



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

Contador Público Nacional y Perito Partidor

“OMISIÓN Y DEFRAUDACIÓN DE IMPUESTOS: SU INCIDENCIA EN LA RECAUDACIÓN FISCAL ARGENTINA”

Trabajo de Investigación

POR

López, Cecilia Belén

Van Houten, Paulina Lis

PROFESOR TUTOR:

Ortega, Alejandro David

M e n d o z a - 2019

RESUMEN

El presente trabajo de investigación, tiene como principal objetivo, identificar cuáles son aquellas causas o factores que promueven o generan la “omisión y defraudación fiscal”, y el impacto que esto provoca en la recaudación y el desarrollo económico en nuestro país.

En la primer parte se llevará a cabo un análisis teórico del tema a tratar, definiendo los conceptos a utilizar durante el desarrollo del trabajo de investigación. Además, se expondrán consideraciones generales relacionadas al tema. Luego en la segunda parte del trabajo, se hará mención de aquellos ilícitos tributarios existentes y su clasificación, para luego introducirnos en la investigación y análisis de las causas de la omisión y defraudación de impuestos, donde se mencionarán posibles soluciones al caso planteado. A continuación, se explicarán las sanciones establecidas por la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario para las distintas infracciones fiscales cometidas por contribuyentes. Posteriormente, profundizaremos desarrollando los efectos que produce la falta de pago de impuestos por parte de los contribuyentes sobre la recaudación fiscal y la economía de Argentina y también, se mencionará cuál es el rol del Contador Público ante estas situaciones. Por último, se concluye con una serie de propuestas de mejora a fin de reducir al máximo posible el fraude en el país para que el Estado pueda cumplir adecuadamente con sus fines y además, evitar que los contribuyentes sean sancionados.

Palabras claves: SISTEMA TRIBUTARIO – IMPUESTO – INFRACCIÓN – SANCION – POSIBLES SOLUCIONES

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	5
CAPÍTULO I.....	7
SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO: CONSIDERACIONES GENERALES	7
A- La actividad financiera del Estado	7
B- Sistema Tributario. Definición	9
C- Diferenciación entre precios y tributos.....	11
D- Estructura tributaria.....	12
CAPÍTULO II.....	14
ILÍCITO TRIBUTARIO. FORMAS DE INCUMPLIMIENTO: DISTINCIÓN	14
A- Ilícito Tributario	14
1- Aspectos conceptuales	14
2- Clasificación de ilícitos.....	15
B- Incumplimiento Tributario: Fraude, Evasión y Elusión	15
1- Relación entre la tasa y la recaudación de un impuesto	16
2- Relación entre el nivel y distribución de la carga tributaria y el cumplimiento tributario	16
3- Fraude, evasión y elusión. Distinción	17
CAPÍTULO III	19
OMISIÓN Y DEFRAUDACION DE IMPUESTOS: ANÁLISIS DE SUS CAUSAS Y POSIBLES SOLUCIONES	19
A- Causas de la omisión y defraudación de impuestos.	19
Causas Económicas	20
Causas Técnicas	21
Causas Socio-Culturales.....	23
B- Otras causas de omisión y defraudación de impuestos.....	24
C- Posibles soluciones para combatir el fraude.....	24
D- Medidas adoptadas por la Afip en la actualidad.....	25
1- Monotributo unificado	25
2- Planes de pago.....	26
3- Control de facturas apócrifas.	26

CAPÍTULO IV	27
SANCIONES AL INCUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES FISCALES	27
A- Objetivos de la aplicación de las sanciones impositivas.	27
B- Sanciones a las infracciones formales y materiales según la Ley de Procedimiento Tributario.....	28
Infracciones formales	28
Infracciones materiales.....	30
C- Eximición y reducción de sanciones	32
D- Procedimiento Sumario.....	34
E- Ley Penal Tributaria	34
CAPITULO V	36
INCIDENCIA DE LA OMISION Y DEFRAUDACION FISCAL EN LA RECAUDACION Y EL DESARROLLO ECONÓMICO ARGENTINO	36
A- Fraude fiscal a Nivel Nacional	37
B- Curva de Laffer	39
CAPÍTULO VI.....	41
EL CONTADOR PÚBLICO Y EL FRAUDE FISCAL	41
CONCLUSIÓN	43
BIBLIOGRAFÍA.....	45
ANEXOS.....	47
A- Infracciones formales	47
B- Infracciones materiales.....	48

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación, se desarrollará bajo un enfoque cuantitativo, de tipo explicativo, ya que tiene como finalidad identificar cuáles son aquellas causas o factores que promueven o generan la omisión y defraudación fiscal, y el impacto que esto provoca en la recaudación y el desarrollo económico en nuestro país.

En Argentina existen cada vez más contribuyentes que cometen infracciones impositivas ya sea omitiendo, mediante algún ardid el pago de un impuesto determinado, declarando datos falsos o no ciertos o bien por la propia voluntad del mismo.

La Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683, distingue 2 tipos de infracciones: formales y materiales. Las primeras, hacen referencia al mero incumplimiento de los deberes formales; y dentro de las segundas, encontramos, por un lado, la omisión de impuestos que se configura a causa de que el infractor ha omitido el cumplimiento de su deber fiscal por simple omisión o negligencia en su proceder, la única defensa que se admite es el error excusable. Por otro lado, la defraudación fiscal en la cual se requieren conductas dolosas, es decir, en donde el contribuyente tiene la intención y la voluntad de dirigir su accionar contrario al derecho, en otras palabras, existe dolo.

La falta de cumplimiento de las obligaciones impositivas por parte de los contribuyentes será sancionada con multas que varían dependiendo del tipo de infracción que se trate, las cuales se expondrán durante el desarrollo del trabajo.

Tanto la omisión como la defraudación impositiva traen aparejadas consecuencias que afectan directamente al desarrollo económico y social del país. Una de ellas, es la recaudación fiscal ya que el Estado debe disponer de diversos medios para cumplir con sus funciones públicas, como así también satisfacer la mayor parte de las necesidades sociales y económicas. Entre los recursos más comunes se encuentran los impuestos.

La falta de armonización y/o la desactualización de un sistema tributario genera regresividad, debido que al no adaptarse los tributos a los vaivenes del escenario económico toman como indicadores de capacidad contributiva situaciones que no se ajusta a la realidad social, lo que provoca que los sectores de menores recursos de la sociedad sean los que soporten la mayor parte de la carga impositiva.

En virtud de todo lo expuesto, se presentará y desarrollará el tema ya que es necesario conocer que para reducir el fraude fiscal es indispensable investigar sobre las causas que lo generan para así poder disminuir el impacto de sus consecuencias y evitar que los contribuyentes sean sancionados.

La tributación constituye un pilar fundamental en la organización económica y social del país, ya que provee los medios necesarios para cubrir el costo de los bienes públicos y de los recursos fundamentales en los que el gobierno eroga para posibilitar el cumplimiento de sus funciones y así poder conocer principalmente el efecto que tiene sobre desarrollo económico y el sistema tributario.

Objetivos de Investigación

General:

- Conocer el efecto que tiene la omisión y defraudación de impuestos en la recaudación fiscal de la República Argentina.

Específicos:

- Determinar cuáles son las causas de la omisión y defraudación fiscal en Argentina.
- Conocer las sanciones que implica el fraude fiscal en el país.
- Analizar si la presión tributaria existente es una de las principales causas por la que los contribuyentes intentan defraudar al fisco.
- Enumerar medidas a implementar para disminuir el fraude fiscal en Argentina.

Estructura del trabajo

Este trabajo tendrá como punto de partida, en el primer capítulo, la definición de conceptos que permitan comprender la complejidad del fenómeno, con el objetivo de proponer mecanismos de solución a los problemas que se plantearán. En el segundo se expondrán las distintas formas de incumplimiento por parte de los contribuyentes para luego, en el capítulo tres exponer las causas que dan origen a dichos incumplimientos. En el capítulo cuatro se desarrollarán las sanciones a las infracciones especificadas por la Ley de Procedimiento Fiscal y Administrativo. A continuación de estos se explicarán cómo afecta la omisión y defraudación fiscal en el desarrollo económico y la participación del contador en este caso, en los capítulos cinco y seis respectivamente. Por último, daremos una breve conclusión del tema desarrollado.

CAPÍTULO I

SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO: CONSIDERACIONES GENERALES

En esta primera etapa del trabajo se desarrollarán conceptos elementales que servirán para poder comprender la problemática descrita en el presente trabajo. A tal fin se comenzará con una pequeña reseña de la actividad del Estado. Además, se presentará la definición de lo que se entiende por Sistema Tributario en Argentina, para luego desarrollar aquellos elementos que sustentan dicho sistema.

A- La actividad financiera del Estado

El Estado en su actividad se propone diversos fines. La consecución de la mayor parte de éstos requiere la realización de erogaciones monetarias y por lo tanto la obtención de recursos para hacer frente a ellas. La forma concreta en que el Estado determina el monto total, la composición de las erogaciones y de los recursos, expresa la política fiscal adoptada. Esta puede proponerse diversos objetivos. Entre los más relevantes, se encuentran:

1- Satisfacción de las necesidades sociales: Ciertas necesidades se satisfacen con bienes públicos los cuales no podrían ser provistos por el sistema de mercado.

2- Correcciones en la asignación de recursos: El Estado debe intervenir a fin de regularizar las imperfecciones del mercado tales como monopolio, costos decrecientes, externalidades, entre otras.

3- Estabilización de la economía: En los últimos años, se ha tenido como fin la eliminación de las fluctuaciones en la economía global mediante ocupación plena de los factores productivos y la estabilidad del nivel general de precios de la economía.

4- Desarrollo económico: Un objetivo importante del Estado es el lograr una tasa de crecimiento económico sostenido a largo plazo para aquellos países menos desarrollados.

5- Independencia Nacional: Un país se plantea constantemente reforzar su independencia respecto de las decisiones tomadas.

6- Equilibrio territorial: un país territorialmente extenso puede proponerse reducir las disparidades de niveles económicos y de bienestar entre regiones que componen su territorio e integrar un único mercado nacional.

El Estado, a diferencia de otros entes como las sociedades, no tiene ánimo de lucro, su objetivo, evidentemente, no es maximizar beneficios, sino atender a los gastos sociales y financieros que generan

sus políticas. El Estado, en función del legislador y el Gobierno, marcará sus objetivos y se dotará de los medios para alcanzarlos, que deberá financiarlos a través de la recaudación de los recursos tributarios.

En términos generales puede decirse que los recursos públicos son aquellas riquezas que se devengan a su favor.

