado debe recaudar para prestar servicios y tienen una

⁸ Dr.lamagrande Alfredo.ob citada en 18

noción de cuáles son las cargas que corresponden a las diferentes actividades.

4. Medidas tendientes a combatir la evasión y mejorar la recaudación:

Entre las medidas ejecutadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos en los últimos años debemos destacar las siguientes:

- Implementación del Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes- Monotributo, y sus modificaciones.
- Incorporación de la identificación tributaria otorgada por la AFIP para las transacciones de bienes registrables (inmuebles, automóviles, etc).
- Obligación de pago mediante entidad bancaria en las transacciones que superen a \$ 1.000.
- Modificación de las normas de domicilio fiscal, a fin de evitar maniobras que impidan la localización del contribuyente.
- Implementación del Sistema Registral, tendiente a facilitar la operatoria a los contribuyentes.
- Implementación de las primeras etapas de "Agencia Única" con la unificación y creación del "Padrón Único" que permite mediante la clave fiscal lograr los objetivos de las tres Direcciones que conforman la AFIP.
- Incorporación e implementación de sistemas informáticos que permiten al usuario realizar una serie de trámites sin necesidad de recurrir a una Oficina de la AFIP.
- Creación de un mecanismo para detectar subfacturaciones en las importaciones, el cual se inicia con la existencia de precios ostensiblemente bajos en las importaciones , generando fiscalizaciones conjuntas de la Dirección General Impositiva (DGI) y la

Dirección General de Aduana (DGA), exigiendo la constitución de garantías en aquellas mercaderías que se presumen subfacturadas.

- Cruce de información entre las Administraciones Tributarias Nacionales e Internacionales (Dirección General de Rentas, Dirección General Impositiva, Direcciones de Rentas de las Municipalidades) a efectos de corroborar las declaraciones voluntarias y evitar las erosiones en las bases de las mismas.

- En lo que respecta a Comercio Exterior, se dispone de una serie de elementos de control no intrusivos que permiten un comercio exterior ágil y seguro conforme a los lineamientos emanados desde la Organización Mundial de Aduanas.

- Implementación de Regímenes de Simplificados de Exportaciones.

- Sistema de Operadores Confiables. (SAOC).

En la actualidad, al visitar al contribuyente, se le exterioriza la gran cantidad de información que sobre él se posee, provengan éstas de fuente interna como externas, lo que permite que el fiscalizador conozca de antemano la realidad de su futuro verificado, de esta forma la relación fisco-contribuyente es más transparente, en términos de fiscalización.

4.1 Medidas Especiales de Control:

Si bien, se observa una fuerte política de control desde el Organismo Recaudador, existen ciertas Zonas de Fronteras, las cuales por sus características geográficas y por la cercanía existente en relación con el vecino país fronterizo (Brasil - Paraguay- Bolivia), en el caso de la frontera de Clorinda Formosa con Paraguay, la distancia es de tan sólo de ocho (8) metros, donde se torna necesario la

implementación de medidas especiales de control para actuar con rapidez frente a las maniobras ilícitas que se pretenden erradicar, tanto en materia de ingresos como de egresos de mercaderías.

Me detengo en el análisis del tráfico de exportación llevado a cabo en ciertas zonas de frontera que presenta características operativas particulares que imponen la necesidad de prever procedimientos especiales, en relación con determinados efectos de naturaleza impositiva y aduanera. Es por ello que resulta necesario reforzar el control en determinadas zonas consideradas de "Alto Riesgo Fiscal" mediante el accionar conjunto de las Direcciones Generales de Aduanas, Impositiva y de Recursos de la Seguridad Social.

En igual sentido, en materia de importación, el problema radica en la subfacturación que atenta contra la competencia leal y el ingreso de mercaderías prohibidas o cuya importación se encuentra sujeta a autorizaciones o cupos, las cuales mediante un accionar delictivo, intentan su ingreso por pasos no habilitados u ocultas en importaciones sin este tipo de autorizaciones previas.

Es por ello que el presente trabajo se basa en una investigación del tipo teórica de las herramientas que dispone la Administración tributaria para el cumplimiento voluntario con la demostración de caso real del trabajo llevado a cabo en la Localidad de Clorinda provincia de Formosa en la cual mediante una fuerte promoción en educación tributaria sumado a controles especiales llevados a cabo en forma conjunta entre la Dirección General Impositiva, Dirección General de Aduanas, Dirección General de Rentas de la Provincia de Formosa y la colaboración del Gobierno de la Provincia de Formosa en el marco de la Zona de Vigilancia Especial de la Aduana de Clorinda, considerada como Zona de Alto Riesgo Fiscal en base al alto grado de

incumplimiento por parte de los contribuyentes y la realización de prácticas desleales en sus actividades comerciales.