Desde el punto de vista jurídico, los podemos clasificar en:

- Recursos no tributarios: También llamados originarios. El Estado cuenta con un Patrimonio propio y del mismo obtiene ciertos recursos de forma directa, sin depender del sector privado. Generalmente provienen de la venta o alquiler de las tierras fiscales y del superávit, si existe, de las Empresas Públicas.
- Recursos tributarios: Son recursos de tipo coactivo, es decir, que el Estado los obtiene del Sector Privado, no por vía contractual o voluntaria, sino ejerciendo el poder y estableciendo la relación obligatoria Fisco-Contribuyente.

Se denomina “contribuyente” a aquel sujeto pasivo de la obligación tributaria, quien produce el hecho imponible y cuya capacidad contributiva tuvo en cuenta el legislador al establecer el tributo. Es el deudor a título propio y quien tiene a su cargo el cumplimiento de todas las obligaciones de carácter material y formal. Por ello, el deudor por título propio o contribuyente puede ser determinado sin necesidad de alguna norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible, esté o no indicado en la norma explícita del derecho tributario material. Solo a él le corresponde la causa del tributo. (Jarach, 2004).

El tributo es un término que proviene del latín “tributum” y hace referencia a aquello que se entrega u ofrece. En el derecho tributario se define como toda prestación patrimonial de carácter obligatoria establecida por la ley, a cargo de aquellas personas físicas y jurídicas que se encuentren comprendidas en los supuestos de hecho que la ley determine. Es decir que los tributos son las prestaciones que el estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas. (Villegas, 2000).

Es tradicional la distinción entre 3 tipos de tributos: impuestos; tasas y contribuciones especiales, los cuales se definen a continuación. (Nuñez Miñana, 1998, p. 27)

- **Impuestos:**

Se trata de una obligación establecida por el Estado sobre cada contribuyente sin que exista ninguna contrapartida por parte del Estado respecto a los beneficios que reciba el contribuyente por los gastos públicos financiados con dichos impuestos. Los gastos financian a la comunidad en su conjunto, sin distinguir entre contribuyentes y no contribuyentes.

Es aquel tributo cuya obligación se genera por un hecho independiente de toda actividad estatal relativa a un contribuyente es decir, no existe un nexo de causalidad entre la actividad del estado y el tributo. El estado mediante su poder de imperio exige el impuesto a aquellas personas que reúnen determinadas condiciones, las cuales la ley contempla como generadoras del hecho imponible.

- **Contribuciones especiales:**

Si bien es un tributo y por lo tanto coactivo, se establece una relación entre los que reciben ciertos beneficios diferenciales y los que pagan el tributo. En el caso de las contribuciones de seguridad social, son los futuros beneficiarios del sistema los que contribuyen durante su vida laboral útil.

Es aquel tributo cuya obligación se genera a causa de la obtención de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras, gastos públicos o de actividades estatales. El beneficio es el criterio de justicia distributiva particular de la contribución especial, puesto que entraña una ventaja económica reconducible a un aumento de riqueza.

- **Tasa:**

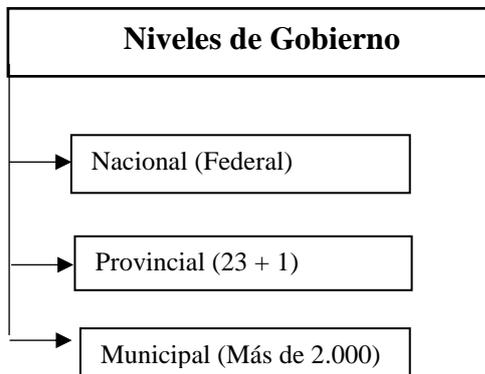
Es el concepto más difícil de precisar. Modernamente se la define como una obligación tributaria nacida en ocasión de algún servicio que el contribuyente está recibiendo del Estado.

B- Sistema Tributario. Definición

Se define al sistema tributario como un sistema de derecho, es decir, un conjunto de normas jurídicas que se integran en el ordenamiento jurídico global, y forman parte de él, y se aplican mediante procedimientos y relaciones jurídicas. Es un conjunto coherente de instituciones jurídicas llamadas tributos, insertas en el ordenamiento jurídico general, vigentes en un País en un momento determinado del tiempo. (Ciarlo & San Martín, 2002).

También podemos hacer un resumen de la estructura del sistema tributario argentino, principalmente sobre la imposición en la renta, el patrimonio y los consumos.

Los niveles de Gobierno (Cuadra, 2006) son:



La atribución de competencias entre los distintos niveles de gobierno surge de una regla de distribución genérica contenida en la Constitución Nacional en atención a los servicios, funciones y competencias que cada uno de ellos asuman. En materia tributaria rige el llamado Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos.

Los distintos tributos atribuidos a cada nivel de Gobierno son: (Ferré Olivé, Maldonado, & Gróppoli, 2002)

- Gobierno nacional:

Impuesto a las ganancias, sobre los bienes personales, a los intereses pagados y el costo financiero del endeudamiento empresario, al valor agregado, internos, el impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias, sobre los combustibles líquidos y el gas natural, regímenes de la seguridad nacional, derechos aduaneros, y otros de menor envergadura.

- Gobiernos provinciales:

Impuestos: sobre los ingresos brutos, sobre inmuebles, y automotores. Además, el impuesto de sellos y las tasas retributivas por servicios.

- Gobiernos municipales:

Tasas retributivas de servicios y derechos específicos.

C- Diferenciación entre precios y tributos

Los tributos son recursos coactivamente establecidos por el Estado, en tanto los precios son pagados por los usuarios dentro de cánones voluntarios; los primeros típicamente financian los bienes públicos, mientras que los segundos aparecen como contraprestación de la recepción de bienes privados (sean producidos por las empresas privadas o por el Estado a través de empresas públicas).

Desde cierto ángulo la diferencia es solo de grado: si un bien privado es de extrema necesidad, como un medicamento (elasticidad-precio muy pequeño) el usuario paga libremente el precio, en el sentido que podría no pagar ese precio, no recibiendo en contrapartida el bien; sin embargo, la “libertad” que tendría de no recibir el bien sería bastante relativa, y podría alegarse que pese a la ausencia de coactividad jurídica este precio a pagar representará cierto tipo de coactividad, dado el alto daño a sufrir en caso contrario. (Nuñez Miñana, 1998, p. 163)

Cuando el precio corresponde a un sistema de mercado con empresas privadas, se trata de un precio privado. Este precio puede incorporar un cierto elemento tributario, si la actividad productora está de alguna forma gravada; así el precio pagado por un atado de cigarrillos puede tener incorporado un cierto componente tributario, dado que la empresa productora de cigarrillos deberá hacer frente a un impuesto, pero el consumidor no está obligado jurídicamente a comprar este paquete de cigarrillos.

A diferencia del precio privado, los precios fijados por el Estado para los bienes pueden responder a ciertos criterios: (Nuñez Miñana, 1998, p. 163)

a- Los precios cuasi-privados son fijados por el estado en niveles muy similares a los que regirían en caso de que fueran provistas por empresas privadas. Así, si el Estado decide tener reservas forestales como forma de mantener a largo plazo ciertas riquezas naturales y como parte de sus tareas decide una cierta explotación selectiva de dichos parques, podrá arrendar la explotación a valores similares a los de un dueño privado. Sin embargo el hecho de que el estado provea el servicio indicaría algún componente de beneficio social que excede el beneficio meramente privado, por lo que en principio los precios cuasi-privados serán inferiores a los estrictamente privados.

b- Los precios públicos responden a la idea de que el Estado, en la provisión de bienes de tipo privado, no deberían lucrar, por lo que dichos precios no tendrían que exceder los costos de producción de los mismos, incluyendo la recuperación de capital; por lo tanto, los beneficios netos deberían ser nulos.

c- En el caso de los precios políticos, el Estado estaría fijando el precio por debajo de los costos de producción del bien; por ejemplo, con fines de fomento económico o de redistribución del ingreso, el Estado puede cobrar precios y tarifas por los servicios públicos a su cargo (electricidad, transporte, comunicaciones) por debajo de los costos. Inicialmente, la denominación de “políticos” para estos precios tenía una connotación peyorativa: se estimaba que el Gobierno era incapaz de superar la presión de ciertos sectores de usuarios y por lo tanto cedía estableciendo por razones “políticas” precios por debajo de los costos como una forma de subsidiar a dichos grupos; para seguir operando las empresas públicas deben recibir en forma de subsidios o aportes del Tesoro la diferencia entre los costos incurridos y los precios (artificialmente bajos) cobrados, montos que a su vez deberán ser recaudados de otros grupos o de la colectividad en su conjunto. Pese a lo anteriormente expuesto, existen casos en que es posible justificar la existencia de precios políticos: cuando el bien provisto por la empresa pública genera externalidades (Por ejemplo, un ramal ferroviario en una región en desarrollo que promueve el crecimiento de toda la región), no sería ni equitativo ni eficiente que los usuarios del servicio cubran la totalidad de los costos: podría distribuirse la carga del financiamiento del bien entre los usuarios y la colectividad en general, proporción a la participación relativa en los beneficios generados. En nuestro país el tema se ha discutido intensamente respecto a la fijación de precios y tarifas de las empresas públicas. Sin embargo, a menudo se confunden conceptos ya que se piensa que una empresa aplica precios políticos, y por lo tanto no deseables, si arroja déficit.

En realidad, una empresa privada podría estar cobrando un precio político, un subsidio. Supóngase que se desea bajar el precio de un bien privado como la leche, producido por empresas privadas, por cierta razón (vgr. distribución del ingreso), y para ello se otorga un subsidio de \$2 por litro; ello significa que el precio anterior de \$10 por litro pagado por el consumidor ahora se reduzca a \$8, lo que precisamente era la meta deseada por el Estado al fijar el subsidio al productor. En realidad, desde el punto de vista analítico un subsidio puede considerarse como la inversa de un impuesto.

D- Estructura tributaria

La estructura de un impuesto surge del estudio de la legislación respectiva, variable para cada país a lo largo del tiempo y diferente entre países.

El análisis de la misma consiste en determinar si una persona, sea física o jurídica, debe ser contribuyente, y en caso afirmativo, establecer el monto a tributar.

Cada uno de los tributos, tiene un hecho imponible, que lo podemos definir como el hecho económico que por mandato de una norma produce efectos jurídicos. En este caso es el nacimiento de la obligación jurídica tributaria, es decir, el deber de cancelar el monto del tributo. Este hecho imponible viene dado por una serie de elementos: (Schestakow, 2016)

- **Elemento Objetivo:** Es la exteriorización de la capacidad contributiva que grava el tributo. Este puede ser la renta, el consumo, el patrimonio, entre otros. Habitualmente el mismo nombre del impuesto refleja la materia imponible.
- **Elemento Subjetivo:** Es la persona física o jurídica, que verifica la realización del hecho imponible.
- **Elemento temporal:** Es el momento en que se produce el hecho imponible.
- **Elemento espacial:** Es el lugar donde rige la norma que crea un tributo, que en líneas generales puede ser nacional, provincial o municipal.
- **Base imponible:** Es la cuantificación del hecho imponible.
- **Alícuotas:** Generalmente, los tributos pueden tener alícuotas progresivas, regresivas o proporcionales. No obstante, en algunos casos, existen tributos de importe fijo.

Estos elementos conforman la estructura interna del tributo, e inciden de manera directa en el funcionamiento del sistema tributario. La armonización debe contemplar los seis elementos que componen los tributos, para que los mismos tiendan de manera coordinada al propósito principal de generar los recursos necesarios para solventar los gastos del estado.

Cabe destacar que en 2016 la recaudación total representó 34% del PIB. Los principales rubros de recaudación fueron las contribuciones a la seguridad social, el IVA y el Impuesto a las Ganancias, que representaron, respectivamente, 31,9%, 25,9% y 19,5% del total recaudado.

Por su parte, el impuesto a los Créditos y Débitos Bancarios aportó el 5,8 % y los Derechos de Exportación e Importación el 3,1% y 2,4% de la recaudación, respectivamente, mientras que el impuesto a los combustibles y GNC representó el 3,3%. Finalmente, una decena de impuestos de menor poder recaudatorio individual aportaron 9% del total de recursos. (Agosto, 2017)

CAPÍTULO II

ILÍCITO TRIBUTARIO. FORMAS DE INCUMPLIMIENTO:

DISTINCIÓN

En el presente capítulo, se desarrollará el ilícito tributario, tanto sus aspectos conceptuales como su clasificación en infracciones formales y materiales. Además, se expone la distinción entre fraude, evasión y elusión.

A- Ilícito Tributario

A raíz de los cambios que se han experimentado a través de los años en la política tributaria de nuestro país, es que el estudio del ilícito en esta materia ha adquirido cada vez mayor importancia.

Es evidente que desde comienzos de la década del 90, debido no sólo a los avances tecnológicos e intelectuales en pos de la lucha contra la evasión sino también a la voluntad política de incrementar la recaudación tributaria, y con el objeto de reducir el déficit fiscal a su mínima expresión posible, el Organismo recaudador ha tenido una presencia cada vez más importante en la vida de todos los contribuyentes argentinos. (Diez, Coto, & Diez, 2001)

1- Aspectos conceptuales

Como punto de partida del presente capítulo, definimos al ilícito tributario como aquellos actos u omisiones contrarios a la ley que regula las relaciones tributarias entre el Fisco y los contribuyentes, que por el sólo hecho de existir y perfeccionarse en la realidad, son sancionados conforme a ley.

El MCTAL (Modelo de Código tributario para América latina) en su artículo 67, lo define como “toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, que constituye infracción punible”.

2- Clasificación de ilícitos

La Ley de Procedimiento Fiscal y Administrativo N°11.683, distingue 2 tipos de infracciones: Formales y Materiales. Las primeras, hacen referencia al mero incumplimiento de los deberes formales; y dentro de las segundas, encontramos, por un lado, la omisión y la defraudación fiscal.

A continuación, y para una mejor comprensión del tema exponemos la clasificación del ilícito impositivo en relación con su terminología tributaria:

- Infracción a los deberes formales:

Estas infracciones hacen referencia a aquellas que se producen por la transgresión a los deberes formales que exige la Administración Fiscal. Como ejemplo podemos citar aquellos deberes que tienen como objetivo determinar la obligación tributaria, verificar y fiscalizar su correcto cumplimiento.

En el ordenamiento tributario de nuestro país, los castigos ante este tipo de infracciones están previstos en los artículos 38, 39 y 40 de la Ley de Procedimiento Tributario.

- Infracción a los deberes materiales:

Están relacionados con la obligación de pago o de ingreso del impuesto en su justa medida. Dentro de estas encontramos, por un lado, la omisión de impuestos que se configura a causa de que el infractor ha omitido el cumplimiento de su deber fiscal por simple omisión o negligencia en su proceder y la única defensa que se admite es el error excusable. Por otro lado, encontramos la defraudación fiscal en la cual se requieren conductas dolosas, es decir, en donde el contribuyente tiene la intención y la voluntad de dirigir su accionar contrario al derecho. En otras palabras, existe dolo.

Las sanciones ante este tipo de infracción están previstas en los artículos 45, 46, y 48 de nuestra Ley de Procedimiento Tributario.

Tal como podemos observar, las infracciones a los deberes formales constituyen ilícitos de peligro, también llamados contravención, ya que se consuman con la sola omisión y no requieren la existencia de un daño o lesión concreto. Por su parte, y teniendo en cuenta el problema planteado cabe señalar que la omisión y defraudación de tributos conforma un ilícito material de daño.

B- Incumplimiento Tributario: Fraude, Evasión y Elusión

Se utilizará el término incumplimiento tributario para referirnos a todas las conductas relativas a los contribuyentes que tienen por finalidad disminuir los montos pecuniarios que deben ingresar al Fisco por las obligaciones tributarias definidas legalmente.

En el artículo publicado por Roa R. se explican los distintos niveles de incumplimiento tributario relacionando la tasa, la recaudación y la distribución de la carga tributaria.

1- Relación entre la tasa y la recaudación de un impuesto

Ante las frecuentes necesidades financieras de los estados, aparece como primera alternativa, la idea de aumentar las tasas de los impuestos vigentes. Esta política influye directamente en la conducta fiscal de los contribuyentes.

Desde hace dos décadas, la teoría tributaria ha prestado atención a los postulados de lo que se conoce como “Curva de Laffer”. El profesor Arthur Laffer desarrolló un simple esquema gráfico para demostrar que hasta un aumento determinado de la tasa se obtiene un incremento de la recaudación y a partir de un punto los incrementos de las alícuotas producen un efecto negativo haciendo disminuir los ingresos tributarios. Esta interpretación se complementa afirmando que una disminución de las tasas impositivas podría conducir a un aumento de la recaudación.

2- Relación entre el nivel y distribución de la carga tributaria y el cumplimiento tributario

Tradicionalmente, tres aspectos relevantes son citados para determinar la calidad de un sistema tributario:

- La eficiencia, entendiendo como tal, la cualidad de lograr los efectos deseados. Cuando el sistema ocasiona efectos negativos en los factores de la producción y una pérdida general del beneficio de la economía, decimos que un sistema es ineficiente.

- La equidad, que es un factor central, por cuanto la percepción social del prorrato de la carga fiscal, como la distribución que hace el gobierno del uso de los recursos tributarios, inciden directamente sobre la aceptación del sistema.

- La suficiencia, es procurar los fondos necesarios para el financiamiento del gasto público, no solo en la cantidad anhelada sino en el tiempo oportuno.

Las tasas impositivas deberán ser estudiadas a la luz de la interacción de los tres aspectos precitados por cuanto resulta ineludible comparar la suficiencia con los diversos costos asociados con todo proceso de la gestión tributaria.

El incumplimiento tributario obliga a considerar un aspecto que es la incidencia.

Un sistema tributario podría ser estructurado con fuertes contenidos regresivos junto a una gestión que lo lleve a un ámbito de alto cumplimiento. En este caso la incidencia tributaria puede conducir a resultados eficientes, pero dicho sistema no es sustentable políticamente por la inequidad del mismo.

Podemos encontrar sistemas formalmente equitativos, pero con una gestión que posibilite la elusión y la evasión; esta variante tiene incidencias más perjudiciales que el anterior, y además, es la que presenta mayores dificultades para su modificación.

Según Nuñez Miñana (1998), las modalidades de incumplimiento tributario se clasifican en cuatro grupos:

a- Ocultamiento de la base imponible, ya sea total (no presentar declaración jurada); o parcial (presentarla con montos inferiores a los verdaderos).

b- Exageración de deducciones, exenciones y créditos por impuestos pagados respecto a los importes verdaderos.

c- Traslación de la base imponible, de Fiscos con alícuotas más altas a Fiscos con alícuotas más bajas.

d- Morosidad en el pago, ya sea por motivos reales (dificultades financieras) o por motivos especulativos (con alta inflación puede resultar ventajoso “endeudarse” con el Fisco, demorando el pago de impuestos y luego pagando con recargos relativamente bajos)

3- Fraude, evasión y elusión. Distinción

Aunque a menudo se utilizan de forma indistinta, el fraude, la elusión y la evasión fiscales son figuras diferentes. Si bien son conceptos que pueden confundirse fácilmente, e incluso tener puntos de conexión, no son lo mismo, por lo que dar un repaso a sus respectivas definiciones ayudará a distinguirlas.

Básicamente, podemos decir que mientras el fraude fiscal se caracteriza por un incumplimiento consciente de la norma, la evasión hace referencia a la ocultación de ingresos o de información para pagar menos impuestos. Por último, cuando se habla de elusión se alude a actuaciones al límite de la legalidad, que aprovechan vacíos legales para obtener ventajas que en ningún modo prevé la normativa. Aun siendo legales, contradicen el espíritu de la ley.

El fraude fiscal: la premeditación

El fraude fiscal o también llamado “fraude de ley” se produce cuando se finge cumplir una norma pero en realidad se están utilizando métodos ilícitos para dar otro sentido a la ley, con el claro fin de salir beneficiados de uno u otro modo. Se trata de una infracción administrativa que suele

considerarse un delito cuando sobrepasa determinadas cantidades, se le conoce como "defraudación" y finalmente resulta en una disminución del ingreso percibido por la administración tributaria.

El fraude fiscal es una práctica en la que es habitual la presentación de declaraciones y documentos falsos de manera deliberada. Es decir, se busca incumplir la normativa fiscal para pagar menos impuestos.

La evasión fiscal: la ocultación

Cuando se habla de evasión fiscal se hace referencia, en efecto, a un incumplimiento deliberado por distintos medios, aunque no siempre es así. Acogerse a otras fórmulas legales para poder pagar menos (economías de opción, planificación fiscal, entre otros) podrían estar al filo de la ley y acabar considerándose infracciones que incluso terminen en penas de prisión.

La definición que da el economista Antonio Alberto Sampaio nos orienta sobre el concepto clave de incumplimiento de obligación fiscal: "Estímese la evasión fiscal, *lato sensu*, como cualquier acción u omisión tendiente a suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de cualquier obligación tributaria" (Sampaio Dória, 1971).

Ese incumplimiento de las obligaciones tributarias por sustraer la actividad al control fiscal hace que su conducta se considere una infracción punible. Así, el contribuyente pagará menos impuestos de los que le correspondería por ocultación de ingresos o información a la Hacienda Pública, ocultando la realidad de los hechos. Para ello, se vale de los errores o lagunas legales para actuar de forma mal intencionada.

La elusión fiscal: los vacíos legales

La elusión fiscal saca partido de los vacíos legales para conseguir la mínima carga fiscal, por lo que requiere actuar al límite de la legalidad con el fin de evitar o minimizar impuestos que en otro caso deberían pagarse. Por un lado, es la pieza clave de la planificación fiscal, pues se intentan aprovechar los recursos legales disponibles para obtener ventajas tributarias, en ocasiones evitando el hecho imponible o intentando dilatar su impacto en el tiempo. Así, en principio eludir es legal, pues se utilizan métodos legales para pagar menos impuestos, lo que no impide que sea perseguida.

CAPÍTULO III

OMISIÓN Y DEFRAUDACION DE IMPUESTOS: ANÁLISIS DE SUS CAUSAS Y POSIBLES SOLUCIONES

En el presente capítulo, se abordarán las causas que dan origen a la omisión y defraudación de impuestos y las herramientas para hacer frente a esta situación, debido al efecto que produce en la recaudación de los recursos tributarios, que como dijimos anteriormente, es una de las fuentes generadoras de ingresos del Estado. Estos son necesarios para que pueda cumplir adecuadamente sus funciones básicas.

A- Causas de la omisión y defraudación de impuestos.

Estas causas están dadas por la propia naturaleza humana, caracterizada por actitudes egoístas manifestadas en deseos de riqueza y poder.

Toda exacción impuesta por el Estado disminuye las posibilidades de poderío económico, porque se tiende a evadir a los que estamos obligados por solidaridad social, buscando justificativos algunas veces reales y otras no tanto, para explicar nuestra conducta antisocial.

Se demuestra así una falta de un adecuado macro-análisis del problema por parte de los contribuyentes, que no alcanzan a comprender que el Estado son ellos mismos y que al evadir se están auto-robando, ya que al Estado le basta con crear un nuevo impuesto o aumentar la presión fiscal generando distorsiones perjudiciales para todos. Incluso podemos pensar en casos como el de nuestro país, en donde las recaudaciones fiscales no alcanzan, generando déficit cubiertos con endeudamiento tanto interno como externo, el que actualmente impone condiciones tan duras para mejorar la situación fiscal, punto de partida para el arranque y el crecimiento del país. Este cuadro se da entre otras cosas al no comprender que al engañar al Estado a través de maniobras fraudulentas, no estamos engañando a nosotros mismos.

Causas Económicas

1. Excesiva presión fiscal

La presión fiscal (o presión tributaria), es un indicador que relaciona las retribuciones que realizan los contribuyentes al Estado en materia de impuestos, con el Producto Interno Bruto (PBI), sean estos, personas físicas o jurídicas. Es decir, la presión fiscal mide la cantidad de impuestos que paga la sociedad.

De acuerdo con un informe publicado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) en los últimos años, Argentina se ha posicionado como uno de los países con mayor presión fiscal, teniendo en cuenta que el Estado argentino no explota recursos naturales a gran escala, como si sucede en otros países, donde la entrada de dinero por fuentes no tributarias es mayor. Por ejemplo, en el caso de Chile, con el cobre, y de Venezuela y México con el petróleo.

Como explica la CEPAL en la Argentina los recursos tributarios representan alrededor del 90% del total de los ingresos fiscales”. Si bien en otros países hay una presión tributaria menor, el Estado es propietario de sus mayores fuentes de riqueza, lo que en cierta forma desbalancea la estadística.

En la actualidad, existen 163 tributos en el país entre impuestos, tasas y contribuciones, 41 a nivel nacional y 82 a nivel provincial, según informe publicado por el IARAF (Instituto Argentino de Análisis Fiscal) organismo que se encarga de calcular, todos los años, la carga tributaria que recae sobre las familias asalariadas tipo en Argentina.

La gran presión fiscal que existe en el país, genera un estancamiento absoluto ya que priva a la sociedad de tener capacidad alguna de ahorro y a los empresarios de contar con condiciones aceptables para potenciales inversiones.

En consecuencia de lo expuesto anteriormente, se considera que Argentina ha superado el límite de la óptima presión fiscal, por tanto, la defraudación y omisión fiscal comienza a manifestarse con mayor insistencia. Es por esto, que comienza a mostrarse como una de las principales causas que dan origen al fraude en el país.

2. Deterioro del poder adquisitivo

La alta inflación que ha caracterizado a nuestro país en las últimas décadas, implica una disminución de la renta en valores reales, lo que a su vez agrava el sacrificio a realizar para cumplir con las obligaciones fiscales, aun cuando las alícuotas se mantengan en los mismos valores.

Causas Técnicas

1. Gran Cantidad de normas en constante cambio

Los constantes cambios en la legislación vigente, plantean en el contribuyente una profunda inseguridad frente al impuesto a ingresar al Estado, incentivando el incumplimiento, lo que se traduce en una consecuente conducta evasiva.

Según H. Diez, Coto, & Diez, (2001) afirman que “Los legisladores no deberían olvidarse que uno de los aspectos que permite el desarrollo y el crecimiento de un país es precisamente la estabilidad de las Instituciones y de las leyes”. Se puede tomar de ejemplo el caso de Inglaterra, que fue uno de los primeros países que logró su desarrollo con un la ayuda de un Parlamento fuerte y estable que se opuso a la monarquía absolutista. Es necesario que las instituciones encargadas de dictar las normas unifiquen criterios evitando de esta manera, la proliferación de normas sin sentido.

2. Complejidad en la Liquidación del Impuesto

Esta situación se da cuando el sistema de normas que regula un determinado impuesto es tan complejo y confuso que el contribuyente no puede determinar por sí mismo la obligación tributaria y necesita recurrir a un profesional especializado a fin que le liquide el impuesto. Lo anterior implica un coste adicional por parte del contribuyente ya que, además de tener que abonar la obligación tributaria, debe afrontar el costo del asesoramiento profesional, lo cual eleva sus costos de cumplimiento y motiva el incumplimiento.

3. Blanqueos, Moratorias y Presentaciones Espontáneas

En épocas de déficit, para lograr un aumento de la recaudación, los Estados suelen crear planes especiales que buscan atraer a los contribuyentes incumplidores a que realicen la debida declaración o cumplan sus obligaciones tributarias y regularicen sus deudas a cambio de algún tipo de beneficio.

Entre dichos planes encontramos las moratorias, los blanqueos, las presentaciones espontáneas, los que cuentan con beneficios como la condonación de multas o de intereses y pagos a largo plazo en cuotas.

La existencia de estos planes, si bien permiten un alivio fiscal a corto plazo, incentiva el incumplimiento fiscal a futuro, ya que erosionan la conducta del contribuyente que ha cumplido con sus obligaciones, generando una sensación de impotencia al observar como el incumplidor puede ponerse al día sin pagar multas ni intereses y/o pagando en cómodas cuotas.

4. Sistemas Tributarios Poco Transparentes

Para que un sistema tributario sea transparente, es necesario que se dé el cumplimiento de los requisitos indispensables para la existencia de un sistema como tal. Un sistema es un conjunto armónico y coordinado de partes de un todo que interactúan, dependiendo unas de las otras recíprocamente, para la consecución de un objetivo común. El sistema tributario es el conjunto de leyes tributarias que rigen en un país en un momento determinado. Un sistema tributario, según afirma el Lic. Aquino M., experimenta falta de transparencia, cuando no existe una correcta definición de las funciones del impuesto y de la Administración tributaria respecto a las exenciones, subsidios, promociones industriales, entre otros.

Esta falta de definición, provoca en los contribuyentes desorientación al momento de cumplir con la obligación tributaria y en la Administración falta de gestión eficiente. Por tal motivo es sumamente importante no solo un esquema tributario acorde con la realidad sino una gestión tributaria eficiente. Puesto que si bien un inadecuado sistema tributario puede constituir una causa de evasión, tampoco puede considerarse como la causa principal y exclusiva, ya que de ser así solo bastaría con modificar el sistema tributario y todo estaría resuelto, lo que es muy lejano a la realidad.

Este principio exige que tanto las leyes tributarias, los decretos reglamentarios y las circulares sean estructurados de manera que presente técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad, que su contenido sea tan claro y preciso, que no permita la existencia de ningún tipo de dudas para la Administración Tributaria que debe aplicarlo.

5. Administración tributaria Poco Flexible

Una Administración tributaria experimenta falta de flexibilidad cuando su ritmo de adaptación es bajo o nulo ante cambios en las variables económicas y sociales imperantes es decir, ante modificaciones en determinadas condiciones, la Administración modifica poco o nada su estructura adaptándose a esta nueva situación.

Un problema que se plantea es que en la medida que el sistema tributario busca la equidad y el logro de una gran variedad de objetivos sociales y económicos, la simplicidad de las leyes Impositivas es una meta difícil de alcanzar, dificultándose el logro de una Administración flexible.

Causas Socio-Culturales.

1. Carencia de Conciencia Tributaria

Se define a la conciencia tributaria como el sentido de responsabilidad que asume un individuo en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que pesan sobre él; en otras palabras es el compromiso que asume un contribuyente, mediante el cumplimiento de sus obligaciones, a cooperar con el desarrollo y sostenimiento de la sociedad.

La falta de conciencia tributaria denota ausencia de responsabilidad social en los individuos que, como integrantes de una sociedad, no contribuyen para que el Estado mediante los recursos tributarios, pueda prestar servicios esenciales a la comunidad.

El Estado es el encargado de satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad, ya que los individuos por sí solos no pueden hacerlo. Cuando los integrantes de la sociedad detectan falta de eficacia en la función estatal, demandan con mayor intensidad que la prestación de los servicios tales como salud, educación, seguridad y justicia sea más eficientes.

La falta de conciencia tributaria puede originarse en:

- Falta de Educación

La educación es la base de la conciencia tributaria. Cuando éste factor se incorpora en los individuos como verdaderos valores y patrones de conducta, estos actúa con equidad y justicia. Por este motivo es necesario enseñar a los ciudadanos el rol que debe cumplir el Estado, y se debe poner énfasis en que estos, como parte integrante de la sociedad, deben aportar a su sostenimiento.

Una buena educación, permite que la sociedad comprenda que los impuestos no son más que el precio de vivir en sociedad.

- Falta de Solidaridad

El Estado logra sus fines mediante la prestación servicios públicos, al carecer de los recursos tributarios necesarios, deja de cumplir la función social a la cual debe su existencia.

Los recursos deben provenir de sectores de la sociedad que cuenten con capacidad contributiva, siendo el Estado el encargado de volcarlos hacia los sectores de menos ingresos. Este mecanismo potencia el principio de solidaridad y permite que mediante una distribución más progresiva de los ingresos, se combata en cierta forma la regresividad.

- Falta de Claridad en el destino del gasto público

La falta de transparencia en el destino de los fondos, afecta de manera directa el cumplimiento voluntario, debido a que la población reclama del Estado una prestación eficaz y eficiente de servicios públicos.

La sociedad recurre al sector privado para satisfacer ciertas necesidades que no son cubiertas de manera eficiente por el Estado, ante esta situación los individuos se plantean el interrogante de por qué pagar un impuesto para contribuir a que el Estado preste un servicio que él no percibe.

2. Bajo riesgo de ser detectado

Cuando el contribuyente sabe que no se lo puede controlar, se siente tentado a incurrir en conductas contrarias a las disposiciones legales. Esto es un peligroso factor de desestabilización social, dado que la percepción de esta situación por parte de los contribuyentes y del ciudadano común, desmoraliza a quienes cumplen adecuadamente con sus obligaciones.

B- Otras causas de omisión y defraudación de impuestos

- Lagunas legales.

Esta situación se da cuando el contribuyente aprovecha lagunas o vacíos legales, de tal manera de verse beneficiado con una reducción de sus impuestos, sin afectar las leyes impositivas vigentes, se encuentra en una hipótesis de economía de opción perfectamente válida, ya que ninguna ley puede prohibir a un contribuyente arreglar lícitamente sus negocios para pagar menos tributos. En cambio, si existiera un aprovechamiento de una regulación legal simulando una situación para pagar menos, estaríamos ante un caso de elusión fiscal que no podría llamarse legal por ser una conducta totalmente antijurídica y contraria a derecho.

- Facturas Apócrifas

Se entiende que una factura es apócrifa cuando respalda una transacción falsa que simula ser real; es decir, nunca existió. En cambio, en los casos de operaciones reales, un comprobante es inválido cuando no cumple con alguno de todos los requisitos formales que exige el organismo recaudador. De una a la otra la distancia es inmensa, porque ante un comprobante apócrifo, se disparan las sanciones de defraudación, que se desarrollarán en el capítulo IV de este trabajo. En primera instancia, se entiende que el contribuyente tuvo la intención de evadir impuestos, dicho de otra manera, existió dolo. En cambio, con comprobantes inválidos en la mayoría de los casos no hubo intención, sino descuido, desconocimiento u olvido, o bien fallaron los controles cuando se emitió la factura.

C- Posibles soluciones para combatir el fraude

En este apartado, se desarrollaran posibles soluciones que, a nuestro juicio, serían útiles para subsanar las falencias nombradas anteriormente, que afectan en forma directa el nivel de recaudación, e imposibilitan al Estado en el cumplimiento de sus fines.

La Administración tributaria debería implementar mecanismos de control permanente, en todas las etapas del proceso hasta la recaudación del tributo, de modo que aumenten el riesgo de detección de aquellos que tienen conductas contrarias a las disposiciones legales. Dicho Organismo debe marcar una

adecuada presencia en el medio a través de la utilización correcta de la información que posee y exteriorizar a la sociedad la imagen de que el riesgo de ser detectado es alto. El costo de no cumplir correctamente con sus obligaciones fiscales es excesivamente oneroso. Esto no sólo implica una sanción pecuniaria por incumplimiento, sino también, podría traer aparejada una sanción de tipo penal.

De la misma manera, el Estado debería profundizar la educación sobre temas impositivos, además, de incrementar las medidas tendientes a informar a la ciudadanía sobre los efectos positivos del pago de los tributos y la nocividad que produce la omisión del ingreso de los mismos. La enseñanza del cumplimiento fiscal debería ser inculcada a los ciudadanos desde temprana edad.

Para llevar a cabo este proceso de culturización tributaria, es imprescindible utilizar todas las herramientas que estén al alcance del Estado. A modo de ejemplo podemos citar las publicidades masivas que se realizaron con motivo del blanqueo fiscal, donde se recomendaba adherirse al mismo para obtener beneficios en cuanto al pago del impuesto. Caso contrario, los contribuyentes pagarían un importe mayor.

Actualmente, con los avances tecnológicos, la AFIP puede estar cerca del contribuyente a través de las distintas redes sociales y aplicaciones móviles.

Además, el Estado debería actuar en pos de la simplificación de las normas tributarias y sus propios procedimientos de trabajo, situación necesaria a los fines de facilitar las tareas del contribuyente y de la propia administración. Si bien es bueno aclarar que algunos procesos se simplificaron, como lo fue a partir de enero del año 2019 el Monotributo Unificado.

D- Medidas adoptadas por la AFIP en la actualidad

1- Monotributo unificado

En la provincia de Mendoza, a partir de enero del año 2019, entró en vigencia el Monotributo Unificado. Los contribuyentes pagan la cuota de monotributo conjuntamente con un monto fijo, correspondiente al impuesto provincial (Ingresos Brutos). Este nuevo sistema, genera beneficios directos para los contribuyentes. Los más importantes, consideramos que son:

- Simplificación en el pago de ambos tributos.
- Exclusión del Sistema de Acreditaciones Bancarias (SIRCREB) y de retenciones o percepciones.
- Eliminación de la presentación de declaraciones juradas mensuales.
- Cruce y/o integración de las bases de AFIP y ATM.

Además, facilita el control de la Administración Tributaria para evitar la falta de ingreso de los tributos.

2- Planes de pago

La Administración Fiscal, permite regularizar obligaciones tributarias impagas y vencidas de los contribuyentes, a través de distintos planes de pago. Cada plan tiene sus características particulares. Estos están dirigidos a todos los contribuyentes que poseen deudas con el organismo. Se establece un scoring del contribuyente, que permite definir la tasa de interés, las cuotas y la cantidad de planes disponibles en base al SIPER (Sistema de Perfil de Riesgo). A mayor nivel de cumplimiento, mejor calificación y, por lo tanto, mayores son los beneficios.

A modo de ejemplo, podemos citar la RG 4477 de AFIP lanzada recientemente, que otorga a Pymes, Monotributistas y Autónomos la posibilidad de regularizar períodos impagos vinculados a obligaciones impositivas y previsionales, incluyendo retenciones y percepciones impositivas.

3- Control de facturas apócrifas

La Administración Tributaria, en su página web ha implementado un sitio de consultas, donde cualquier persona puede acceder a fin de verificar mediante el número de CUIT, la situación del contribuyente investigado. La información que contiene esta base de datos corresponde a facturas o documentos equivalentes que, por algún motivo, fueron calificados como apócrifos. Los datos son de carácter meramente informativos, con una función preventiva, ya que se ha detectado casos de facturas o documentos equivalentes que correspondían a firmas totalmente inexistentes, como así también a empresas reales a las que se les pudo haber falsificado documentación.

CAPÍTULO IV

SANCIONES AL INCUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES FISCALES

Mediante la sanción de la Ley 27.430, publicada en el Boletín Oficial el día 29 de diciembre de 2017, se introdujeron reformas significativas al Sistema tributario argentino y, entre ellas, a la Ley del Procedimiento Tributario Nacional N° 11.683. Dicha legislación establece, en los artículos 38 a 52, para cada infracción el conjunto de sanciones que tienen como finalidad corregir la conducta del contribuyente. También la Ley Penal Tributaria (Ley N° 24.769) regula la evasión simple y agravada estableciendo como sanción la pena de prisión.

A- Objetivos de la aplicación de las sanciones impositivas.

El principal objetivo de las sanciones al incumplimiento de los deberes fiscales consiste en lograr el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, que todos los contribuyentes la determinen y paguen en forma cabal, oportuna y voluntaria. La decisión que adopta el contribuyente no está influida por emociones ni por instintos, sino que es el resultado de un frío proceso comparativo entre el cálculo de las ventajas e inconvenientes de actuar en una u otra forma: cumplir o no hacerlo. (Schlemenson, 1992)

La Ley 11.683 de Procedimiento Tributario establece en su artículo 11, en cuanto a la determinación y recaudación del gravamen que “La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de Ingresos Públicos. Cuando ésta lo juzgue necesario, podrá también hacer extensiva esa obligación a los terceros que de cualquier modo intervengan en las operaciones o transacciones de los contribuyentes y demás responsables, que estén vinculados a los hechos gravados por las leyes respectivas”.

B- Sanciones a las infracciones formales y materiales según la Ley de Procedimiento

Tributario

Según el tipo de infracción que se trate, pueden ser: (Ver Anexo)

Infracciones formales

- Omisión de presentación de Declaraciones Juradas: La Ley 11.683 en su artículo 38, dispone que “Cuando existiere la obligación de presentar declaraciones juradas, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos), será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de \$ 200, la que se elevará a \$ 400 si se tratare de sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables (de cualquier naturaleza u objeto) pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior”.
- Omisión de presentación de Declaraciones Juradas Informativas: En dicha Ley, en el artículo agregado a continuación del 38 menciona que “La omisión de presentar las declaraciones juradas informativas previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante resolución general de la AFIP, dentro de los plazos establecidos al efecto, será sancionada (sin necesidad de requerimiento previo) con una multa de hasta \$ 5.000, la que se elevará hasta \$ 10.000 si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país, o de establecimientos organizados en forma de empresas estables (de cualquier naturaleza u objeto) pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior”.

El procedimiento de aplicación de esta multa podrá iniciarse, a opción de la AFIP, con una notificación emitida por el sistema de computación de datos. En caso de no pagarse la multa o de no presentarse la declaración jurada, deberá sustanciarse un sumario administrativo, sirviendo como cabeza del + mismo la notificación indicada precedentemente.

- Incumplimiento a requerimiento de deberes formales: En el artículo 39 se establece que “Serán sancionadas con multas de \$ 150 a \$ 2.500 las violaciones a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables”.

En los casos de los incumplimientos que se detallan a continuación, la multa se graduará entre \$150 y hasta un máximo de \$ 45.000:

- Infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal;
- Resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable;
- Omisión de proporcionar datos requeridos por la AFIP de las operaciones internacionales;
- Falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.

Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las establecidas en el artículo 38 de dicha normativa.

- Incumplimiento a requerimiento de presentación de Declaraciones juradas Informativas: El artículo agregado a continuación del 39 establece que “Será sancionado con multas de \$ 500 a \$ 45.000 el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos a presentar las declaraciones juradas informativas (originales o rectificativas) previstas en el artículo agregado a continuación del artículo 38 y las previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las del artículo agregado a continuación del artículo 38 de la Ley 11683.

Clausura

Además de las multas de tipo monetario mencionadas hasta el momento, la Ley 11.683 establece en su artículo 40 la sanción de clausura. Dicho artículo prevé la pena de clausura de 3 a 10 días del establecimiento y multa de \$300 a \$30.000 para las omisiones o incumplimientos que se relacionen con:

- Falta de emisión de facturas o comprobantes equivalentes,
- Falta de respaldo documental en el transporte de mercadería,
- Falta de inscripción como contribuyentes,
- No llevar registros de compras y/o ventas,

En los casos de reincidencia a las infracciones mencionadas precedentemente, dentro de los 2 años desde que se detectó la anterior, el mínimo y el máximo de las sanciones de multa y clausura se duplicarán.

Sin perjuicio de las penas de multa y clausura, y cuando sea pertinente, también se podrá aplicar la suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción registral que las disposiciones exigen para el ejercicio de determinadas actividades.

Infracciones materiales

- Omisión de impuestos: ya sea por culpa o negligencia por parte del contribuyente, es decir por error o descuido. En este caso no existe la intención en la conducta. El artículo 45 de la Ley 11.683, establece que serán pasibles de una multa del 100% del gravamen dejado de pagar, retener o percibir, siempre que no sea considerada “defraudación de impuestos” quienes omitieron:
 - El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.
 - Actuar como agentes de retención o percepción.
 - El pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas.

Esto será de aplicación en tanto no exista error excusable. Con la última reforma del año 2017, se considera que existe error excusable cuando la norma aplicable al caso –por su complejidad, oscuridad o novedad– admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado. En orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades.

Además, será reprimido con una multa del 200% del tributo dejado de pagar, retener o percibir cuando la omisión se vincule con transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos permanentes ubicados en el país con personas humanas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior.

Cuando mediare reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en la primera parte del artículo 45, la sanción por la omisión se elevará al 200% del gravamen dejado de pagar, retener o percibir y, cuando la conducta se encuentre incurso en las disposiciones de la segunda parte de dicho artículo, la sanción a aplicar será del 300% del importe omitido.

- Defraudación: existe la intención de defraudar al fisco, es decir la conducta en este caso es dolosa. El artículo 46 menciona para cada tipo de infracción, la sanción correspondiente:
 - El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de 2 hasta 6 veces el importe del tributo evadido.
 - El que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara, percibiera, o utilizare indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria, será reprimido con multa de 2 a 6 veces el monto aprovechado, percibido o utilizado.
 - El que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, será reprimido con multa de 2 a 6 veces el monto del gravamen cuyo ingreso se simuló.

Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:

- a- Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas.
- b- Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.
- c- Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.
- d- En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación.
- e- Cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.

- f- No se utilicen los instrumentos de medición, control, rastreo y localización de mercaderías, tendientes a facilitar la verificación y fiscalización de los tributos, cuando ello resulte obligatorio en cumplimiento de lo dispuesto por leyes, decretos o reglamentaciones que dicte la AFIP.
- Agentes de retención y percepción de impuestos: En los casos que el agente de retención y/o percepción, retenga o percibiera tributos manteniéndolos en su poder y no ingresándolo al fisco, serán reprimidos con multa de 2 hasta 6 veces el tributo retenido o percibido. No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo.

Si bien la ley 11.683 establece sanciones a las transgresiones de deberes formales y materiales, a partir de la reforma del año 2017, se introdujo un nuevo artículo en el cual se contemplan los casos que serán de consideración como atenuantes o agravantes al momento de graduar las sanciones dispuestas. En la enumeración de las conductas atenuantes, se detalla mantener una actitud positiva frente a la fiscalización o verificación, situaciones de colaboración durante el desarrollo de la misma y buena conducta en general, entre otras. Por su parte, se consideran conductas agravantes, la actitud negativa hacia el fisco durante la revisión, situaciones de resistencia (activa o pasiva) evidenciada, falta de colaboración, el incumplimiento irregular de los deberes formales, entre otras.

C- Eximición y reducción de sanciones

- A las infracciones formales:

En el caso que el contribuyente pague voluntariamente la multa dentro de los 15 días a partir de la notificación, y presentare la declaración jurada omitida, los importes señalados en el primer párrafo del artículo 38, se reducirán de pleno derecho a la mitad y la infracción no se considerará como un antecedente en su contra. Del mismo modo se procederá si ambos requisitos se cumplimentaren desde el vencimiento de la obligación hasta los 15 días posteriores a la notificación mencionada. En caso de no pagarse la multa o de no presentarse la declaración jurada, deberá sustanciarse un sumario administrativo, el cual se desarrollará más adelante, sirviendo como cabeza del mismo la notificación indicada precedentemente.

Otra de las disminuciones que la ley prevé es el caso del titular o representante legal reconociere la materialidad de la infracción cometida, las sanciones previstas en el artículo 39, se reducirán, por única vez, al mínimo legal.

- A las infracciones materiales:

En cuanto a las reducciones de sanciones materiales, en el caso que un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa, en los siguientes casos:

- Antes de que se le notifique una orden de intervención, quedará exento de responsabilidad infraccional;
- Dentro del lapso entre la notificación de una orden de intervención y la notificación de una vista previa conferida a instancias de la inspección, las multas establecidas se reducirán a un cuarto de su mínimo legal;
- Antes de correrse las vistas de 15 días, las multas se reducirán a la mitad de su mínimo legal.

Cuando la pretensión fiscal fuese aceptada una vez corrida la vista, pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de 15 días acordado para contestar, las multas por omisión y defraudación, se reducirán a tres cuartos de su mínimo legal.

En caso de que la determinación de oficio practicada por la AFIP, fuese consentida por el interesado, las multas materiales aplicadas, no mediando la reincidencia mencionada en los párrafos anteriores, quedará reducida de pleno derecho al mínimo legal.

Dichas disminuciones serán de aplicación siempre que la infracción no revista el carácter de reincidente en infracciones materiales. Considerándose que un contribuyente es reincidente cuando, el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en la ley, cometiera con posterioridad a dicha sentencia o resolución, una nueva infracción de la misma naturaleza. La condena no se tendrá en cuenta a los fines de la reincidencia cuando hubieran transcurrido 5 años desde que ella se impuso.

Por otro lado cuando se tratare de agentes de retención y percepción quedará normalizada su posición cuando ingresen en forma total las retenciones o percepciones que hubieren mantenido en su poder. En cambio, en el caso que hayan omitido actuar como tales y encontrándose aún vigente la obligación principal, regularizará su situación ingresando el importe equivalente al de las retenciones o percepciones correspondientes.

D- Procedimiento Sumario

Se denomina sumario administrativo al procedimiento que tiene por objeto comprobar la existencia de una falta administrativa. A los fines tributarios, este procedimiento tiene como objetivo verificar la comisión de infracciones tributarias y establecer la responsabilidad del infractor, a los efectos de aplicar la sanción correspondiente, asegurando la vigencia del principio del debido proceso. (Ruótolo, 2017)

El artículo 70 de la ley 11.683 dispone que las sanciones desarrolladas en el inciso B del presente capítulo, serán objeto, en la oportunidad y forma que en cada caso se establecen, de un sumario administrativo cuya instrucción deberá disponerse por resolución emanada de juez administrativo, en la que deberá constar claramente el acto y omisión que se atribuyen al presunto infractor.

Sin embargo, el presunto infractor tendrá la posibilidad, dentro del plazo que a estos fines establezca la ley, de formular un descargo por escrito y ofrecer todas las pruebas que hagan a su derecho.

E- Ley Penal Tributaria

La Ley N° 26.735, Ley Penal tributaria, establece cuestiones relativas a delitos penales para los cuales se especifican distintas penas de prisión para cada caso en particular.

Esta ley enumera 3 tipos de delitos:

- Delitos tributarios: aquí, se encuentran incluidos quienes defrauden al fisco mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos. La pena se agravará cuando el monto evadido supere los \$4.000.000, hubieran intervenido persona/s interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado si el obligado utilizare fraudulentamente beneficios fiscales y si hubiera mediado la utilización de documentación respaldatoria falsa. Además se encuentran incluidos los delitos por aprovechamiento indebido de subsidios, apropiación indebida de tributos y la obtención fraudulenta de beneficios fiscales.

- Delitos sobre recursos de la Seguridad Social: este tipo de delitos incluye a quien declare fraudulentamente el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al Sistema de la Seguridad Social. Cuando se verifique que el monto supere la suma de \$400.000 por mes, la pena se agravará, también en el caso de que hayan intervenido persona/s interpuestas para ocultar la verdadera identidad del sujeto obligado. Se incluyen los delitos por apropiación indebida de recursos de la Seguridad Social.
- Delitos fiscales comunes: comprende la insolvencia fiscal fraudulenta, y la simulación dolosa de pago.

El Estado para lograr una mayor recaudación y un mejor cumplimiento de las obligaciones tributarias, recurre a sancionar la acción indebida o la omisión mediante multas, clausura o privación de la libertad, entre otras. Si bien, es una de las formas más efectivas para lograr una mayor recaudación, la sociedad debe concientizarse y adquirir una conducta tributaria responsable, mediante el cumplimiento voluntario y espontáneo a los requerimientos de la legislación a fin de evitar ser sancionado.

CAPITULO V

INCIDENCIA DE LA OMISION Y DEFRAUDACION FISCAL EN LA RECAUDACION Y EL DESARROLLO ECONÓMICO ARGENTINO

La existencia de contribuyentes que engañen al fisco u omitan el pago de sus obligaciones impositivas afecta gravemente el desempeño de un Estado ya que lo priva de recursos para el ejercicio de su función, es decir, se ve reflejado directamente en la recaudación del Estado. Argentina no está exenta de esta situación, es por ello que la Administración Tributaria, trabaja arduamente en la implementación de herramientas y mecanismos que permitan minimizar el impacto de dicho fenómeno dentro de la recaudación estatal.

La falta de pago de los tributos afecta de manera nociva las economías atentando contra el principio de equidad en el gasto, debido a que provoca ineficiencia y efectos indeseados en la distribución del ingreso. Por este motivo los Estados implementan mecanismos tendientes a aumentar los niveles de cumplimiento en el pago de los impuestos, en particular de aquellos que gravan los ingresos de forma progresiva, de modo de poder contar con mayor cantidad de recursos para financiar el gasto público.

El Estado puede promover la equidad a través de un gasto social más eficiente, para lo cual es indispensable contar con un cierto nivel de carga tributaria. A fin de lograr que el gasto tenga los efectos distributivos deseados, es indispensable que la estructura de financiamiento no sea regresiva, es decir, que no recaiga en mayor medida sobre los estratos medios y bajos de la población.

En Argentina esta defraudación y omisión que concluyen en una disminución considerable de recursos para el Estado, potencian y aumentan la desigualdad existente en la distribución del ingreso, lo que genera altos niveles de regresividad. Esta surge como consecuencia de que el coste de no pagar impuestos por una parte de la sociedad, es soportado por los sectores más débiles ya que al no poder trasladar su incidencia, terminan por absorberlo a través del consumo.

Es importante tomar los recaudos necesarios a la hora de diseñar y estructurar el sistema tributario si el objetivo es resguardar la equidad de gasto, lo cual se logra mediante el fortalecimiento de aquellos tributos cuya carga es afrontada por individuos con mayor capacidad contributiva como por ejemplo el impuesto a las ganancias.

A- Fraude fiscal a Nivel Nacional

El desequilibrio en las variables macroeconómicas se considera una de las principales consecuencias del fraude sobre el desarrollo económico, generando desigualdad social. Por lo que, el Estado trabaja de forma conjunta con la Administración Tributaria a fin de reducir sus efectos nocivos. (Benedetti, 2016)

A partir del conflicto de intereses contrapuestos, entre el Estado y los particulares, es que surge esta situación. El problema en esta disputa de intereses es que cada uno intenta lograr su objetivo mediante la implementación de medidas y mecanismos que en muchos casos generan perjuicios mutuos.

El objetivo del Estado es obtener la mayor cantidad de recursos para poder cumplir con su función social mientras que, los particulares intentan maximizar su beneficio y minimizar sus costos.

El Estado mediante su poder de imperio establece impuestos que le permiten hacerse de fondos para financiar sus funciones, el problema es que en muchos casos concentran sus esfuerzos en obtener la mayor cantidad de recursos posibles, descuidando los principios tributarios como son la legalidad, igualdad, capacidad contributiva, proporcionalidad y no confiscatoriedad.

A continuación se describen brevemente cada uno:

*Legalidad: El tributo reconoce como única fuente la ley, es por esto que no puede existir tributo sin ley previa que lo establezca. En virtud de este principio las leyes son interpretadas conforme a su letra y espíritu, quedando la posibilidad de crear impuestos y exenciones por analogía. Además, las obligaciones tributarias nacidas de la ley no pueden ser derogadas por acuerdo de particulares, ni entre estos y el Estado. Héctor B. Villegas, destaca que por el principio de legalidad la ley no debe limitarse a proporcionar “directivas generales” de tributación sino que ella ha de contener al menos los elementos básicos y estructurantes del tributo.

*Igualdad: El artículo 16 de la constitución nacional dispone que “todos los habitantes son iguales ante la ley, y que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”.

*Capacidad contributiva: Este principio se encuentra implícito en la constitución nacional. Cada habitante debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad contributiva.

*Equidad: Este principio deriva del artículo 4 de la constitución nacional, el cual preceptúa que las contribuciones que imponga el congreso deberán recaer de forma equitativa sobre la población. La Corte Suprema ha sostenido que escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creado por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales. La aparente contradicción queda resuelta interpretando que el Poder Judicial según la Corte Suprema no puede controlar cuestiones de política fiscal como la necesidad del recurso y la magnitud del tributo, salvo que sean vulneradas otras garantías constitucionales.

*Proporcionalidad: Requiere que el monto de los gravámenes esté en proporción a las manifestaciones de la capacidad contributiva de los obligados a su pago. No implica prohibir la progresividad del impuesto.

*No confiscatoriedad: La constitución nacional asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, su libre uso y disposición. Es decir, el tributo no puede provocar la privación de la propiedad o de su renta.

Toda desviación en cualquiera de estos principios provoca desequilibrios en el desarrollo económico y por lo tanto afecta gravemente las decisiones de los particulares por lo que, el Estado debe tomarlos en consideración.

En Argentina, se ha estructurado un sistema tributario que no toma en consideración todos los principios antes mencionados. Esto no solo provoca altos niveles de regresividad en la distribución del ingreso sino que además entre otros aspectos genera altos costos de recaudación y de cumplimiento, lo que hace ineficiente el sistema. La ineficiencia genera menor recaudación, lo que disminuye el erario público y debido a esto el Estado intenta compensar dicha pérdida mediante la creación de nuevos impuestos consiguiendo así, reducir el impacto de las deficiencias en el sistema de recaudación.

En el caso de las empresas y los particulares en Argentina, el incentivo a no pagar impuestos, está relacionado con la posibilidad de incrementar las ganancias o reducir las pérdidas.

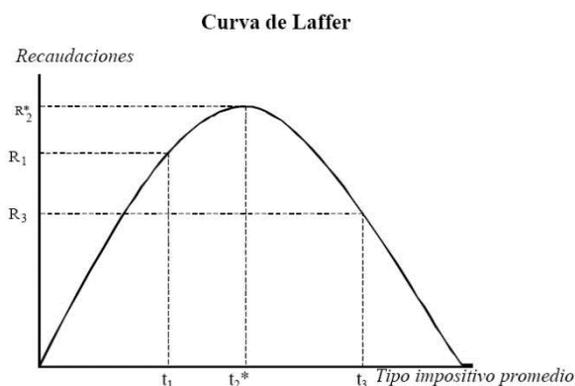
En esta función son determinantes los beneficios a obtener, la probabilidad de detección por parte de la AFIP, los costos económicos de ser detectado, y la actitud ética del contribuyente con respecto al fraude. Estos son analizados por los contribuyentes al momento de decidir si deben cumplir o no con la obligación tributaria, inclinando la balanza aquellos que maximizan los beneficios particulares minimizando los costos implícitos y explícitos relacionados.

B- Curva de Laffer

La curva de Laffer es una representación gráfica y económica que muestra la relación entre un impuesto y el nivel de recaudación total resultado del mismo. Ésta nos permite predecir si un aumento del tipo impositivo en una economía supondría un aumento o una reducción de la recaudación fiscal.

Los impuestos, a medida que van subiendo, los ingresos fiscales van aumentando hasta llegar a un punto óptimo, es decir, hasta un tipo impositivo a partir del cual la recaudación empieza a disminuir.

La curva de Laffer tiene forma de U invertida, como podemos ver en el siguiente gráfico.



Los extremos de la curva son lógicos: si el tipo impositivo es del 0% la recaudación será 0, ya que el Estado no percibirá nada por el dinero ganado por los trabajadores y las empresas. Mientras que si el tipo impositivo es del 100%, esto quiere decir que el Estado se llevará todo el salario de las personas y todas las ganancias de las empresas, por tanto no hay incentivos para trabajar, ya que igualmente los trabajadores no percibirán nada y todo el dinero irá al Estado. Además, cuando están altos los impuestos la población se ve seducida a cometer fraude, conduciendo en ambos casos a una menor recaudación

fiscal. A partir de este razonamiento, Arthur Laffer, defendía una economía de la oferta, es decir, bajar impuestos para incentivar a la gente a trabajar. Este aumento de gente trabajando se traduce a un aumento de la producción y por tanto un crecimiento de la economía en cuestión.

En virtud de lo expuesto, sería lógico posicionarnos dentro del punto óptimo que muestra la relación entre el impuesto y el nivel de recaudación.

CAPÍTULO VI

EL CONTADOR PÚBLICO Y EL FRAUDE FISCAL

El Contador Público es un profesional dedicado a aplicar, manejar e interpretar la información financiera de una organización con la finalidad de diseñar mecanismos de apoyo a la gerencia para la toma de decisiones. Anteriormente, las funciones del contador público abarcaban responsabilidades que iban desde la instalación de un sistema de contabilidad, teneduría de libros, preparación de informes financieros hasta la de ser contralor. Hoy día, es además consultor contable-financiero y asesor tributario y el responsable del suministro a la gerencia de los datos para controlar las operaciones de la empresa y la de interpretar sus resultados.

En este sentido, la función del profesional consiste en: proporcionar información financiera a las entidades económicas, mediante la creación de servicios de consultoría, auditoría e impuestos, y a través de la reflexión, análisis y síntesis, emitir juicios para la toma de decisiones, contribuyendo al desarrollo de las organizaciones y de la sociedad. Por tanto, el contador público como asesor tributario debe encauzar con fluidez las relaciones entre el ciudadano y la Administración Tributaria.

El Contador, en el ejercicio de su profesión, debe realizar sus actividades basándose en responsabilidad y compromiso. Además, es necesario que tenga el debido conocimiento acerca de las normas y disposiciones que regulan cada área de su ejercicio profesional.

Debido a que en Argentina existen constantes cambios normativos, el profesional debe estar permanentemente actualizado para prestar un adecuado asesoramiento tributario a sus clientes. De lo contrario este servicio prestado, provocaría que el contribuyente caiga en un acto ilícito. (Almeida, Cote, Briceño, & Rojas, 2011).

El Contador Público, como profesional en Ciencias Económicas, debe cumplir con las normas éticas establecidas en el Código de Ética Unificado. La ética profesional es el arte de ejercer una profesión adecuando el trabajo profesional a la dignidad humana, tanto en su dimensión personal como social. En el caso de que el Contador no cumpla con las normas, perjudica a sus colegas, clientes y a él mismo. Para evitarlo, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas controla la forma de actuar de sus matriculados, a través del Tribunal de Ética.

En los fenómenos tributarios se observan diferentes comportamientos y posicionamientos de la profesión. Esto es particularmente frecuente en contadores que dedican su tiempo y vuelcan sus conocimientos a la realización de informes contables de tipo impositivo, con el fin de presentarlos a la administración tributaria y cumplir con las presentaciones formales del cliente en esta materia. En este caso, la esencia misma de la contabilidad, que consiste en brindar información útil y oportuna para la toma de decisiones empresariales, queda relegada. Esta situación afecta a la mayoría de los profesionales contables e influye directamente sobre la profesión de manera negativa, pues los clientes, contribuyentes no requerirían de sus servicios a no ser que exista una ley tributaria que los obligue. Entonces, la actuación profesional queda comprimida a un sólo campo de actuación, se le discrimina socialmente, posee escasa validez y por ende, la retribución económica es muy inferior al no existir la demanda necesaria. Por el contrario, el contador es el profesional con la idoneidad, experiencia y representatividad del contribuyente, responsable de llevar los libros de contabilidad, reunir los datos para la presentación de declaraciones juradas y actuar de mediador entre el contribuyente y el Fisco.

CONCLUSIÓN

Al final del presente trabajo de investigación, nos resulta importante reflexionar sobre los daños que provoca el fraude fiscal.

El Estado, para cumplir con sus fines, necesita de diversos recursos, tanto tributarios como no tributarios. Los más importantes provienen de los tributos, es decir, impuestos, tasas y contribuciones. El estado, mediante su poder de imperio los exige a aquellas personas que reúnen determinadas condiciones, las cuales la ley contempla como generadoras del hecho imponible.

La existencia de contribuyentes que engañan u omiten el pago al Fisco, priva de recursos al Estado para el ejercicio de sus funciones. A su vez, atenta contra el principio de equidad en el gasto, debido a que genera ineficiencia en la distribución del ingreso. En consecuencia, incide directamente en la recaudación fiscal y el desarrollo económico argentino. No obstante, el Estado trabaja en la implementación de herramientas tendientes a aumentar los niveles de cumplimiento en el pago de tributos por parte de los contribuyentes.

La omisión y defraudación de impuestos tiene su origen en el deterioro del poder adquisitivo, los constantes cambios normativos, la complejidad en la liquidación de los impuestos, en la carencia de conciencia tributaria, entre otros; siendo la presión tributaria una de las principales causas por la que los contribuyentes intentan defraudar al fisco. Esto se debe a que en la actualidad existe excesiva cantidad de tributos, lo que genera una desmedida carga para aquellas familias asalariadas tipo. Es importante destacar que cuando los impuestos son elevados y las sanciones accesibles, los contribuyentes se ven motivados a cometer fraude. Por este motivo, consideramos importante que exista una economía de oferta, es decir, bajar los impuestos a un nivel tal que incite a la población a trabajar. Este aumento de trabajo genera un aumento de producción y por lo tanto un crecimiento en la economía.

En los casos en que el contribuyente no cumpla voluntariamente con la obligación tributaria, la Ley de Procedimiento Tributario enumera las sanciones que se aplicaran para los distintos casos de incumplimientos. Si bien existe una amplia gama de multas, estas no son lo suficientemente rígidas, como para que el contribuyente no reincida en el incumplimiento de la obligación.

Coexistir con el fraude en una sociedad, corrompe la estructura del país produciendo una mala asignación de los recursos del Estado.

La Administración Fiscal de Ingresos Públicos, implementa a diario controles para aumentar la recaudación fiscal del país, por lo cual, se han establecido diferentes medidas para combatir este fenómeno. Entre ellas se destacan, la reciente incorporación del Monotributo Unificado, el control de facturas apócrifas, y las facilidades otorgadas mediante planes de pago.

Tomar conciencia del grave problema que trae aparejada esta situación, constituye el punto de partida hacia una mejor organización del país, contribuyendo a mejorar el desarrollo económico argentino.

En razón de lo expuesto consideramos que no hay dudas que tanto la defraudación fiscal como la omisión de impuestos son actos antijurídicos y por lo tanto se consideran prácticas condenables desde cualquier punto de vista, que no deberían ser alentadas porque conspiran contra la equidad, la estabilidad normativa tributaria y la recaudación del estado.

BIBLIOGRAFÍA

- ARGENTINA, Ley de Procedimiento Fiscal y Administrativo N° 11.683.
- ARGENTINA, Ley Penal Tributaria N° 24.769
- Agosto, W. (Julio de 2017). *CIPPEC*. Obtenido de <https://www.cippec.org>
- Aquino, M. A. (s.f.). *Fundación de Investigación y Estudios Fiscales y Económicos Regionales*. Obtenido de www.iefer.org.ar
- Argañaraz, N., Barraud, A., Castro, C., & Murúa, M. (2019). *Vademécum tributario Argentino 2019: 163 tributos legislados por Nación, Provincias y Municipios*. IARAF.
- Benedetti, E. (2016). *Motivaciones de la Evasión Fiscal en Argentina a nivel Nacional: Análisis, Conflictos y Propuestas de Solución*. Córdoba, Argentina: Escuela de Graduados. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Córdoba.
- Ciarlo, A., & San Martín, M. A. (2002). *IEFPA*. Obtenido de Sistema Tributario como Herramienta de Crecimiento y Bienestar Económico: <https://www.iefpa.org.ar/>
- Cuadra, J. (2006). *El sistema tributario argentino*. Recuperado de [http://www.camarco.cl/documentos/Sistema Tributario Argentino](http://www.camarco.cl/documentos/Sistema_Tributario_Argentino) .
- Diez, H. P., Coto, A. P., & Diez, F. J. (2001). *El ilícito en la Ley de Procedimiento Tributario Nacional*. Buenos Aires: ERREPAR S.A.
- Ferré Olivé, E., Maldonado, A., & Gróppoli, A. (2002). *Fiscalidad Internacional*. Buenos Aires: Instituto de estudios Finanzas Públicas.
- Jarach, D. (2004). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires : Abeledo-Perrot.
- Jiménez, J. P., Gómez Sabaini, J. C., & Podestá, A. (2010). *Evasión y equidad en América Latina*. Santiago de Chile: CEPAL.
- Núñez Miñana, H. (1998). *Finanzas Públicas*. Buenos Aires: Macchi.
- Roa, R. E. (s.f.). *Hacia una administración fiscal con control social. Criterios Tributarios*, N° 140.
- Ruótolo, C. (2017). *Material de Cátedra Práctica Profesional*. Mendoza: Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Cuyo.
- Sampaio Dória, A. (1971). *V Asamblea General del CIAT*. Río de Janeiro.
- Schestakow, C. (2016). *Material de Cátedra Teoría y Técnica Impositiva I*. Mendoza: Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Cuyo.
- Schlemenson, A. (1992). *Estructura Organizativa y Recursos Humanos en la Administración Tributaria*. Madrid: Casanegra de Jantscher, Milka y Bird, Richard M.
- Villegas, H. (2000). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. . Buenos Aires : Ediciones.
- Benedetti, E. (2016). *“Motivaciones de la Evasión Fiscal en Argentina a nivel Nacional: Análisis, Conflictos y Propuestas de Solución”*. (Tesis de Posgrado, Universidad Nacional de Córdoba). Recuperado de: <http://rdu.unc.edu.ar/>

Páginas web consultadas:

<https://www.iprofesional.com/notas/271175-Reforma-Tributaria-las-nuevas-medidas-y-acciones-preventivas-de-evasion-fiscal-que-instrumenta-la-AFIP>

<https://www.lanacion.com.ar/economia/cual-es-plan-afip-pagues-mas-impuestos-nid2237286>

<http://www.redalyc.org/home.oa> scielo.org.ar/scielo.php

ANEXOS

A- Infracciones formales

INCUMPLIMIENTO	SANCIÓN	DISMINUCIÓN DE LA MULTA	TRATAMIENTO LEGAL
*Omisión de presentación de Declaraciones Juradas	Se aplicará una multa de \$200, la que se elevará a \$400 en el caso de Sociedades.	Se reducirá la multa: -A la ½ en el caso de pago voluntario dentro de los 15 días a partir de la notificación.	Ley 11.683: Ley de Procedimiento Administrativo. -ART 38: Sanción y Reducción.
*Omisión de presentación de Declaraciones Juradas Informativas	Se aplicará una multa de hasta \$5.000, la que se elevará hasta \$10.000 si se tratare de Sociedades.		Ley 11.683: Ley de Procedimiento Administrativo. -ART 38': Sanción.
*Incumplimiento a requerimiento de deberes formales	Serán sancionados con multas de \$150 a \$2.500. Además, la multa se graduará entre \$150 a \$2.500 en los casos enumerados taxativamente en el Capítulo IV "Sanciones al Incumplimiento de los deberes Fiscales" del presente trabajo. Dichas multas son acumulables con las del ART 38.	Si el titular o representante legal reconociere la materialidad de la infracción cometida, las sanciones se reducirán, por única vez, al mínimo legal.	Ley 11.683: Ley de Procedimiento Administrativo. -ART 39: Sanción. -ART 50: Reducción.
*Incumplimiento a requerimiento de presentación de Declaraciones Juradas Informativas.	Serán sancionados con multas de \$500 a \$45.000. Dichas multas son acumulables con las del ART agregado a continuación del 38'.		Ley 11.683: Ley de Procedimiento Administrativo. -ART 39: Sanción.

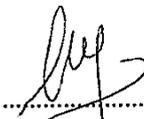
B- Infracciones materiales

INCUMPLIMIENTO	SANCIÓN	DISMINUCIÓN DE LA MULTA	TRATAMIENTO LEGAL
*Omisión del pago de impuestos	*Multa del 100% del gravamen dejado de pagar, retener o percibir.	<p>Exención de responsabilidad infraccional si se presenta/rectifica la DDJJ antes de que se le notifique la orden de intervención.</p> <p>Se reducirá la multa:</p> <ul style="list-style-type: none"> -A $\frac{1}{4}$ de su mínimo legal, si se presenta dentro del lapso de la notificación de la orden de intervención y la notificación de una vista previa conferida a instancias de la inspección. -A $\frac{1}{2}$ de su mínimo legal, si se presenta antes de correrse la vista de 15 días. -A $\frac{3}{4}$ de su mínimo legal, si la pretensión fiscal fuese aceptada una vez corrida la vista pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de 15 días. -Su mínimo legal, en el caso de que la determinación de oficio fuese consentida por el interesado. <p>Estas reducciones serán aplicables siempre que las infracciones no sean reincidentes.</p>	<p>Ley 11.683: Ley de Procedimiento Administrativo.</p> <ul style="list-style-type: none"> -ART 45: Sanción. -ART 49: Disminución de la multa.
*Defraudación	*Multa de 2 a 6 veces el importe del tributo evadido.	<ul style="list-style-type: none"> -A $\frac{1}{2}$ de su mínimo legal, si se presenta antes de correrse la vista de 15 días. -A $\frac{3}{4}$ de su mínimo legal, si la pretensión fiscal fuese aceptada una vez corrida la vista pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de 15 días. -Su mínimo legal, en el caso de que la determinación de oficio fuese consentida por el interesado. <p>Estas reducciones serán aplicables siempre que las infracciones no sean reincidentes.</p>	<p>Ley 11.683: Ley de Procedimiento Administrativo.</p> <ul style="list-style-type: none"> -ART 46: Sanción. -ART 49: Disminución de la multa.

DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

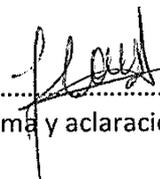
El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

Mendoza, 21 de Agosto de 2019


..... Cecilia López
Firma y aclaración

28670
.....
Número de registro

38306273
.....
DNI


..... Van Houten, Paulina
Firma y aclaración

28802
.....
Número de registro

38908063
.....
DNI