La Zona de Vigilancia Especial está definida en el artículo 7 apartado 1 del Código Aduanero como: *"la franja de la zona secundaria aduanera sometida a disposiciones especiales de control, que se extiende:*

a) en las fronteras terrestres del territorio aduanero, entre el límite de éste y una línea interna paralela trazada a una distancia que se determinará reglamentariamente;

b) en las fronteras acuáticas del territorio aduanero, entre la costa de éste y una línea interna paralela trazada a una distancia que se determinará reglamentariamente;

c) entre las riberas de los ríos internacionales y nacionales de navegación internacional y una línea interna paralela trazada a una distancia que se determinará reglamentariamente;

d) en todo el curso de los ríos nacionales de navegación internacional;

e) a los espacios aéreos correspondientes a los lugares mencionados en los incisos precedentes."

En la Zona de Vigilancia Especial, la aduana posee facultades especiales de control que le permiten llevar a cabo un trabajo de prevención al ingreso de mercaderías a la Zona de Alto Riesgo Aduanero, las cuales podrían egresar del territorio nacional por pasos no habilitados bajo la figura de contrabando de exportación. En la actualidad se encuentran implementadas cuatro Zonas de Vigilancia en las aduanas de Orán, Pocitos, La Quiaca y Clorinda, dado su cercanía con grandes poblaciones de Bolivia y Paraguay.

Asimismo la normativa prevé su instalación en las Provincias de Jujuy, Salta, Formosa, Chaco, Misiones, Corrientes, las cuales para su implementación deberían dictarse la normativa que determine su funcionamiento y las mercaderías sujetas a control.

Normativamente la Resolución N° 697/1986 es la que da inicio a la figura de la Zona de Vigilancia Especial, motivada principalmente por el tráfico de granos en cuanto pueda ser objeto de exportaciones clandestinas, por lo que es fundamental tener el conocimiento del destino dado a las mercaderías introducidas a la Zona de Vigilancia Especial.

Luego la Administración Federal de Ingresos Públicos publica la Resolución 2048/06 que modifica a la resolución 697/1986. Entre las modificaciones se destaca:

"... Para autorizar el ingreso a la zona de vigilancia especial, las áreas competentes de la Dirección General de Aduanas y/o de la Dirección General Impositiva, de la respectiva jurisdicción, ambas dependientes de esta Administración Federal, podrán requerir la documentación que ampare la operación de exportación, negando el ingreso de toda mercadería que no justifique acabadamente su destino final.

Asimismo, cuando se trate de operaciones en el mercado interno, deberá justificarse la demanda local o su destino, acompañándose la documentación que respalde la respectiva operación, de acuerdo con lo establecido por las normas vigentes."

Con el mismo objetivo se dictaron una serie de Notas Externas de la Dirección General de Aduanas referente a la Zona de Vigilancia Especial, con el objeto de *"... intensificar la eficacia del control del comercio exterior, correspondiendo en consecuencia dictar las normas que permitan la instrumentación operativa del control en la Zona de Vigilancia Especial respecto de las mercaderías que, en función a la realidad observada en frontera, se advierten como más*

susceptibles de ser egresadas del territorio aduanero en forma clandestina o que induzcan al desvío o a la utilización abusiva de regímenes aduaneros vigentes, tales como el Régimen de Tráfico Vecinal Fronterizo de Exportación”

Estas notas además del detalle de mercaderías sujetas a control al ingreso de la Zona de Vigilancia Especial, fijan las cantidades autorizadas conforme a un procedimiento de la Dirección de Estudios de la A.F.I.P. área técnica especializada para la determinación de los datos de población de la zona y del consumo de cada uno de los productos considerados de alto riesgo fiscal.

Para el establecimiento de las cantidades máximas a ingresar a la Zona de Vigilancia Especial, la Dirección de Estudio de la Administración Federal considera los promedios per cápita del país, siendo la principal fuente de información utilizada la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación y la FAPRI (Food and Agricultural Policy Research Institute).

Las estimaciones de promedios de consumos anuales per cápita pueden resumirse en el siguiente cuadro:

Mercadería	Cantidad anual Per capita
Arroz	7,5
Harina de trigo	87,1
Aceite	24,5 litros
Azúcar	41,6
Granos de maíz	6,1
Cebolla	10,8
Carne Vacuna	69,0

La última Nota Externa Data del año 2009 y es la Nota Externa Nº 67/09 (DGA) que fue dictada en concordancia con lo normado en la resolución General 2599/2009 (AFIP), fijando dicha nota las cantidades autorizadas de ingresos para mercaderías consideradas de alto riesgo fiscal a la Zona de Vigilancia Especial.

Es en este marco normativo, se realizó un trabajo en la Zona de Vigilancia Especial de la Aduana de Clorinda, el cual se implementó en diversas etapas.

En una primera etapa se realizaron controles al ingreso de la totalidad de las mercaderías con destino a la localidad fronteriza de Clorinda, a efectos de evaluar si dicha demanda era coincidente con la cantidad de habitantes de la localidad y con el consumo per cápita de cada producto ingresado.

En esta etapa se detectaron un sin numero de casos de medios de transportes sin aval documental, o que los mismos no reunían los requisitos establecidos en la normativa vigente.

Asimismo se detectaron casos en los cuales, medios de transportes de nacionalidad paraguaya transportaban mercaderías para comerciantes de Clorinda, realizando fletes internos, los cuales se encuentran prohibido por la el Acuerdo de Transporte Internacional (ATIT), lo que derivo en diversas denuncias y multas.

Asimismo, en esta etapa de implementación la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó la existencia de una sobredimensionada demanda de productos primarios en relación con la cantidad de habitantes sin poder justificar el destino final de las mercaderías por parte de los contribuyentes, presumiéndose que la misma tenia como destino final la República del Paraguay, máxime

con las numerosas denuncias de los medios de comunicación masiva respecto de la existencia de una gran cantidad de productos argentinos en el mercado central paraguayo, entre ellos, productos subsidiados, cuya venta es exclusivamente para ciudadanos argentinos y dentro del territorio nacional y hasta productos destinados a planes de acción social (Leche en Polvo, Medicamentos, etc.).

Por lo antes expuesto, justificó que la Administración Tributaria establezca controles con fines estadísticos sobre la totalidad de mercadería que ingresa a la Zona de Alto Riesgo Fiscal, con el objeto de determinar cantidades ingresadas, destinatarios, valor unitario y formar una base de datos con los cuales poder establecer algún tipo de parámetros de riesgo por perfil de mercadería, contribuyente, etc.

En una segunda etapa, el organismo de control estableció las cantidades máximas autorizadas de ingresos de los productos de alto riesgo fiscal, estableciéndose en el año 2007 cupos para determinadas mercaderías mediante Nota Externa 48/2007.

Una vez fijadas las cantidades por la Dirección de Estudios de la AFIP, la distribución de ese total para cada uno de los contribuyentes se realiza en base a su situación patrimonial e impositiva, mediante el dictado de disposiciones de la Dirección Regional Aduanera, en virtud de la inexistencia de comisiones multisectorial que representen a la totalidad de los contribuyentes conforme lo establecido por la normativa vigente.

El monto en pesos que se permitía ingresar en mercaderías coincidía con lo que el propio contribuyente declaraba en IVA compras.

Este sistema de distribución (conforme a las declaraciones juradas de IVA Compras e IVA Ventas) dejó en descubierto situaciones de evasión por parte de los contribuyentes, debido a inconsistencias entre los registros de los puestos de control de la Zona de Vigilancia Especial y las declaraciones juradas antes mencionadas.

En etapas posteriores se realizaron en forma conjunta entre la Dirección General de Aduanas y la Dirección General Impositiva una Categorización de los contribuyentes en base a su grado de riesgo, en función a información patrimonial, impositiva y grado de cumplimiento de obligaciones y pagos y la implementación de medidas especial de control dependiendo del grado de riesgo que indica cada uno. Pudiendo establecerse varios grupos de contribuyentes, los cuales merecen un tratamiento especial en cada caso.

Se realizaron inspecciones a la totalidad de comerciantes que forman parte del padrón de la Zona de Vigilancia Especial, detectándose un sin numero de casos con irregularidades impositivas, aduaneras y de seguridad social.

Con los resultados de las fiscalizaciones e inspecciones y dado el gran riesgo que representa la zona fronteriza de Clorinda, se elevaron diversos proyectos tanto desde el Gobierno de la Provincia de Formosa, como de la Dirección Regional Impositiva y Aduanera, los cuales proponían mecanismos de prevención de evasión, mediante retenciones al ingreso, anticipos de ganancias, etc. Los cuales se encuentran a la espera de resolución por parte de las áreas centrales de AFIP.

Además se logró categorizar a los contribuyentes de la siguiente manera:

RESULTADOS OBTENIDOS:

Del análisis realizado individualmente se pueden determinar que en la Localidad de Clorinda existe un universo variado de contribuyentes a los cuales se los puede incluir en los siguientes grupos:

1) BAJO RIESGO FISCAL:

Son los que configuran una explotación comercial organizada sobre la base de:

-Recursos materiales, financieros y humanos claramente expuestos en sus declaraciones juradas y visibles en nuestras bases

- Flujo de fondos bancarizado.

- Nivel de operaciones histórico sin grandes fluctuaciones o progresivamente crecientes.

- Buen grado de cumplimiento fiscal con un nivel de pagos regular.

- Bajo seguimiento fiscal permanente por cuanto conforman el grupo de los principales cien contribuyentes de la dependencia.

Este tipo de contribuyente se encuentra interiorizado de sus obligaciones tributarias y las cumple con responsabilidad y compromiso. Cumple con sus obligaciones en las formas y proporciones que determine la Administración y se sabe de la importancia del rol que cumple en el sostenimiento del Estado y la ciudadanía en general. No requiere un fuerte seguimiento dado que sus volúmenes de operaciones no sufren bruscas variaciones sino que son proporcionales a su crecimiento patrimonial y financiero. Cumple

aún sabiendo que el riesgo a ser detectados ante una evasión es mínimo.

Pueden detectarse algún tipo de error o inconsistencia en sus declaraciones obedeciendo más bien a desconocimiento que a intención manifiesta de evadir. Es el típico caso de contribuyente que antes que sanción necesita conocimiento o capacitación sobre la normativa y/o el uso de las herramientas disponibles.

2) MEDIO RIESGO FISCAL:

Son los que poseen:

- Escasos recursos materiales, financieros y con una dotación de personal ocupado mínima (generalmente alquilan depósitos).
- Flujo de fondos sin bancarizar.
- Nivel de operaciones con considerables fluctuaciones y con una relación Ventas/Activos muy elevada.
- Regular grado de cumplimiento fiscal y con un nivel de pagos totalmente variable.
- Los niveles de pago hacen que no formen parte del grupo de los más importantes contribuyentes de la dependencia
- Las fiscalizaciones normalmente detectan subfacturación en las ventas con ajustes en el IVA Y GANANCIAS. No se registran casi impugnaciones de Crédito Fiscal porque el flujo físico y financiero de sus compras puede ser objeto de seguimiento.

Es el contribuyente que cumple en la medida en que no se presente la posibilidad de obtener cierta ventaja económica. Es el que incumple violando sus propias convicciones de responsabilidad,

moral, etc. Sabe que evadir esta mal pero lo hace para beneficiarse económicamente con su elusión o evasión. No regulariza sus pagos vía bancaria, baja relación Débito Crédito fiscal. Es aquel contribuyente que cumple en cierta medida para evitar ser descubierto en su accionar fraudulento hacia el estado, es como una "pantalla" que intenta reproducir lo más cercano posible la situación real.

3) ALTO RIESGO FISCAL:

- Sin recursos materiales y financieros. Sin dotación de empleados declarados en relación de dependencia. En muchos casos con domicilios fiscales el sitios que ni siquiera pueden admitirse como viviendas.

- No tienen cuentas corrientes. En el mejor de los casos se manejan con cajas de ahorro, por lo cual es poco probable que cumplan con la ley antievasión en cuanto a la trazabilidad de sus operaciones de compras.

- No presentan declaraciones juradas, las presentan sin movimiento o con Débitos y Créditos similares o con considerables gastos computados en sus presentaciones en el Impuesto a las Ganancias. Compran y Venden prácticamente al mismo valor.

- Nivel de pagos inexistentes.

- Las fiscalizaciones detectan: Omisión de facturación de las ventas, impugnación de Crédito Fiscal y gastos con ajustes elevados en el IVA y GANANCIAS.

Busca EVADIR con todas las letras, mediante la utilización de prestanombres que actúan por cuenta y orden del mismo. Contrata servicios a monotributistas evitando así la declaración en relación de

dependencia, omisión de operaciones de ventas, escaso margen de ganancia. Manejan importante volumen comercial el cual no tiene respaldo patrimonial. Por lo que generalmente realizan operaciones durante un período fiscal reducido, con un gran movimiento comercial, luego del cual desaparecen, sin ingresar los impuestos correspondientes, tornándose casi imposible su localización, mediante la utilización de domicilios ficticios o incorrectos, o bien carece de recursos y/o patrimonio contra los cuales hacer frente a sus obligaciones tributarias.

Sobre este grupo de contribuyentes deberían enfocarse la mayoría de las acciones de fiscalización preventiva e integral, cruce de datos, análisis de todo el circuito logístico, etc.

Estos casos representan alto riesgo fiscal, son conceptualmente contribuyentes con características APOC o con irregularidades en la cadena de comercialización. Todas las operaciones que realizan acarrear la posibilidad de generación de impuestos que el fisco difícilmente puede cobrar.

Debemos poner énfasis sobre el último grupo de contribuyentes, que abarca un amplio sector de la sociedad que saben que hay que pagar impuestos, pero ante un estímulo económico evaden, pues consideran que "incumplir" no está mal, evadir no está mal, son los contribuyentes que carecen de "moral fiscal" o la tienen muy baja, y la única forma de reacción es el castigo y la posibilidad de ser descubiertos evadiendo. Saberse controlados los moviliza a pagar como queda demostrado en el caso testigo de los contribuyentes de la Zona de Vigilancia Especial de la Aduana de Clorinda, donde la mera presencia de tres agentes del ente recaudador logró incrementar el número de exportaciones hacia el vecino país, reducir el empleo informal, como así también,

incrementar notablemente el volumen de recaudación del Distrito DGI Clorinda, llegando en el 2009 a ser el distrito con mayor porcentaje de incremento en recaudación del país.

CONCLUSIÓN:

Coexistir con la evasión fiscal es permitir la ruptura de los relevantes principios de equidad, es fomentar la existencia de un círculo perverso de ineficiencia en la economía que erosiona los cimientos de la estructura de un país, produciendo una mala asignación de los recursos del Estado y desviando aquellos que no llegan a ingresar al mismo. Este es un desafío de toda la sociedad.

No es en vano el accionar de la Administración Tributaria en su misión de combatirla, pero más importante aún sería el sinceramiento de la sociedad toda.

Normalmente, el pago de impuestos es percibido con cierto temor por los contribuyentes quienes se sienten vulnerables ante el riesgo de ser atrapados y castigados por la Administración Tributaria.

Además del temor de ser atrapados, existen múltiples factores que inciden sobre el comportamiento tributario, como la falta de legitimidad de los tributos, la regresividad de los mismos, la falta de cumplimiento de por parte de las autoridades del Estado de sus obligaciones, falta de confiabilidad en las instituciones del Estado y una serie de factores sociales y culturales que influyen en la conducta de incumplimiento del contribuyente.

Es responsabilidad de la conducción política y de las autoridades de la Administración Tributaria revertir estas creencias y recuperar la credibilidad de las instituciones públicas para lograr despertar en los contribuyentes la voluntad de cooperar con el esfuerzo propio al sostenimiento de la sociedad.

La AFIP se encuentra trabajando con lineamientos tendientes al cumplimiento voluntario que se encuentran en relación directa con el fin recaudatorio del organismo.

Para ello es necesario llevar adelante acciones de capacitación a los agentes internos del organismo y educación tributaria para la sociedad en general, acercando a los contribuyentes la normativa aplicable, los procedimientos vigentes y evitar que estos "*pequen por ignorancia*" y que también permita detectar grupos de "*incumplidores conscientes*" que evaden aún conociendo sus responsabilidades y afrontando el riesgo a quedar en evidencia ante el control del organismo. Esta es la herramienta para el cambio.

Es importante revertir la imagen que tiene la administración tributaria y transparentar la gestión del ente recaudador.

Es necesario un cambio en las fiscalizaciones en las Zonas de Alto Riesgo Fiscal y que las mismas se adecuen a la realidad operativa y sean contemporáneas permitiendo la detección de casos potenciales. Para ello, la figura de la Zona de Vigilancia Especial es de vital importancia, dado que su normativa involucra a las tres direcciones regionales que integran la Administración Federal de Ingresos Públicos, permitiendo, a través de un puesto de control único, la intervención de todas las áreas.

Todo ello sumado a la buena voluntad y ejemplo del Estado a través de una adecuada política de redistribución de los ingresos, tratamiento igualitario a los contribuyentes, y una buena gestión y utilización de los recursos.

BIBLIOGRAFIA:

1. Ley 22.415
2. Ley 11.683
3. Resol. Gral.2048/2006
4. Resol. Gral.2599/2009
5. Nota Externa 48/2007
6. Centro de Economía Regional y Experimental.
7. Psicología económica del comportamiento Tributario.
8. Instituto AFIP : La Ciudadanía Fiscal
9. www.afip.gov.ar
10. www.dgrformosa.gob.ar
11. La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirlas