

TESIS

PREPARADA PARA LA OBTENCIÓN DEL GRADO ACADÉMICO DE
MAGÍSTER EN DERECHO TRIBUTARIO

UNIVERSIDAD DE BARCELONA
INSTITUTO DE ESTUDIOS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS ARGENTINAS
(IEFPA)

TEMA DE TESIS:

“La Recaudación Impositiva como un componente determinante dentro del Interés General de un Estado, y su consecuente elevación a la categoría de Res Communis en el marco de un Plan Estratégico Tributario”

ALUMNA: ANA CECILIA BROITMAN
TÍTULO DE GRADO: CONTADORA PÚBLICA

DIRECTOR DE TESIS: DR. HÉCTOR CONSTANTINO RODRÍGUEZ

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 31 de Marzo de 2004

INDICE

I) PALABRAS PRELIMINARES.....	4
II) PRÓLOGO.....	5
III) INTRODUCCIÓN.....	6
IV) ACERCA DEL MÉTODO.....	8
V) DESARROLLO.....	9
PARTE I:	9
LA VARIABLE TRIBUTARIA Y LA FUNCIÓN RECAUDATORIA	
CAPITULO I:	9
La Recaudación en el marco de una Política Económica. La Política Fiscal. Política Tributaria y Gestión Tributaria. El Rol de la Administración Tributaria. Exposición y Evaluación de los Principios Tributarios.	
CAPITULO II:	22
El Sistema Tributario Argentino. Características. Antecedentes. Estructura actual. Propuestas de reformulación.	
CAPITULO III:	46
El Ingreso Público. Definición y Operatoria. La relevancia del Ingreso Tributario. Ingresos Tributarios y No Tributarios. Diferenciación. Composición de la Recaudación Tributaria en Argentina.	
CAPITULO IV:	59
Concepto de Interés. Diferentes ópticas. Interés Nacional. Interés Público. Interés General. Descripción y Características.	
CAPÍTULO V:	76
RES COMMUNIS. Esencia. Origen. Evolución y Aplicación del Concepto. El tratamiento y la tipificación de la variable tributaria a la categoría de RES COMMUNIS. Consideraciones Generales.	
PARTE II:	85

MECANISMOS Y PRÁCTICAS QUE EROSIONAN LA RECAUDACIÓN IMPOSITIVA.

CAPÍTULO I:85

Los conceptos de EVASIÓN, ELUSIÓN y FRAUDE. Tipología y causales fundamentales. Factores endógenos y exógenos. La economía informal y su incidencia en la merma de la recaudación. Propuestas sobre el pretendido rol de la Administración Tributaria frente a estas anomalías.

CAPÍTULO II:106

El entorno que favorece la conducta y la impronta evasiva.

- A) ENTORNO INTERNO: Fundamentos del comportamiento evasivo. Características políticas, sociales, económicas y culturales que condicionan el fenómeno. Particularidades de la Evasión en Argentina. El papel de la Administración Tributaria. Propuestas para combatir el flagelo.....106**
- B) ENTORNO EXTERNO: El contexto internacional de post-guerra fría. La lógica transnacional y su incidencia sobre la evasión y la corrupción organizada.....118**

PARTE III:125

PLAN ESTRATÉGICO TRIBUTARIO

CAPÍTULO I:125

EL PLANEAMIENTO ESTRATÉGICO. Proceso de concepción y formulación estratégica. Acciones y opciones. El instrumento de la Negociación.

CAPÍTULO II:131

La inserción del PLAN ESTRATÉGICO TRIBUTARIO en el nuevo modelo de Gestión Pública.

- A) Evolución y aplicación práctica de los diversos modelos de Gestión Pública. Antecedentes.....131**

B) El nuevo paradigma de Gestión Pública. Gerenciamiento por Objetivos y Competencias. Responsabilización. El rol de la Administración Tributaria. Estrategia institucional actual de la AFIP.135

CAPÍTULO III:149

La necesidad de concebir un PLAN ESTRATÉGICO TRIBUTARIO que optimice la función recaudatoria, y asigne a la Recaudación Impositiva la relevancia que la eleve a la categoría de RES COMMUNIS. Acciones, maniobras y objetivos estratégicos. Evaluaciones finales.

VI) CONCLUSIONES.....174

VII) BIBLIOGRAFÍA Y REFERENCIAS180

Recolección de datos. Bibliografía básica y específica relacionada con el tema - antecedentes del problema- (ver anexo de bibliografía adjunto al final).

Esta bibliografía (particular, especializada y general) estará basada en textos y revistas específicas, artículos científicos, investigaciones publicadas, comentarios de expertos, y en el acceso y disponibilidad de fuentes y bibliotecas virtuales.

Estas fuentes serán comparadas, y ofrecerán elementos y antecedentes relevantes con respecto al problema de la investigación, permitiendo la relación interactiva entre variables. Lo expuesto tenderá a ir moldeando y perfeccionando la idea inicial del problema formulado, para arribar a una definición clara y precisa de lo que se pretende investigar.

VIII) NOTAS.....185

I) PALABRAS PRELIMINARES

Quiero aprovechar estas palabras preliminares para agradecer a quiénes de una u otra manera me han prestado su colaboración para concretar este trabajo.

Al Dr. Héctor Constantino Rodríguez, al aceptar ser el Director de esta Tesis, por el tiempo dedicado.

Al Dr. Alberto Radano, por las ideas compartidas.

Al Dr. Eduardo Barrachina Juan, quien desde la distancia se acercó con consejos oportunos, brindándome su apoyo desinteresado para continuar con este trabajo.

Al Dr. Tulio Rosembuj, a quien desde el inicio le interesó el tema de mi investigación, estimulándome para el avance y concreción de esta tesis.

Al Dr. Luis María Juan José Peña, por compartir alguna de mis inquietudes de investigación.

Al Dr. Fernando Hernández Sánchez, por su dedicación, aporte desinteresado y constante presencia en cada uno de mis trabajos de investigación.

Además quiero hacer una mención especial para quien no sólo desde lo afectivo, sino desde lo académico es un compañero incondicional, y que me incentiva a seguir en el camino de la investigación y en el crecimiento personal y profesional: el Dr. Gustavo Daniel Di Paolo.

II) PRÓLOGO

El presente trabajo de investigación consiste en evaluar a “la Recaudación Impositiva como un componente determinante dentro del Interés General de un Estado, y su consecuente elevación a la categoría de Res Communis en el marco de un Plan Estratégico Tributario”.

Por otra parte, el objetivo de esta investigación es determinar que la variación en la recaudación impositiva erosiona los mecanismos de financiamiento del Estado, y que la instrumentación y ejecución de un plan estratégico tributario maximizaría la recaudación y beneficiaría la ejecución de un programa integral de políticas públicas.

III) INTRODUCCIÓN

Es fácil discernir que los gobiernos en la actualidad enfrentan análogos problemas de tipo financiero y de vulnerabilidad fiscal. La demanda de servicios públicos es superior a la capacidad gubernamental para recaudar fondos suficientes a fin de cubrir el siempre

creciente aumento de los gastos e inversiones públicas. Esto se agrava por el agudo endeudamiento externo y por el incremento del movimiento transnacional de capitales, fundamentalmente a nivel de los países en vía de desarrollo, lo que determina que la presión por una mayor movilización de recursos internos sea cada vez mayor.

Sin embargo, la recesión y crisis económica que vienen afectando a casi todos los países del mundo determina que no sea fácil obtener mayores ingresos públicos mediante la creación de nuevos tributos.

La única salida posible a esta crisis financiera gubernamental consiste en encontrar una solución técnica de largo plazo.

No obstante, se torna indispensable aumentar la productividad de los recursos disponibles del Administrador Tributario, de tal manera que se pueda lograr por ese medio un incremento de la recaudación a través de un mejor cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Alcanzar esta meta se torna complejo, ya que la misma exige una Administración Tributaria eficiente y efectiva, resultado de la optimización de los recursos que integran la misma.

Las limitaciones presupuestarias y de recursos, comunes a casi todas las Administraciones Tributarias, hacen necesario buscar alternativas que hagan énfasis en el mejor aprovechamiento de los recursos disponibles. En ese sentido, la innovación tecnológica representa la alternativa de solución más viable al alcance del Administrador Tributario, pues sin insumir mayores recursos puede hacer posible incrementar la productividad. Sin embargo no se trata de incorporar moderna tecnología de una manera improvisada. Se debe conocer la tecnología disponible y sus limitaciones, examinar la situación de la Administración Tributaria en cada caso y muy particularmente en sus recursos humanos y materiales, en calidad y cantidad para así obtener un impacto positivo en la eficiencia de la Administración referida.

LA RECAUDACIÓN COMO ELEMENTO DE DEFENSA NACIONAL-INTERÉS GENERAL

Si bien una rama más tradicional de la doctrina vincula a la Defensa Nacional con las Fuerzas Armadas casi en forma exclusiva y considera a ambos conceptos como sinónimos, se puede demostrar que los elementos que constituyen la Defensa Nacional

trascienden a estas Fuerzas Armadas, convirtiéndose el factor militar en un elemento de la Defensa. Por lo que implica que entonces la Defensa Nacional implica un concepto mucho más amplio.

Con ánimo de acercarnos a una definición de Defensa Nacional es oportuno mencionar lo expresado en el Libro Blanco de la República Argentina, y que sustenta lo descrito anteriormente “en ciertos ámbitos, existe una visión limitada del concepto de Defensa, de carácter reduccionista, que la enmarca exclusivamente en uno de sus campos componentes, el relativo al Instrumento Militar”¹. Asimismo se aclara que “sin confundir política y estrategia de defensa con política y estrategia militar, puede afirmarse que la Defensa Nacional concierne a la Nación misma y es, por lo tanto, el resultado de la integración y la acción coordinada de todas sus fuerzas y capacidades...*La Defensa Nacional se concreta entonces en un conjunto de planes y acciones tendientes a prevenir y superar conflictos...conduciendo todos los aspectos de la vida de la Nación...*”².

A pesar de lo expuesto, la clave del éxito de la Administración Tributaria depende en forma directa y proporcional de un *planeamiento (pensamiento) estratégico* común, coordinado con el accionar de las restantes agencias del Estado y con la operatoria esencial de los actores no estatales (organizaciones no gubernamentales, agrupaciones sindicales, confederaciones económicas e industriales, sociedad civil).

Por otra parte, en la consideración de un sistema impositivo confluyen varios objetivos de política económica. De esta forma, no puede juzgarse una estructura tributaria simplemente por su incidencia distributiva. Este es, sin duda, uno de sus aspectos principales, pero no deben descuidarse otros elementos que hacen a la elección de un óptimo sistema tributario. En principio, éste debe cumplir adecuadamente una de sus funciones esenciales: la recaudatoria.

Los impuestos son la forma de financiar los gastos del Estado, por lo que resulta obvio que una estructura de impuestos progresiva y eficiente pero de bajo poder de recaudación, no es de mucha utilidad. Otro de los principales objetivos de la política económica es minimizar las distorsiones que se puedan generar por la estructura tributaria, e incluso solucionar algunas ocasionadas por "fallas de mercado" (recesión económica,

¹ Libro Blanco de la República Argentina, Presidencia de la Nación, Ministerio de Defensa: Parte III: Las políticas de Defensa, Capítulo VI: Bases de la Política de Defensa, Punto 2 “El concepto integral de la Defensa y la inserción de las Fuerzas Armadas”, Buenos Aires 1999.

² Libro Blanco de la República Argentina, Presidencia de la Nación, Ministerio de Defensa: Parte III: Las políticas de Defensa, Capítulo VI: Bases de la Política de Defensa, Punto 2 “El concepto integral de la Defensa y la inserción de las Fuerzas Armadas”, Buenos Aires 1999.

contracción en el nivel de actividad). Muchas veces los objetivos de equidad, eficiencia y poder recaudatorio no son todos compatibles, y es tarea de quien hace política económica, elegir la mejor combinación entre ellos.

Evaluando preliminarmente las variables que impactan sobre el ingreso público, la variable más relevante y significativa es la *recaudación impositiva*. Paralelamente, uno de los flagelos que merman y deterioran la estructura de recaudación, es definitivamente, el fenómeno de la evasión.

La globalización y la internacionalización de las actividades económicas y del flujo comercial, características del período de post-guerra fría (donde se divisa claramente un predominio de la dimensión económico-financiera sobre las demás variables de la Agenda Global), derivan en una reducción previsible de la carga tributaria (debido al proceso de apertura comercial y transnacionalización económica). Es por ello, que la erosión de la base imponible y las conductas evasivas y elusivas, se constituyen en fenómenos “conspirativos” que merman la eficiencia de la recaudación impositiva.

IV) ACERCA DEL MÉTODO

La metodología se sustentará en recavar los datos necesarios para reafirmar y operativizar la hipótesis. Las herramientas de análisis e instrumentación abarcan estudios prospectivos y retrospectivos, verificación de contenidos, aplicaciones teóricas y empíricas, y consulta de fuentes relacionadas con la problemática.

Se aplicará el método hipotético – deductivo, extrayendo de la hipótesis planteada y de lo investigado, las deducciones base de las conclusiones preliminares y finales.

La investigación se abordará adaptando los criterios metodológicos generales a la naturaleza del problema que se aspira resolver. Se utilizará la investigación descriptiva buscando especificar las propiedades relevantes del fenómeno social sujeto a análisis, para determinar finalmente cómo y de qué manera se manifiesta y exterioriza.

Complementariamente, se instrumentará la investigación correlacional entre variables, y se inducirá la investigación explicativa orientada a definir las causales del fenómeno social mencionado.

La priorización del tipo de investigación a implementarse, dependerá circunstancialmente del planteamiento del problema y de la revisión acabada de la bibliografía a consultar. Consecuentemente, al formularse la hipótesis se volverá a evaluar el planteamiento del problema. Por otra parte, la hipótesis constituye una situación observable concretamente en la realidad social.

TEMA O TÍTULO DE INVESTIGACIÓN: “La Recaudación Impositiva como un componente determinante dentro del Interés General de un Estado, y su consecuente elevación a la categoría de Res Communis en el marco de un Plan Estratégico Tributario”.

FORMULACIÓN DEL PROBLEMA: El objetivo de esta investigación es determinar que la merma en la recaudación impositiva erosiona los mecanismos de financiamiento del Estado, y consecuentemente debilita el programa integral de políticas públicas conducentes al desarrollo nacional.

HIPÓTESIS PLANTEADA: Mi intención sería demostrar que la instrumentación y ejecución de un plan estratégico tributario maximizaría la recaudación y beneficiaría la ejecución de un programa integral de políticas públicas.

“La puesta a prueba de esta hipótesis constituye el objetivo teórico metodológico de este trabajo.....”.

V) DESARROLLO

PARTE I

LA VARIABLE TRIBUTARIA Y LA FUNCIÓN RECAUDATORIA

CAPITULO I

La Recaudación en el marco de una Política Económica. La Política Fiscal. Política Tributaria y Gestión Tributaria. El Rol de la Administración Tributaria. Exposición y evaluación de los Principios Tributarios.

Con el fin de situarnos en el tema a desarrollar, es necesario explicar brevemente ciertos conceptos que se encuentran íntimamente relacionados.

No cabe duda que la **política económica** es el argumento fundamental del Estado para justificar la función reguladora y estabilizadora que éste cumple en las naciones que poseen economías modernas; fijando las políticas impositivas, monetarias y cambiarias, así como diseñando las reglas del juego, y permitiendo que el mercado actúe libremente pero respetando estas reglas.

A continuación se exponen algunas definiciones operables de **Política Económica**:

- Es el resultado de un proceso político mediante el cual los distintos sectores interesados coaccionan para alcanzar sus objetivos.
- Constituye el planeamiento de un diseño que se pretende alcanzar, desarrollado y aplicado por el gobernante con el fin de concretar un modelo.
- Consiste en proveer los medios necesarios para el gobierno con el fin de regular o modificar temas económicos de una nación.
- Es una rama de la política dedicada al condicionamiento de la actividad económica de tal manera de prevenir y evitar la ocurrencia de fluctuaciones en los niveles de empleo y de precios, promoviendo condiciones para el desarrollo.

En referencia a lo expuesto, con el objetivo de formular una política económica, se deben tener en cuenta los siguientes procedimientos interdependientes y correlacionados:

1. Definir los objetivos que se pretenden alcanzar.
2. Seleccionar los instrumentos que se utilizarán en la consecución de esos objetivos.

Al respecto, la Contadora Gladys Vilca Chaica, expone³ que los principales objetivos e instrumentos de la política económica son:

³ Vilca Chaica, Gladys Ceferina, “Política económica y gestión tributaria”, en página de internet consultada en febrero de 2004.

- 1) Desarrollo Económico: es la búsqueda obstinada del desarrollo
- 2) Estabilidad Económica: reúne tres objetivos básicos que es de importancia vital: a) Mantenimiento del pleno empleo; b) Estabilidad general de precios; c) Equilibrio de la balanza de pagos internacional.
- 3) Eficiencia Distributiva: Lo que busca es disminuir las desigualdades en la distribución del ingreso nacional entre las unidades familiares.
- 4) Instrumento Monetario: **La política monetaria**: Es el control de la banca y del sistema monetario por parte del gobierno con el fin de conseguir la estabilidad del valor del dinero y evitar una balanza de pagos adversa, alcanzar el pleno empleo y buscar el estado de liquidez de toda economía.
- 5) Instrumento Fiscal: **La política fiscal**: El gobierno gasta a través de inversiones públicas, gastos públicos y obtiene ingresos a través de los impuestos sobre las actividades de producción y de circulación de mercaderías, sobre los ingresos y ganancias de cualquier otra naturaleza.

Evaluando lo expuesto, se deduce que estos instrumentos o políticas provienen de la teoría económica cuyo objetivo es la consecución de los fines relacionados con los principios teóricos del análisis macroeconómico.

Ahora bien, con respecto a **la política fiscal**, se infiere que :

- Busca ingresos suficientes para financiar el gasto público.
- Constituye un instrumento de regulación de la actividad económica.
- Contribuye decididamente al desarrollo económico.

Acorde a lo mencionado, la política fiscal para tornarse eficaz, debe ser diseñada conjuntamente con la política macroeconómica en general, mediante la “armonización homogénea de políticas” (abordando al país en un sentido sistémico y totalizador, y teniendo en cuenta la interrelación de los distintos sectores gubernamentales).

Es evidente, que la política fiscal se ve reflejada en el Presupuesto del Sector Público. En el Presupuesto se comprometen ingresos asignándolos a distintas partidas del gasto público, de esta manera se exponen las fuentes de los fondos y el uso de los mismos.

En definitiva, la política fiscal es el conjunto de medidas e instrumentos que toma el Estado para recaudar los ingresos necesarios para la realización de la función del sector público. Se produce un cambio en la política fiscal, cuando el Estado cambia o redirecciona sus programas de gasto o cuando altera sus tipos impositivos. El propósito de la política

fiscal es darle mayor estabilidad al sistema económico, al mismo tiempo que trata de aspirar al objetivo “ideal” de ocupación plena en el contexto actual de la economía internacional.

Particularmente, la Política fiscal está definida como “el término más usado para describir los cambios en las tasas efectivas de los impuestos y de los gastos de gobierno con el propósito de modificar la demanda agregada con el fin de mantener ocupación plena y los precios estables...”⁴ A su vez, también se la define como “aquella que se ocupa de la planificación eficaz de las rentas y los gastos públicos, especialmente en lo que respecta a su volumen global a fin de lograr variaciones favorables en el nivel general de los ingresos, de los precios y del empleo.”⁵

Según lo expresado por el Dr. Lamagrande, “con respecto a los países no desarrollados, *la política fiscal se plantea como uno de sus objetivos*, la formación del ahorro público con destino a financiar la inversión pública exigida por el mismo desarrollo económico, influir en la tasa y en la estructura de la inversión y el consumo privados en forma congruente con las metas globales y sectoriales de desarrollo. Todo ello, sin perjuicio de asegurar el Estado los recursos necesarios para la atención de los gastos corrientes.”⁶

Por otra parte, con respecto a la **política tributaria** se denota que la función de la política tributaria dentro de la política económica consiste en transferir recursos de la órbita privada al Estado, para que sean utilizados con fines públicos, con el objeto que el gobierno provea a la sociedad de bienes y servicios públicos de manera eficiente.

Concomitantemente, la política tributaria representa la manera en que se distribuye el total de la recaudación entre los diferentes tipos de impuestos.

En relación al rol de la política tributaria en el desarrollo económico y su relación con los gravámenes, se reflejan las siguientes características definitorias distintivas:

- Transfiere recursos del sector privado al sector público.
- Modifica la distribución de la riqueza.

⁴ Comisión Carter en el “Depart of the Royal Comisión on Taxation” en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 35, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

⁵ Murphy, Henry C., “Qué significa realmente Política Fiscal”, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 35, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

⁶ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 35, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

- Tiene influencia sobre el nivel de empleo, la inversión y los ahorros, el nivel general de precios, la balanza de pagos, y el comportamiento de distintos sectores económicos (turismo, agro, industria).
- Intenta promover el desarrollo económico de un país.

En correlato con lo expuesto, Gladys Vilca Chaica argumenta:⁷ “El propósito esencial de la tributación consiste en **transferir recursos del control privado para que puedan ser usados con fines públicos**, - la construcción de carreteras, educación, el mantenimiento de la riqueza nacional, y similares - **A fin de que los recursos estén disponibles para estos llamados bienes públicos**, se debe reducir la demanda efectiva de otros demandantes potenciales y esto es lo que hace el sistema tributario.”

Luego de las consideraciones que merece la política fiscal y de haber diseñado una estructura tributaria, el concepto que inmediatamente se relaciona es el del sistema que constituye esa estructura. Dicho sistema, tal como lo expresa el Dr. Lamagrande, “pasa a operar como un parámetro instrumental para los agentes económicos, influyendo en su comportamiento mediante las alteraciones de los niveles del ingreso disponible y de los precios relativos de los bienes, servicios y factores... En consecuencia, un sistema tributario será o deberá tender a ser, técnica y administrativamente, un conjunto orgánico de impuestos que armonicen entre sí y a la vez con los objetivos de la política tributaria que se determine.”⁸

Así se explica en la obra escrita por el Dr. Lamagrande, cuando expresa que “la definición de una **política tributaria** supone el conocimiento previo del diseño de la política o estrategia de desarrollo que se va a implementar. Para lograr un número de objetivos debe contarse al menos, con un número igual de instrumentos, y precisamente, los distintos gravámenes componentes del sistema tributario conformarán un instrumental relevante en tal política. **Sólo modificar o diseñar el sistema impositivo con fines recaudatorios, implica en la mayoría de los casos que se carece de una política fiscal coherente con una política económica dada.**”⁹ Coincido con el autor en este punto, sobre todo considerando que la importancia que tiene la recaudación dentro del interés general y nacional, merece la confección de un Plan Estratégico Tributario de alto alcance, por medio del cual se consolide la política fiscal enunciada.

⁷ Vilca Chaica, Gladys Ceferina, “Política económica y gestión tributaria”, en página de internet consultada en febrero de 2004.

⁸ Ver Nota 83.

⁹ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 36, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

El objetivo de una política fiscal, tal como lo manifiesta el Dr. Dino Jarach, es “estructurar la economía del sector público de manera congruente con los fines que se le atribuyen, como un sistema de economía diferente de la economía de mercado o sector privado. Para alcanzar ello la política fiscal debe: 1) Adecuar los instrumentos impositivos a los criterios de justicia o equidad predominantes en cada país y en el momento histórico; 2) Influir en la distribución o redistribución de la renta nacional y promover la subdivisión de determinadas formas patrimoniales...; 3) Evitar las situaciones coyunturales de la economía apuntando a una política de estabilización; 4) Promover el desarrollo o crecimiento económico del país.”¹⁰

Resulta fundamental tener en cuenta estos preceptos a la hora de diagramar las bases de la política fiscal que se llevará a cabo dentro de un país, para aplicar un sistema tributario equilibrado y efectivo, y así alcanzar los máximos niveles de recaudación.

Es por ello, que la evasión fiscal ataca la eficacia de la política tributaria, reduce el nivel de tributación, y propicia el aumento del déficit fiscal y de la economía informal. Esta “informalidad” debe ser tenida en cuenta a la hora de diseñar una política fiscal eficiente y operable.

Es relevante y oportuno incorporar otro concepto al análisis, que es el relativo a la **Gestión Tributaria**. Y al respecto podemos definirla como el conjunto de acciones relacionada con los tributos que, a consecuencia del desarrollo de la gestión pública, aplican los gobiernos en la implementación de su política económica.

En este sentido, en su trabajo sobre gestión pública, explica la Contadora Gladys Vilca Chaica:¹¹ “...La *Gestión Tributaria* es un elemento importante de la política económica, porque: financia el presupuesto público: es la herramienta más importante de la política fiscal, en él se especifican tanto los recursos destinados a cada programa como su financiamiento. Este presupuesto es preparado por el gobierno central y aprobado por el Congreso, es un proceso en el que intervienen distintos grupos públicos y privados, que esperan ver materializadas sus demandas. Es un factor clave que dichas demandas se concilien con las posibilidades reales de financiamiento, para así mantener la estabilidad macro económica... Es importante mencionar que los ingresos y gastos gubernamentales

¹⁰ Jarach, Dino, “Impuesto sobre el Patrimonio y las sucesiones y donaciones”, Ponencia presentada a la Conf. de Política Fiscal para el Desarrollo Económico de Am. Latina OEA-BID-CEPAL, Chile 1962, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 36-37, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹¹ Vilca Chaica, Gladys Ceferina, “Política económica y gestión tributaria”, en página de internet consultada en febrero de 2004.

se ven afectados por el comportamiento de otras variables macroeconómicas, como el tipo de cambio, los términos de intercambio, el crecimiento del PBI, etc.... En síntesis, la Gestión Tributaria es un elemento necesario que financia los gastos públicos e incentiva el crecimiento (PBI) y el desarrollo económico (inversión)... La Gestión Tributaria tiene que ser eficiente y eficaz para que el gobierno logre sus objetivos económicos planteados.”

Complementariamente a esto, se puede agregar que la **Gestión Tributaria** puede servir como instrumento para incentivar el crecimiento a determinados sectores, por ejemplo, otorgando exenciones, incentivos, regímenes de promoción (aunque la efectividad de estos estímulos esté en algunas ocasiones cuestionada). De este modo la Gestión Tributaria adquiere un papel esencial, dado que va a ayudar a crecer, mantener o decrecer la economía en la medida que los indicadores de gestión se hayan llevado en forma eficiente a través de las medidas estratégicas adoptadas (Recaudación, presentación de Declaraciones Juradas, detección del cumplimiento de los contribuyentes).

La Gestión Tributaria óptima es aquella en la que la política fiscal es estable y el Sistema Tributario eficiente.

Si la Gestión Tributaria es óptima atrae la inversión y genera un efecto dinamizador y multiplicador en la estructura económica de un país. Por otra parte, los instrumentos tributarios también difieren en las demandas que se hacen a la Administración Tributaria así como en la característica de cumplimiento. Los impuestos basados en las transacciones tienden a ser más fáciles de administrar que los tributos que requieren complejas reglas de medición de renta para ser aplicadas. Igualmente, los impuestos que pueden ser recaudados a través de retenciones serán más fácilmente administrados que aquellos que requieren la presentación de Declaración formal de impuestos. En los casos de incumplimiento, los factores tales como la oportunidad de evadir impuestos, las ganancias de la evasión tributaria, los riesgos de detección, y las sanciones aplicadas, indican que estas circunstancias pueden variar de un tributo a otro.

Los formuladores de políticas generalmente recurren a dos tipos de acciones al tratar de manejar la problemática de conflictos entre las metas y pautas de recaudación. En primer lugar, pueden escoger una mezcla o combinación de impuestos. En segunda instancia, pueden adoptar disposiciones particulares dentro de la estructura de cada tipo de impuestos, en un intento por resolver los conflictos de metas mencionados. La selección entre los instrumentos tributarios deben reflejar, al menos en parte, sus efectos fundamentales sobre *la estabilización económica, asignación de recursos y la distribución*

de la renta. Aunque los principios implícitos insertos detrás de estas tres funciones del sistema tributario puedan servir de base al debate de políticas tributarias a aplicar en los países en desarrollo, una consideración adicional menos frecuentemente reconocida, también explica el patrón de tributación directa e indirecta observado en la práctica. Esta consideración complementaria consiste en la facilidad de administración de cada impuesto y el grado de cumplimiento del mismo.

La Administración es parte del Sistema Tributario y debe cumplimentar operatorias basamentales como identificar a los sujetos pasibles de las Obligaciones Tributarias, determinar el monto de las obligaciones tributarias, activar la función de recaudación, accionar concretamente ante los incumplimientos de presentación de declaraciones y efectivización de pagos, realizar el cobro coactivo y coercitivo de la deuda morosa, y fiscalizar lo declarado o lo omitido de declarar por parte de los contribuyentes. Todas estas tareas deben ser desarrolladas como un servicio a prestar a los contribuyentes cumplidores y con la mayor firmeza con los incumplidores, debiendo discernir que el tratamiento sobre ambos debe ser distinto en función de su comportamiento o grado de acatamiento tributario.

Por lo expuesto, diremos que en una política tributaria se plasman normas jurídicas que se relacionan, conformando un sistema tributario.

La política fiscal cumplimenta sus fines mediante el proceso de obtención de ingresos públicos y su correspondiente aplicación como gasto público. Dentro de este sistema y teniendo en cuenta la complejidad financiera involucrada (por el circuito ingresos-gastos), existen desvíos temporales.

Aquí es donde aparece la Administración Financiera o Administración Tributaria. Para Griziotti, la Administración Tributaria “pertenece al orden de las ciencias jurídicas, porque se desenvuelve dentro del ámbito de la administración reglada. En efecto, el fenómeno financiero en su composición política (decisión sobre el tipo de recurso), en su composición económica (invasión en el patrimonio de los administrados), en su composición jurídica (la ley y sólo la ley puede instaurar gravámenes sobre determinados hechos imposables) y su composición técnica (elaboración legislativa, exégesis, desde el momento prelegislativo hasta el derecho positivo), comprende a la administración financiera (aplicación y percepción del gravamen).”¹²

¹² Griziotti, Benvenuto, “La Ripartizione política del carico tributario e in principi distributisi delle importe moderne sul reddito e suoli acquisti de rendite e di incrementi del capitali”, *Giornali degli Economisti*, nov-dic 1909. Reproducido en

Según Farioletti “el objetivo de la Administración Tributaria es la cabal aplicación del sistema tributario.”¹³

Gerloff explica que la principal función de la Administración Tributaria es la recaudación impositiva, mencionando tres postulados: 1) **que su tarea se efectúa en beneficio de toda la comunidad** para que el Estado obtenga los recursos necesarios y así, alcanzar los objetivos legalmente previstos; 2) que el Estado tiene interés en que el accionar de la Administración sea exitosa. La recaudación tiene su fuente y es reflejo del sistema tributario. Por lo tanto el Estado espera contar con un efectivo sistema tributario reflejado en la maximización de la recaudación; 3) que se intenta “amparar el interés del contribuyente” protegiéndolo “contra toda arbitrariedad fiscal cuando cumple con sus obligaciones tributarias.”¹⁴

Como bien observa el Dr. Lamagrande,¹⁵ “entre los objetivos del órgano de recaudación no sólo se encuentra la recaudación impositiva, sino también preservar los derechos del contribuyente, emanados de las respectivas normas positivas y específicamente tributarias y la Constitución Nacional de cada Estado.” Asimismo, expresa: “La política de la Administración Tributaria, con el objeto de influir en la conducta general de los contribuyentes, deberá implementarse con una serie de medidas ágiles, coherentes y eficaces en todas las áreas que la componen (recaudación, fiscalización, técnico jurídica, etc.). Tales medidas permitirán detectar las zonas o franjas de incumplimiento y a través de ellas percutir en la masa de contribuyentes, promocionando el cumplimiento voluntario por medio del aumento del riesgo sobre el sujeto incumplidor. Ello implica que para alcanzar su objetivo, la administración impositiva deberá formular las siguientes estrategias: 1) Reforzar la cooperación y el cumplimiento voluntario de los contribuyentes; 2) Detectar las áreas de incumplimiento, corregirlas y castigarlas, aumentando el efecto riesgo con el objeto de repercutir en la masa contribuyente a modo ejemplificativo.”

“Studi di Scienza delle Finance e Diritto Financiarario”, Milano. Giuffrè 1956, vol. I, p. 113-159, según cita de Jarach en “Finanzas Públicas. Esbozo de una Teoría General”, p. 32, Editorial Cangallo, Buenos Aires 1978, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 39-40, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹³ Farioletti, Marius, “Información Estadística para el Control y Manejo de la Administración Tributaria”, Conf. cit. OEA-BID-CEPAL, p. 97, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 41, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹⁴ Gerloff, Wilhelm, “Doctrina de la Economía Tributaria”, en p. 262 tomo II del “Tratado de Finanzas Públicas”, de Gerloff y Neumark, 2 tomos, El Ateneo, Bs. As. 1961, p. 197/300, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 41, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹⁵ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 41-42, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

Si bien el fin último de la Administración Federal de Ingresos Públicos es la recaudación de las rentas de la Nación (Decreto N° 618/97) en forma eficiente -para así combatir la evasión-, esta no es su única finalidad. La AFIP tiene funciones técnicas y legales, tales como colaborar en el dictado de normas legales y técnicas, emitir opinión por medio de dictámenes con motivo de consultas tanto de los contribuyentes como de las distintas áreas del Organismo, representar y patrocinar al Estado Nacional en acciones legales o instancias judiciales referidas a los tributos a su cargo y los de contenido penal tributario, desarrollar funciones de recaudación y fiscalización (por las que está habilitada a planificar, proponer y evaluar los procesos de recaudación y fiscalización), entender en la implementación de procesos informáticos del Organismo y participar en procesos operativos que se le encomienden, *encarar funciones de planificación y administración, ejecutar políticas estratégicas* y canalizar objetivos táctico-estratégicos que tiendan a la formación de una doctrina de administración tributaria impositiva y aduanera para el Organismo, evaluar la posterior efectividad de los planes ejecutados, y finalmente, cumplimentar funciones de controlador (verificando el desempeño de los agentes que actúan dentro del Organismo), y planificar, controlar y velar por el cumplimiento de las normas legales, informando las deficiencias detectadas y proponiendo las correcciones necesarias (R.G. 646/97). Como vemos, las funciones de la AFIP son complejas y variadas en razón de materia y competencia.

Ahora bien, cuando se pretende identificar el objetivo de la AFIP, siempre se piensa en la Recaudación, y como ya se expuso este sí resulta su fin último, pero existen además de sus diversas funciones, factores burocráticos y administrativos que inciden en el cumplimiento eficiente de dicho objetivo. No puede desconocerse que la estadística es el patrón de medida de eficiencia para el poder político, y sin olvidar que el objetivo es la recaudación, la misma es una herramienta muy importante para el control y evaluación de la gestión, siempre que se hable de una estadística clara, oportuna, sencilla, y no por esto, menos confiable. Pero una evaluación dependiente de este único parámetro no resulta suficiente y totalizadora, sobre todo si se tiene en cuenta que una de las metas de la AFIP es la prestación de servicios de cada vez más alta calidad a los contribuyentes, desde los aspectos más simples o elementales hasta los más complejos.

La eficiencia de una labor en una administración debería evaluarse teniendo en cuenta la aplicación de las normas de control de calidad de los servicios (como las que están vigentes y que son reconocidas internacionalmente: ISO 9.000, ISO 14.000,etc),

además de considerar los montos involucrados de la recaudación. A su vez, con los excesos experimentados por la proliferación de estadísticas, ocasionalmente se producen distorsiones, se duplican informaciones remitidas, se incrementan costos (por los recursos humanos, materiales y tecnológicos aplicados o destinados a esta práctica), y se sobredimensiona o se acentúa la burocracia interna. Esto último no es un tema menor, si se divisa y evalúa la ecuación costo-beneficio-oportunidad de la información.

Las principales funciones de una Administración Tributaria, de acuerdo a lo expresado por el Dr. Radano, son:¹⁶

- “reglamentación de la legislación tributaria”
- “definición de los procedimientos internos de la administración”
- “la informática”
- “la administración de los recursos humanos y materiales”
- “identificación del sujeto pasivo de las obligaciones tributarias”
- “determinación del monto de las obligaciones tributarias”
- “recaudación”
- “acción en caso de incumplimiento de las obligaciones formales... y de pago”
- “cobro coactivo de la deuda morosa”
- “determinación de la omisión o falsedad en las declaraciones”
- “definición y sustentamiento de la posición de la administración cuando existan aspectos tributarios controvertidos”
- “sanción del incumplimiento de las obligaciones tributarias”

Tal como se expuso en la Conferencia Técnica celebrada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT – en Portugal en octubre de 2003, “El objetivo central de la Administración Tributaria (AT) es maximizar el cumplimiento tributario. En él inciden, principalmente, cuatro aspectos: la eficacia de la acción fiscalizadora de la AT, la simpleza de la estructura tributaria, la aceptación del sistema impositivo por parte de los contribuyentes y las sanciones efectivamente aplicadas... La eficacia de la acción fiscalizadora depende, entre otros factores, de la adecuada planificación de las actividades de fiscalización y de la capacidad y preparación de los auditores. Una adecuada planificación se logra, por ejemplo, segmentando a los contribuyentes en función de las figuras evasivas utilizadas y aplicando las acciones o

¹⁶ Radano, Alberto, “Administración Tributaria: Funciones Básicas, Mejores Prácticas y Planeamiento Estratégico”, Criterios Tributarios – Periódico Fiscal, Asociación Mutual Federal de Empleados de la DGI, Año XIV – N° 125-126, p. 29.

planes de fiscalización más apropiados para cada segmento... La eficacia de la fiscalización también depende de otros factores, tales como el diseño de técnicas para una mejor selección de los contribuyentes a auditar, la construcción de indicadores de evasión que permitan focalizar los recursos de fiscalización o la evaluación del efecto de los distintos planes en el comportamiento tributario de los contribuyentes... Por otro lado, *la responsabilidad de la política tributaria radica en instancias superiores del Estado. Sin embargo, la AT debiera participar en su análisis y perfeccionamiento, pues los aspectos administrativos juegan un rol fundamental en los resultados de ésta. La AT también debe tomar la iniciativa en proponer cambios en la estructura impositiva orientados a simplificarla y a reducir los espacios de elusión. Además, la política tributaria constantemente sufre cambios y ajustes, algunos menores y otros de mayor envergadura. La AT dispone de la información necesaria y del conocimiento de las normas que le permiten aportar en la evaluación de estos cambios.*¹⁷

No obstante, existen valores superiores que deben reglar todo sistema tributario: **Los Principios Tributarios**. Entre ellos, es necesario considerar la justicia que debe primar en la distribución de la carga pública, **la equidad**.

Para Fritz Neumark, los principios tributarios que deben estar configurados dentro de un sistema tributario, “arrancan del terreno valorativo de los fines (un fin ético: la justicia; tres fines económicos: la eficacia en la asignación de los recursos, la estabilidad y el desarrollo económico; un objetivo operativo: la eficacia de la técnica tributaria) y desempeñan la función de ser las correas de transmisión que tomando la energía del motor de los fines la comunican a la complicada mecánica y al funcionamiento técnico del sistema tributario.”¹⁸

No resulta sencillo a la hora de diseñar un sistema tributario, el hecho de equilibrar la equidad con los objetivos económicos mencionados por Neumark (la eficacia en la asignación de los recursos, la estabilidad y el desarrollo económico), a los que podemos agregar la maximización de la recaudación, “evitar el dirigismo fiscal, minimizar la

¹⁷ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT -Conferencia Técnica, “Aspectos Claves en las Acciones de Control de las Administraciones Tributarias”, Tema 1.3, Las Unidades de Análisis Económico-Fiscal, Servicio de Impuestos Internos, CHILE, Lisboa, Portugal, 29 septiembre al 2 de octubre de 2003, publicado en página de internet.

¹⁸ Neumark, Fritz, “Los principios de la Imposición”, p. XIV, Introducción de Enrique Fuentes Quintana, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 48, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

intervención tributaria en la esfera privada y en la libre disponibilidad económica así como evitar distorsiones a la competencia.”¹⁹

Es por lo expuesto, que la evasión impositiva produce una “desigualdad en contribuyentes con igual capacidad contributiva, es decir un deterioro del principio de equidad entre los que cumplen con la ley y los que no cumplen.”²⁰

Si existe un alto grado de evasión, y ésta se debe a la gran presión tributaria evidenciada tanto en la cantidad de tributos como en las tasas elevadas, entonces el sistema tributario (que también debe mediar como regulador económico), no se flexibiliza adaptándose a lo que la economía necesita, ni se ejercita por medio de él, el principio de la capacidad contributiva. Es entonces el mismo contribuyente que utiliza el mecanismo de la evasión fiscal para amparar su propio principio de capacidad contributiva, acorde a lo que según su propio entender considera justo.

Tal como lo expresa Luigi Einaudi: “Una de las exigencias primordiales de la justicia exige la no evasión tributaria. Ello puede ocurrir en un régimen fiscal fundado en el equivalente del rendimiento del gasto público y la racionalidad del índice de presión tributaria que hacen innecesaria la evasión.”²¹

Otros de los principios tributarios a evaluar, además del principio de equidad mencionado, son los de **transparencia y factibilidad de las normas tributarias**, que constituyen “factores técnicos tributarios para el logro de la eficacia operativa y técnica del sistema tributario, y la debida consideración de ellos en el diseño de la política tributaria a través del sistema impositivo o de su reforma influirá en los niveles de recaudación, reduciendo el grado de incumplimiento de las obligaciones tributarias... La estructura y funcionamiento de la Administración Tributaria medida en su grado de eficacia, resulta un factor categórico para la practicabilidad de las medidas impositivas. No obstante, es de tener en consideración que una Administración Tributaria dotada de elementos materiales y humanos altamente calificados, tropezará con inconvenientes en la factibilidad de las leyes

¹⁹ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 49, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

²⁰ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 50, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

²¹ Einaudi, Luigi, ob. cit. p. 230, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 51, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

tributarias cuando éstas contengan disposiciones confusas y ambiguas. En otros términos, cuando las normas no cumplen con el **principio de certeza** de la imposición.”²²

Según lo abordado por Schultess en relación al caso argentino, “ un elemento causal de la evasión fue la política adoptada, con *elevadas tasas impositivas y permanentes cambios en la legislación*...lo que produce incredulidad sobre su posible aplicación y fuerte resentimiento por los hechos que le toca enfrentar al contribuyente.”²³

Es obvio que cuanto más práctico y ágil resulte un sistema tributario, mayor será la recaudación que se obtenga y menor tenderá a ser la magnitud de la evasión tributaria.

Finalmente, y en correlato a lo mencionado en párrafos anteriores, es oportuno citar el significado y la relevancia de la **Presión Fiscal**, siendo ésta la proporción del PBI que fue apropiado por el gobierno en concepto de impuestos y otros recursos tributarios. Este concepto adquirió particular protagonismo e importancia increíble en la política tributaria argentina de los noventa....

CAPITULO II

El Sistema Tributario Argentino. Características. Antecedentes. Estructura actual. Propuestas de reformulación

Para desarrollar un Plan Estratégico Tributario, es necesario crear un **Sistema Tributario** que posibilite la obtención de recursos que afrontarán el cumplimiento de las obligaciones del Estado en lo atinente a salud, justicia, educación, defensa, y preservación del medio ambiente, para los ciudadanos de ese Estado, como así también afrontar el cumplimiento de las obligaciones que el Estado contraiga con terceros países y con organismos internacionales.

Es importante resaltar lo expresado por el profesor Dino Jarach: “...en la realidad, en casi todos los países el régimen impositivo se compone de impuestos de tipo progresivo y regresivo... Los impuestos que gravan los consumos y las transacciones, que afectan con su incidencia a las clases más numerosas y de menor renta, a pesar de su regresividad,

²² Lamagrande, Alfredo J , “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 51, 53, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

²³ Schultess, Walter, ob. cit. p. 15, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 54, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

son más productivos, de más fácil recaudación y, en épocas de inflación, eficaces para restringir los consumos y frenar la expansión monetaria. Por el contrario los impuestos personales y progresivos son de compleja y difícil recaudación, disminuyen los ahorros que podrían destinarse al crecimiento económico y, por otra parte, están expuestos a mayores riesgos de evasión...”²⁴

Según Reig, el sistema tributario se define como “un conjunto armónico de tributos que se nutren en principios económicos y políticos adecuados a un modelo económico y social dados.”²⁵

La importancia de analizar un sistema tributario radica en que una *debilidad* en el mismo trae aparejados varios efectos: constituye una de las causas de la evasión fiscal; distorsiona el sistema de precios; afecta a la economía y a la eficiencia en la recaudación de los ingresos públicos; ataca la evolución de la política fiscal, y limita su función de incentivar o no a determinadas actividades económicas.

Es oportuno y decisivo para el análisis, citar la opinión de otros autores en lo que respecta a la *definición* conceptual de Sistema Tributario.

Tal como menciona el Dr. Villegas, “el sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época. Se plantea aquí cierto límite temporal, y en el mismo sentido, cierta inestabilidad del sistema en cuanto a las normas tributarias que lo conforman y su obligada evolución acorde a la evolución económica en esa determinada época” del país”.²⁶

Según Günter Schmolders, “el concepto de sistema tributario indica más bien cierta armonía de los diversos impuestos entre sí y con los objetivos de la imposición fiscal o extrafiscal”.²⁷

Tanto en este último caso como en lo manifestado por el Dr. Villegas, el sistema tributario abarca al total de impuestos vigentes, “armonizados” entre sí como “conjunto”.

A pesar de lo expuesto, el profesor Fernando Sainz de Bujanda manifiesta que existe en ocasiones cierta “desarmonización” dentro del sistema tributario, por los

²⁴ Jarach, Dino, “Estudios de Derecho Tributario”, Ed. Cima, Bs. As., 1998, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.

²⁵ Reig, Enrique, “Sistema Tributario” p.88, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 36, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

²⁶ Villegas Héctor, “Manual de Finanzas Públicas”, pg. 287/288, Ed. Depalma, Buenos Aires, 2000, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.

²⁷ Schmolders, Günter, “Sisteme y sistemática impositivos”, en Tratado de Finanzas de Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark, Tomo II, pg. 301, Ed. El Ateneo, Bs. As., 1961, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.

discrepantes objetivos que persiguen muchos tributos, provocando en la práctica la carencia de conciliación lógica del sistema.²⁸

La armonización de los tributos en un estado de derecho es esencialmente jurídica. Los tributos no se establecen por el mero ejercicio de poder del Estado, sino que en un estado de derecho la relación entre el Fisco y el contribuyente se refleja por las normas a las que ambos se someten.

Tal como lo han definido los Doctores Alfredo Ciarlo y Miguel Ángel San Martín: “Un sistema tributario es un sistema de derecho, 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. Un sistema tributario es un conjunto coherente de instituciones jurídicas llamadas tributos, insertas en el ordenamiento jurídico general.”²⁹

Tal como lo expresa el Dr. Villegas, el Sistema Tributario debe contemplar los siguientes *requisitos*, según los aspectos a considerar:³⁰

- 1) Según el aspecto fiscal: los *impuestos* deben poseer intrínsecamente un *rendimiento* suficiente en todas las épocas. Esta característica se refiere a la *productividad de los tributos*.
- 2) Según el aspecto económico: el sistema tributario debe ser flexible, de tal manera que esa flexibilidad colabore para considerar al sistema como un instrumento funcional a las necesidades de la economía y producción nacional.
- 3) Según el aspecto social: los tributos deben representar un mínimo sacrificio para el contribuyente, según su capacidad contributiva y con una distribución equitativa entre todos los habitantes.
- 4) Según el aspecto administrativo: el sistema debe ser lo más simple posible, con una recaudación por parte del Fisco al menor costo. Asimismo, proporcionar la mayor comodidad al contribuyente para que efectivice los pagos de sus obligaciones tributarias.

Otra visión complementaria de los requisitos de un sistema tributario está descrito por el Dr. Horacio García Belsunce, estableciendo los *finés* a los que debe aspirar el sistema.³¹

²⁸ Sainz de Bujanda, Fernando, “Hacienda y Derecho”, Tomo II, pg. 254, Instituto de Derechos Públicos, Madrid, 1962, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.

²⁹ Ciarlo Alfredo y San Martín Miguel Ángel, “Sistema Tributario como Herramienta de Crecimiento y Bienestar Económico”, IEFPA, 2002, publicado en internet – página iefpa.

³⁰ Villegas Héctor, “Manual de Finanzas Públicas”, pg. 296 y ss., Ed. Depalma, Buenos Aires, 2000, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.

A) Fin ético: basado en la justicia. De aquí **surgen los principios de:**

- 1) generalidad.
- 2) igualdad.
- 3) proporcionalidad o capacidad contributiva o de pago.
- 4) redistribución, representado por la progresividad de los gravámenes.

B) Fines económicos: eficiencia en la asignación de recursos, estabilidad económica y desarrollo económico. De aquí **surgen los principios de:**

- 1) evitar el dirigismo fiscal;
- 2) minimizar la intervención tributaria en la esfera privada y en la libre disponibilidad económica;
- 3) evitar distorsiones de la competencia y favorecerla;
- 4) suficiencia (que permita la cobertura de gastos);
- 5) capacidad de adaptación o incrementación;
- 6) flexibilidad activa;
- 7) flexibilidad pasiva;
- 8) favorecer el desarrollo.

C) Fin operativo: eficacia operativa. De aquí **surgen los principios de:**

- 1) congruencia y sistematización;
- 2) transparencia;
- 3) factibilidad;
- 4) continuidad;
- 5) economicidad;
- 6) comodidad.

A continuación se expondrá una breve reseña histórica que explicará la evolución acaecida en la esencia del **Sistema Tributario Argentino**.

Preliminarmente, con la Constitución de 1853 las provincias delegaron a la Nación, que se conformó con el conjunto de esas provincias, ciertas funciones que le eran propias. A pesar de ello, se ha mantenido una fuerte centralización en el Gobierno Nacional en lo que respectaba a funciones y recursos cuya pertenencia correspondía a las provincias.

En la actualidad, y desde hace casi dos décadas se ha producido una descentralización de funciones y gastos desde la Nación hacia las provincias, tendiendo al

³¹ García Belsunce, Horacio, “Temas de Derecho Tributario”, pg. 65/73, Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 1982, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.

logro del federalismo fiscal que se pretendió desde la Constitución de 1853, reforzado por las reformas de la década de los 70 y sustentado en la última reforma de coparticipación federal de 1998.

Con respecto a los recursos, se sigue manteniendo un sistema tributario centralizado en cuanto que el Gobierno Central efectúa la recaudación de los impuestos directos (Impuesto a las Ganancias, Bienes Personales, Ganancia Mínima Presunta), que según lo establece la Constitución le corresponden a las provincias, pero la recaudación efectiva la realiza la Nación con la limitación de hacerlo *por tiempo determinado y cuando existan circunstancias extraordinarias*. De ahí que, por ejemplo, el Impuesto a las Ganancias (vigente desde el año 1935 por un plazo de diez años), se renueva periódicamente, así como el Impuesto a los Bienes Personales y el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. En lo referente a los impuestos indirectos, según las normas constitucionales, existe la posibilidad de ser aplicados tanto por la Nación como por las provincias rigiendo el principio de concurrencia de facultades tributarias. En cuanto a los tributos al comercio exterior, se aplica el sistema de separación de fuentes; dado que las provincias los cedieron a la Nación desde la Constitución de 1853.

La ley 23.548 (vigente desde enero de 1998) reglamenta el régimen de coparticipación de impuestos nacionales a las provincias. Y éstas últimas a su vez, reglamentan normas de coparticipación hacia los municipios dentro de su jurisdicción.

Por lo tanto, considerando las normas antes mencionadas (Constitución y Ley de Coparticipación Federal), las Provincias imponen cuatro tributos dentro de su órbita:

- impuesto sobre los ingresos brutos
- impuesto a los sellos
- impuesto sobre los automotores
- impuesto sobre los inmuebles

A su vez, los Municipios por lo general, aplican tasas que se considera retribuyen los servicios prestados por el municipio a la comunidad, como el alumbrado, barrido y limpieza, y en lo referido a los locales comerciales y establecimientos fabriles los servicios de seguridad y higiene, y publicidad y propaganda.

En su análisis del modelo del sistema tributario argentino, Gomez Sabaini describe: “El **modelo de gestión tributaria argentino** es el más complejo de los cuatro modelos de la tipología usual: la administración es descentralizada, con participación de todos los niveles de gobierno y, también, con sistemas de coparticipación tributaria y

transferencias... Tanto los dos modelos característicos de los países unitarios (administración centralizada única con sistemas de transferencias; y administración centralizada con delegación de responsabilidades tributarias a gobiernos locales) como el modelo federal alternativo (estricta separación de la gestión de cada nivel de gobierno - separación de fuentes- sin sistemas relevantes de coparticipación ni de transferencias) son más sencillos que el nuestro... Para funcionar adecuadamente, es decir con mínimas distorsiones en las actividades productivas y un financiamiento eficaz y eficiente del gasto público, nuestro modelo requiere un alto grado de descentralización y máximos esfuerzos de coordinación (tanto en el diseño normativo como en la gestión) entre todas las jurisdicciones. La situación de nuestro sistema federal es hoy la contraria: existe un muy bajo nivel de descentralización tributaria, a pesar de una muy alta descentralización del gasto público, y la enorme brecha entre gastos de recursos subnacionales de recaudación propia es cubierta con las transferencias de coparticipación y otros recursos de recaudación nacional. Estas transferencias no responden hoy, desafortunadamente, a ningún patrón razonable, ni de eficiencia ni de equidad territorial o social, sino que son el resultado de un opaco proceso de transacciones políticas federales y urgencias fiscales de la Administración Nacional que se ha extendido durante un cuarto de siglo...”³²

Gómez Sabaini sigue sosteniendo que: “... este desbalance entre las crecientes responsabilidades de gasto y los limitados recursos de recaudación propia de los gobiernos subnacionales tiene serias consecuencias que todos conocemos y sufrimos, en especial:

- los problemas en la solvencia; en otras palabras, los déficits provinciales y municipales, difíciles de cerrar;
- la limitada responsabilidad fiscal de los gobiernos (cuando el gasto no va acompañado del costo de recaudar, es muy difícil generar disciplina);
- la imposibilidad del control democrático por parte de los que pagan los impuestos (cuando el poder recaudador está muy lejos de los ciudadanos y las complejidades de la recaudación y su gasto son indescifrables y poco transparentes, no es posible informarse adecuadamente ni reclamar).”

Desde enero de 2002, la República Argentina se vio sometida a diferentes episodios críticos, tanto políticos como económicos.

³² Gomez Sabaini, J. C., “Sistema Tributario: Cuestiones Macrofiscales”, Cap. I.

Se declaró oficialmente el default de la deuda soberana, lo que terminó por bloquear el crédito externo. Además dentro de este contexto, ya se había evidenciado una salida de capitales de aproximadamente U\$s 20.000 millones durante el año 2001.

Dentro de este marco, se sancionó la Ley de Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario N° 25.561, derogándose la Ley de Convertibilidad, entre otras medidas.

Con la modificación cambiaria, y la devaluación, la recaudación tributaria se inclinó hacia el sector exportador, habida cuenta que se vieron afectados los precios relativos, el consumo interno y las importaciones (a través de la fijación de retenciones a las exportaciones).

En ese contexto, el Decreto 310/02 y la Resolución 11/02 del Ministerio de Economía, establecieron como se mencionó más arriba Derechos de Exportación, quedando alcanzados a distintas tasas el global de los bienes exportados.

Con respecto a la situación actual del sistema tributario argentino, el Dr. Gomez Sabaini expresa:³³

- “... Se retrocedió mucho en términos de simplicidad y eficiencia del sistema, tanto por la adopción de impuestos de fuerte incidencia acumulativa (monotributo, impuesto sobre las transacciones bancarias, y otros), como por la compleja telaraña de mecanismos de “pagos a cuenta” existente en la actualidad.”
- “... El desequilibrio estructural en la composición del sistema tributario se explica por el excesivo peso de la imposición indirecta en razón de un IVA de alta alícuota general en el ámbito nacional y del Impuesto a los Ingresos Brutos en el ámbito provincial, y por la debilidad estructural notoria de la imposición a las ganancias de las personas físicas y a los patrimonios; sin embargo, en los últimos años se observa un cambio en la participación relativa de ambos tributos... Este desequilibrio ha llevado, por lo tanto, a conferirle rasgos de regresividad al sistema tributario, afectando la equidad del mismo...”
- “...La asimétrica distribución de potestades tributarias y responsabilidades de gasto, consolidada en los últimos años, entre la Administración Nacional, las Provinciales y Municipales, ha dificultado el ejercicio de la responsabilidad fiscal en los niveles subnacionales de gobierno.”

³³ Gomez Sabaini, J. C., “Sistema Tributario: Cuestiones Macrofiscales”, Cap. I, y “El Sistema Tributario: Cuadro de Situación”, Cap. II.

- “... La debilidad de la Administración Tributaria no ha conseguido reducir la evasión impositiva y por lo tanto ha limitado la capacidad de financiamiento del sistema, alterando las condiciones de competitividad y tornándolo aún más regresivo, ya que son los sectores de altas rentas los que tienen mayores posibilidades de incumplimiento.”
- “... El continuo proceso de modificaciones de la legislación tributaria, los beneficios otorgados a los evasores y morosos, y la proliferación de sistemas de pagos a cuenta y sistemas de créditos cruzados entre tributos, son elementos que han complicado aun más la... capacidad de gestión de la Administración Tributaria.”
- “... La fuerte concentración de los recursos tributarios en la imposición a la producción, el consumo y en otras cargas fácilmente trasladables a los costos, ha impuesto un sello de fuerte regresividad al sistema.”
- “... La regresividad del sistema tributario argentino se explica por la fuerte ponderación que tienen los tributos de mayor regresividad (IVA, aranceles, combustibles e internos) y la leve regresividad de varios otros impuestos (trabajo, ganancias de empresas,...), mientras que los impuestos claramente progresivos (ganancias de personas físicas, y bienes personales) son poco importantes en la estructura de tributación.”
- “... En la Argentina existe un muy bajo nivel de descentralización tributaria, a pesar de haberse producido una muy alta descentralización del gasto público. La enorme brecha entre gastos y recursos subnacionales de recaudación propia es cubierta con las transferencias de coparticipación y otros recursos de recaudación nacional. Estas transferencias no responden a ningún patrón razonable, ni de eficiencia ni de equidad territorial o social, sino que es el resultado de un opaco proceso de transacciones políticas federales y urgencias fiscales de la Administración Nacional que se han extendido durante un cuarto de siglo. Las grandes cuestiones federales pendientes son, entonces, la reforma sustancial del sistema de transferencias federales, para tornarlo eficiente y equitativo, y, sobre todo, la adopción de incentivos y caminos apropiados para aumentar la autonomía tributaria subnacional, reduciendo a la vez la masa coparticipable.”

“... En síntesis, sólo un diseño fiscal federal consistente e instituciones federales de coordinación eficaces permitirán a nuestro país dar un salto relevante de calidad en materia de armonización, coordinación y mejora del cumplimiento tributario.”

La clasificación de los **Impuestos en Directos e Indirectos**, según lo establece la Constitución Nacional, tiene sustento en la consideración de la jurisdicción en la cual se aplican, ya sea nacional o provincial, tal como se ha mencionado en los párrafos anteriores.

Un elemento diferenciador lo constituye la capacidad contributiva o de pago del contribuyente, desde un punto de vista jurídico – financiero.

Desde el punto de vista económico, serán indirectos o directos según se trasladen o no, a sujetos distintos a los determinados por la ley.³⁴

Tal como lo ha definido el Dr. Tulio Rosembuj en su libro Elementos del Derecho Tributario II: “la distinción entre impuesto directo e indirecto puede señalarse en cuanto sea o no explícita la existencia del poder jurídico del contribuyente de derecho, cuyo contenido consiste en la posibilidad de transferir la carga tributaria sobre el contribuyente de facto y cuya forma se vehiculiza en la acción de reembolso o resarcimiento.”³⁵ Y continúa explicando que: “La distinción, además, se justifica en los siguientes casos: Permite determinar el grado de **progresividad** del sistema tributario. **El sistema tributario es progresivo cuando en él predominan los rendimientos de los impuestos directos. En cambio, cuando predominan los rendimientos de los impuestos indirectos, se lo reputa como regresivo.**”³⁶

Valiéndome de los conceptos vertidos por el Profesor Tulio Rosembuj, se puede deducir que nuestro sistema tributario es regresivo, ya que en él “predominan los rendimientos de los impuestos indirectos”, gravándose primordialmente la capacidad contributiva del consumo, debido que los tributos se trasladan a los consumidores finales, que en definitiva constituyen “sujetos distintos a los determinados por la ley”.

Esta regresividad implica que existe un impacto mayor sobre los sectores sociales de menores recursos. Establecer impuestos sobre el consumo o sobre los costos de producción, que provocará un aumento de precios en todos los bienes producidos, afectarán a las rentas más bajas.

³⁴ Rosembuj, Tulio: “Elementos del Derecho Tributario II”, en Ciarlo Alfredo y San Martín Miguel Ángel, “Sistema Tributario como Herramienta de Crecimiento y Bienestar Económico”, IEFPA, 2002, publicado en internet – página iefpa.

³⁵ Rosembuj, Tulio: “Elementos del Derecho Tributario II”, pg. 38, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU) S.A. , Barcelona, 1989.

³⁶ Rosembuj, Tulio: “Elementos del Derecho Tributario II”, pg. 38/39, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU) S.A. , Barcelona, 1989.

Esencialmente, una ecuación económica básica nos indica que el Ingreso Personal Disponible es la sumatoria del Consumo más el Ahorro.

Los sectores de menores recursos limitan su ecuación casi totalmente al consumo, (los que están sujetos a impuestos indirectos como al valor agregado o a los combustibles por ejemplo), por lo tanto el impacto tributario es mayor.

Los sectores de mayores ingresos, al poseer cierto control sobre la variable del ahorro, logran un impacto menor de los impuestos a los consumos, por lo que finalmente impacta en menor medida sobre sus ingresos personales disponibles.

Asimismo, tal como lo expresara el Dr. Jarach “La prevalencia de impuestos progresivos sobre las rentas personales o sobre los patrimonios individuales o a la transmisión gratuita de bienes, indica ... la progresividad del régimen impositivo, o sea, la menor incidencia sobre las rentas más bajas y la mayor carga sobre los sectores más pudientes.”³⁷

Con referencia a la estructura actual del Sistema Tributario, es menester y oportuno describir brevemente la dotación de impuestos vigentes en Argentina: En lo que respecta a los **Impuestos Directos**:

1) IMPUESTO A LAS GANANCIAS: Ley 20.628/97 y sus modificatorias

Este impuesto es una clara muestra de la relevancia de la recaudación tributaria, y constituye una prueba fehaciente de la relación existente entre ésta y el interés general de la Nación. Lo expresado se sustenta en que este tributo fue sancionado en consideración a las atribuciones que la Constitución Nacional confiere al Congreso de la Nación para imponer contribuciones directas a los habitantes de la Nación, en los casos en que “**la defensa, seguridad común, y bien general del Estado**” lo exijan (art. 75 inc. 2 de la Constitución Nacional Argentina).

Basándose en las consideraciones antes mencionadas, se sancionó la ley de impuesto a las ganancias como un tributo de emergencia, el que hasta estos días se convierte en un impuesto de carácter permanente, dado que la situación de emergencia y la “defensa, seguridad común y bienestar general del Estado” aún lo exigen. La vigencia del impuesto fue prorrogada por el Congreso de la Nación hasta el año 2005 (Ley 25.558 publicada en el Boletín Oficial el 08/01/02).

Se trata de un *impuesto sobre las rentas*.

³⁷ Jarach, Dino. “Estudios de Derecho Tributario”, pg. 12, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.

A través de este impuesto, se gravan las rentas obtenidas tanto por las personas físicas y sucesiones indivisas, como las rentas obtenidas por las personas jurídicas.

Los *sujetos del impuesto*, según los conceptos de renta y los principios jurisdiccionales, son:

- 1) Personas de existencia visible y sucesiones indivisas residentes en el país.
- 2) Sociedades de capital constituidas en el país y establecimientos estables ubicados en el país.
- 3) Beneficiarios del exterior: personas de existencia visible, sucesiones indivisas o sociedades en general y empresas unipersonales no incluidas en los apartados anteriores.

El *concepto de ganancia* a los fines de este impuesto, se define en principio como los rendimientos, rentas y enriquecimientos que se obtengan. Pero existen consideraciones específicas según el sujeto obligado que se analice:

- 1) Personas de existencia visible y sucesiones indivisas residentes: Rendimientos, enriquecimientos y rentas, *susceptibles de una periodicidad* que implique la permanencia de la fuente y su habilitación originados por la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, títulos, bonos y demás títulos valores.
- 2) Sociedades contribuyentes del tributo –se incluyen establecimientos estables- y empresas y explotaciones no consideradas contribuyentes -cuyos resultados se atribuyen íntegramente al dueño o socios-: Rendimientos, enriquecimientos y rentas *susceptibles o no de periodicidad o de permanencia de la fuente*.

En lo que respecta al ***principio jurisdiccional***, se aplica el criterio de Renta Mundial, que incluye las rentas de fuente argentina y de fuente extranjera. Los residentes en el país tributan sobre la totalidad de sus ganancias, gravándose las rentas obtenidas en el país más las del exterior. Con el fin de evitar la doble imposición, se permite tomarse como pago a cuenta del impuesto, las sumas efectivamente pagadas por análogos conceptos efectuados fuera del país (tax credit) hasta el límite del incremento de la obligación tributaria originado por la ganancia obtenida en el exterior. Para los no residentes, beneficiarios del exterior, se aplica el principio de territorialidad de la fuente, tributando sólo sobre sus rentas de fuente argentina (generalmente por medio de una retención efectuada con carácter de pago único y definitivo).

Desde el punto de vista de su *estructura*, y considerando el origen de la renta según el mayor uso del factor capital, el impuesto clasifica a las ganancias en cuatro categorías:

- 1) Ganancia de Primera Categoría – Rentas del Suelo (art. 41).
- 2) Ganancia de Segunda Categoría – Renta de Capitales (art. 45).
- 3) Ganancia de Tercera Categoría – Beneficios de las empresas y ciertos auxiliares del comercio (art. 49).
- 4) Ganancia de Cuarta Categoría – Renta del Trabajo Personal (art. 79).

El tributo grava los ingresos netos, aplicando alícuotas progresivas y admitiendo deducciones. Se evalúan hechos imponible de formación sucesiva que se perfeccionan al finalizar el ejercicio económico. Es un impuesto coparticipado.

Con respecto a sus efectos económicos, cuando el impuesto recae sobre personas físicas, se sostiene la intrasladabilidad, no ocurriendo lo mismo cuando se trata de personas jurídicas.

La mayor parte de la doctrina acuerda en sostener que el impuesto a las ganancias es el que mejor atiende la capacidad contributiva, el de mayor equidad y el que más equilibra las necesidades de la justicia social, en cuanto se permiten efectuar deducciones personales, y en cuanto a su progresividad. Una ventaja adicional lo constituye el hecho que puede incrementarse su alícuota y así se aumentarán los ingresos tributarios sin tener que recurrir a nuevos gravámenes.

A pesar de lo expuesto, debe tenerse en cuenta que si se produce una excesiva progresividad en las alícuotas, los contribuyentes pueden verse inducidos a aumentar sus costos y gastos como también las deducciones personales. Este punto puede constituir un desvío o deficiencia que deberá equilibrar y controlar la Administración Tributaria.

En este impuesto, como en otros tributos que se aplican, se excluyen expresamente conceptos y sujetos dentro de la órbita del gravamen, que de no ser enunciados expresamente en la norma, estarían alcanzados dentro del ámbito de aplicación. Nos referimos a las **exenciones impositivas**. Dichas exenciones las sostiene el legislador de acuerdo a las necesidades de tipo social, finalidades de la política económica nacional, o decisiones que en definitiva responden a objetivos de una política de Estado y de administración fiscal. De este modo se omite expresamente gravar ciertos hechos imponible (lo que constituyen exenciones objetivas), o bien se dejan de considerar obligados en el tributo a ciertos sujetos (lo que constituyen exenciones subjetivas). Tal como manifestara Villegas, se neutraliza el mandato de pagar el tributo.

Asimismo, la ley admite detraer ciertos conceptos a los fines de determinar el impuesto a ingresar, lo que constituyen las *deducciones* admitidas por la norma (como mínimo no imponible, cargas de familia, por ejemplo).

Sobre la ganancia sujeta a impuesto y para las personas físicas y sucesiones indivisas, se aplica una *tasa progresiva* según la escala que abarca siete tramos (9% la mínima y 35% la tasa máxima). Para las sociedades y empresas, se aplica una tasa del 35%.

Otro sujeto que se encuentra alcanzado por el impuesto a las ganancias es el *beneficiario del exterior*. La ley lo define teniendo en cuenta dos situaciones:

- 1) aquel sujeto que percibe ganancias en el extranjero directamente o por medio de representantes o mandatarios en el país;
- 2) aquel que percibiendo sus ganancias en el país, no acredita residencia estable en el mismo.

En este caso, el impuesto se determina mediante una retención con carácter de pago único y definitivo, aplicándose la tasa del 35% sobre la ganancia presunta de fuente argentina.

2) IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA. Ley 25.063/98

Se trata de un impuesto que grava activos afectados a la actividad empresarial. Parte de la doctrina lo considera doblemente como un *impuesto patrimonial o sobre la renta*, dado que tal como lo establece la ley, su base imponible recae sobre el patrimonio bruto; y a su vez, el importe determinado en concepto de impuesto a las ganancias se computa como pago a cuenta a los fines de este gravamen. Pero dado que su origen proviene del impuesto a las ganancias, entiendo que debería ser considerado como un impuesto a la renta.

Este gravamen se ha legislado conforme a lo dispuesto por la Constitución Nacional en su artículo 75 inc. 2, como un tributo de emergencia.

Los sujetos del impuesto, tributan sobre los bienes situados en el país, y los bienes situados en el exterior que tuvieran carácter permanente.

Una vez que se supera el mínimo exento constituido por el valor de los activos gravados en el país (\$ 200.000), se aplica una alícuota fija (1%). Cuando se supera este monto, y a los efectos de este impuesto, queda gravado la totalidad del activo. El hecho imponible queda configurado con el total de los activos que se posean al cierre del ejercicio. Su recaudación es periódica.

El fin que persiguió el legislador con este tributo, y tal como fuera expresado en el proyecto de ley, fue el gravar activos improductivos. Por lo tanto el objetivo de este tributo es estimular a los contribuyentes en el uso del capital en forma eficiente.

3) IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES. Ley 23.966/97

Este gravamen, al igual que los antes mencionados, se ha legislado conforme a lo dispuesto por la Constitución Nacional en su artículo 75 inc. 2, como un tributo de emergencia.

Es un impuesto de carácter patrimonial.

Se aplica a:

- las personas físicas y sucesiones indivisas, domiciliadas o radicadas en el país, tributando sobre los bienes situados en el país y en el exterior.
- las personas físicas y sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el exterior tributando sobre los bienes situados en el país.

El impuesto se calcula sobre el patrimonio bruto de los sujetos mencionados al 31 de diciembre de cada año -período fiscal-.

Existe un mínimo exento (\$ 102.300) por encima del cual se aplicará la tasa correspondiente (0.50% o 0.75%). Dicha alícuota es progresiva.

Su recaudación es periódica.

Una crítica a este gravamen lo constituye el hecho que se tienen en cuenta solamente los bienes o activos sin considerar al pasivo. De esta manera podría llegarse a vulnerar los principios de no confiscatoriedad y equidad, en aquellos casos en que se poseen altos pasivos, los que terminan por neutralizar los activos.

A su vez, desalienta la inversión como así también el ahorro, alentando por otra parte métodos para la evasión, como pueden ser los cambios que se producen en la titularidad de los bienes.

La ley admite exenciones que están expresamente indicadas en la misma. De igual modo, y a los efectos de evitar la doble imposición internacional, permite a las personas físicas y sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país, computar como pago a cuenta sumas efectivamente pagadas en el extranjero por análogos tributos hasta el monto del incremento de la obligación tributaria cuyo origen haya sido la incorporación en carácter permanente de bienes en el exterior.

4) IMPUESTO SOBRE EL CAPITAL COOPERATIVO. Ley 23.427 y sus modificaciones.

Llamado Fondo para Educación y Promoción Cooperativa - Contribución Especial.

Se encuentran alcanzadas por este impuesto, las Cooperativas inscriptas en el registro del Instituto Nacional de Acción Cooperativa.

Es un impuesto sobre el patrimonio. Se aplica la tasa del gravamen (2%) al capital de las cooperativas al cierre de cada ejercicio.

5) CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL

Representan los aportes y contribuciones de los empleados y empleadores al sistema de la seguridad social. Se realizan en forma mensual mediante declaración jurada.

6) IMPUESTO A LOS PREMIOS DE JUEGOS DE SORTEO. Ley 20.630/43

Es un impuesto sobre la renta y de aplicación única, cuyo hecho imponible lo constituye el valor del premio ganado en juegos de azar. El sujeto alcanzado por el tributo es el ganador del juego en cuestión.

7) RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES (MONOTRIBUTO)

Este régimen surge en principio como una forma de controlar el universo de pequeños contribuyentes, por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Se determinan distintas categorías, presumiéndose una base imponible determinada, debiéndose aportar dentro de cada categoría una suma fija de impuesto. Dicha suma se considera que cubre las obligaciones tributarias del contribuyente en relación al impuesto a las ganancias, el impuesto al valor agregado y las contribuciones a la seguridad social.

Pero, puede considerarse que este impuesto provoca ciertas distorsiones. Al respecto menciona Gómez Sabaini: "...Las distorsiones de esta "simplificación" de la recaudación sobre los pequeños contribuyentes pueden distinguirse porque no sólo se pierde la relación de ingresos-carga de tipo personal planteada en el impuesto a la renta, sino que además se atenta contra la neutralidad en los precios toda vez que se reemplaza al IVA por un impuesto acumulativo de monto fijo que no puede deducirse de los valores exportables."³⁸

Es oportuno mencionar que actualmente está planteado el estudio para la modificación de este régimen. Así como está vigente un "Plan de Regularización de las Deudas para los Monotributistas".

En lo que respecta a los **Impuestos Indirectos**, se mencionan:

1) IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Ley 23.349/97

El impuesto al valor agregado grava (*objeto* del impuesto):

³⁸ Gómez Sabaini, "Sistema Tributario: Cuadro de Situación" Capítulo II.

- La venta de cosas muebles: la ley determina que existe venta de cosas muebles cuando simultáneamente confluyen los elementos: objetivo, subjetivo y territorial. Como cosas muebles se consideran los bienes de uso o bienes de cambio. El concepto de venta involucra dos elementos: la onerosidad del acto y la transferencia de dominio.
- Las locaciones y prestaciones de obras, de servicios y financieras: trabajos realizados sobre inmueble ajeno, obras efectuadas sobre inmueble propio, fabricación de una cosa mueble por encargo de un tercero, obtención de bienes de la naturaleza por encargo de un tercero, y locaciones y prestaciones de servicios que la ley enumera (como por ejemplo los prestados por bares, restaurantes y similares).
- La importación definitiva de bienes muebles gravados: se considera la nacionalización por tiempo indeterminado.
- Las prestaciones realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país.

La ley considera distintas *categorías* dentro del tributo:

- Responsables: inscriptos y no inscriptos, según superen o no el monto de ingresos anuales determinados por la AFIP. Ambos realizan actividades gravadas.
- No responsables: la actividad que desarrollan los sujetos no está alcanzada por el impuesto.
- Exentos: los sujetos exentos están eximidos de cobrar el impuesto a sus clientes, pero no de abonarlo a sus proveedores.
- Consumidor Final: es el sujeto que adquiere bienes y/o servicios para su consumo particular.

Son *sujetos* del impuesto:

- Los que habitualmente efectúen ventas de cosas muebles.
- Quienes realicen actos de comercio accidentales.
- Los que vendan o compren en nombre propio pero por cuenta de terceros.
- Los importadores que importen en forma definitiva cosas muebles, por cuenta propia o por cuenta de terceros.
- Quienes presten servicios gravados.
- Quienes realicen locaciones gravadas.
- Las empresas constructoras que realizan obras sobre inmueble propio.

La ley enumera taxativamente las exenciones en el impuesto, que son subjetivas y objetivas, en algunos casos, y con destino determinado, en otros.

Los contribuyentes responsables inscriptos en el impuesto deben declarar mensualmente sus obligaciones.

Existen regímenes especiales de ingreso del tributo mediante retenciones, percepciones y pagos a cuenta. Por medio de estas reglamentaciones, se obliga a determinados contribuyentes a ingresar anticipadamente el impuesto, según las normas vigentes y dictadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

2) IMPUESTO A LOS DÉBITOS Y CRÉDITOS BANCARIOS EN CUENTA CORRIENTE.

Ley 25.413/01. Ley de Competitividad

Es un impuesto sancionado en el marco de la Ley de Competitividad ante la crisis financiera del gobierno nacional, con el objeto de asegurar la recaudación.

Es transitorio, con vigencia hasta el 31/12/2004.

Este impuesto se aplica sobre los créditos y débitos efectuados en cuentas (cualquiera sea su naturaleza) abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras.

Los sujetos pasibles del impuesto son los titulares de las cuentas bancarias mencionadas.

La base imponible del impuesto se determina sobre el importe bruto de los débitos, créditos y operaciones gravadas.

Se consideran ciertas exenciones taxativas, como por ejemplo el crédito en cajas de ahorro o cuentas corrientes por los importes correspondientes a los sueldos del personal en relación de dependencia y a las jubilaciones y pensiones.

Se aplica una alícuota general del 6 por mil para los créditos y débitos, y una alícuota reducida para determinados casos específicos.

Existe una crítica a este impuesto con referencia a su falta de relación entre el hecho imponible –en este caso transacciones u operaciones financieras- y la capacidad contributiva. A su vez, puede considerarse un impuesto distorsivo e inequitativo dado que recae en consumidores finales o contribuyentes cautivos en el sistema bancario y que en ocasiones poseen conflictos de rentabilidad. Esta misma situación hace que se considere un gravamen regresivo al vulnerar el principio de proporcionalidad cuando se exige mayor sacrificio contributivo a esos usuarios de cuentas bancarias.

3) IMPUESTOS INTERNOS. Ley 24.674/96

Se gravan por este impuesto los tabacos, alcoholes, bebidas alcohólicas, ciertas bebidas analcohólicas, cubiertas para neumáticos, combustibles, aceites lubricantes, artículos de tocador, objetos suntuarios, electrodomésticos, vehículos automotores, entre otros. Los artículos gravados están específicamente mencionados en la ley, y alcanzados a tasas diversas según el artículo que corresponda.

Grava la transferencia a cualquier título de los productos antes mencionados, “su despacho a plaza, cuando se trate de importación para el consumo.”

Los sujetos alcanzados por este gravamen son:

- Los importadores
- Los fabricantes que elaboren productos cuyo estampillado es obligatorio
- Los responsables que sustituyan a los fabricantes.

Una característica del sistema tributario argentino, la constituye la implementación de **RETENCIONES, PERCEPCIONES y PAGOS a CUENTA**, cuyo objetivo es:

- Adelantar la recaudación de los impuestos;
- Facilitar el control. Es más fácil controlar a un universo menor (los agentes de retención y percepción) que al total de los contribuyentes;
- Combatir la evasión fiscal.

Se aplican principalmente sobre determinadas rentas del Impuesto a las Ganancias y determinadas operaciones o actividades dentro del Impuesto al Valor Agregado.

Surgen a través de Resoluciones Generales que dicta la Administración Federal de Ingresos Públicos en el ejercicio y cumplimiento de las funciones facultadas por la Ley de Procedimiento Tributario (Ley N° 11.683 t.o. en 1998) art. 22, aunque también resulta pertinente mencionar al Decreto Reglamentario 618/97 art. 7, y 9, punto 1, incisos a) y b). Los artículos indicados establecen que:

- Artículo 22 – Ley 11.683: Percepción en la Fuente: “La percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan la leyes impositivas y cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos, por considerarlo conveniente, *disponga qué persona y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción.*”
- Artículo 7 – Decreto 618/97: “el Administrador Federal estará facultado para impartir normas generales obligatorias para los responsables y

terceros...;...modos, plazos y formas extrínsecas de percepción de gravámenes, así como la de los pagos a cuenta, anticipos, accesorios...;...*creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción e información*...;...cualquier otra medida que sea conveniente de acuerdo con lo preceptuado, para facilitar la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes y control del comercio exterior a cargo del organismo.”

- Artículo 9 – Decreto 618/97: Funciones y facultades del organismo: “serán atribuciones del Administrador Federal...: dirigir la actividad del organismo mediante el ejercicio de todas las funciones, poderes y facultades que las leyes y otras disposiciones le encomienden a él o asignen a la Administración Federal de Ingresos Públicos a los fines de aplicar, determinar, percibir, recaudar, exigir ejecutar ... los tributos a cargo de la entidad mencionada...En especial, el Administrador Federal fijará las políticas, el planeamiento estratégico, los planes y programas y los criterios generales de conducción del organismo...”

Tal como se observa, la Administración Tributaria posee legítimamente la facultad para reglamentar gravámenes y ejecutar políticas fiscales con el fin de cumplir una de sus funciones primordiales: la recaudación.

Es oportuno citar lo mencionado por el Dr. Rosembuj en relación a los reglamentos de los gravámenes, que si bien los analiza desde la perspectiva de la doctrina y normas españolas, es perfectamente aplicable en lo que respecta a nuestro derecho tributario: “Los reglamentos son actos normativos del gobierno, que ejerce la potestad reglamentaria de acuerdo con la Constitución y con las leyes (97). El reglamento es una fuente normativa secundaria, hallándose subordinada a la norma primaria emanada de los órganos legislativos representativos...El Gobierno es el titular de la potestad reglamentaria y su desarrollo debe propiciar la actuación concreta de disposiciones legales precedentes y subordinado a su observancia... La competencia para emanar reglamentos corresponde al Gobierno.”³⁹

Las resoluciones más representativas son:⁴⁰

³⁹ Rosembuj, Tulio, “Elementos de Derecho Tributario I”, p. 69, Promociones y Publicaciones Universitarias S.A., Barcelona, 1988.

⁴⁰ Ciarlo Alfredo y San Martín Miguel Ángel, “Sistema Tributario como Herramienta de Crecimiento y Bienestar Económico”, IEFPA, 2002, publicado en internet – página iefpa, el 2 de febrero de 2004, e investigación personal en la Biblioteca Electrónica de la AFIP en febrero y marzo de 2004.

- 1) R.G. 1261/02 (AFIP) desde el 01/06/02: retención sobre el trabajo en relación de dependencia, jubilaciones, pensiones y otros, incluido en la ley del Impuesto a las Ganancias.
- 2) R.G. 830/00 (AFIP) y sus modificatorias: enumera de manera taxativa determinadas rentas de las distintas categorías dentro del Impuesto a las Ganancias.
- 3) R.G. 3026/89 (DGI): vinculada con el impuesto sobre los beneficios eventuales y a las ganancias. Transferencia de bienes inmuebles cuotas y participaciones sociales.
- 4) R.G. 3311/91 (DGI): se aplica a los pagos que se efectúen a los comerciantes, locadores o prestadores de servicios que se encuentren adheridos a sistemas de pago mediante tarjeta de créditos.
- 5) R.G. 4167/96 (DGI): se aplica a los comerciantes, locadores o prestadores de servicios adheridos a los sistemas de vales de almuerzo y/o alimentarios de la canasta familiar. Esta Resolución General se aplica por conceptos vinculados al Impuesto a las Ganancias y al Impuesto al Valor Agregado.
- 6) R.G. 500/99 (AFIP): regula las retenciones sobre el pago de intereses de deuda que se practique de conformidad con lo establecido en el artículo 81, inciso a), último párrafo de la ley del impuesto a las ganancias.
- 7) R.G. 3543/92 (DGI): régimen de percepción aplicable a las operaciones de importación de bienes con carácter definitivo.
- 8) R.G. 739/99 (AFIP): regula el ingreso de las retenciones que se practiquen con carácter de pago único y definitivo a beneficiarios del exterior.
- 9) R. G. 18/97 (AFIP): Impuesto al Valor Agregado - régimen de retención. Sobre operaciones de compra venta de cosas muebles, locación de obras y prestaciones de servicios contratadas.
- 10) R. G. 1105/01 (AFIP): Impuesto al Valor Agregado - régimen de retención. Sobre honorarios profesionales - pagos efectuados por vía judicial.
- 11) R. G. 140/98 (AFIP): Impuesto al Valor Agregado - régimen de retención. Sobre sistemas de tarjetas de crédito y/o compra para las liquidaciones efectuadas a los comerciantes, locadores o prestadores de servicios adheridos al sistema.
- 12) R. G. 3337/91 (DGI): Impuesto al Valor Agregado - régimen de percepción. Aplica percepciones para empresas comprendidas en la R.G. 3125 -operaciones de venta de cosas muebles (excluidos bienes de uso, granos destinados a la siembra, venta de agroquímicos, etc.)-.

- 13) R. G. 3431/91 (DGI): Impuesto al Valor Agregado - régimen de percepción. Requisitos, formas y condiciones.
- 14) R. G. 212/98 (AFIP): Régimen de percepción - Impuesto al Valor Agregado. Régimen simplificado para pequeños contribuyentes Ley 24.977 –Monotributo-. Sujetos no categorizados.
- 15) R. G. 820/00 (AFIP): Régimen de percepción - Impuesto al Valor Agregado. Sobre operaciones de venta de gas licuado de petróleo (GLP) comercial.
- 16) R. G. 4059/95 (DGI): Régimen de retención, percepción y pago a cuenta - Impuesto al Valor Agregado. Para operaciones de compra-venta, matanza y faenamiento de ganado bovino.
- 17) R. G. 4131/96 (DGI): Régimen de retención, percepción y pago a cuenta - Impuesto al Valor Agregado. Para operaciones de compra-venta, matanza y faenamiento de ganado porcino.
- 18) Ley 23.966 del Impuesto a los Combustibles Líquidos: permite a los productores agropecuarios computar como pago a cuenta del Impuesto al Valor Agregado la totalidad del impuesto a los combustibles contenidos en la compra de gasoil.

El tema de la **incidencia tributaria** es una cuestión sumamente importante y difícil de abordar. Es relevante por cuanto es la pieza basamental para completar el efecto de la acción estatal sobre la distribución del ingreso vía política fiscal. Sin una idea clara de quiénes son los que finalmente sufren las consecuencias económicas de los impuestos, es imposible evaluar la acción estatal en lo que respecta al objetivo de "equidad". La cuestión de la incidencia tributaria es, sin embargo, difícil de plantear, ya que requiere de estudios más detallados sobre las condiciones de todos los mercados, o al menos, de varios mercados claves. El impacto hace referencia al responsable legal del pago del impuesto. Éste, sin embargo, puede trasladar parte o la totalidad de la carga tributaria a otros agentes económicos. Por lo tanto, la incidencia impositiva se refiere al efecto final del tributo sobre quienes realmente sufren la carga económica del impuesto. De lo anterior se deduce que la incidencia de un impuesto depende de las condiciones de oferta y demanda de los mercados de bienes, servicios y factores. Si bien resulta relativamente simple en teoría, el cómputo de la incidencia no es en la práctica una tarea sencilla. Un enfoque ideal sería el de estimar un modelo de equilibrio general donde simultáneamente se determinen los parámetros de evaluación en todos los mercados. Dada la escasez de información

disponible, este camino es inviable. Otra alternativa es estimar con modelos de equilibrio parcial las condiciones de mercados particulares. Aunque más sencilla, esta alternativa tampoco resulta fácil de implementar. Son pocos los estudios sectoriales con resultados sólidos para el caso argentino e incluso a nivel mundial.

Los tributos modifican el comportamiento de los actores económicos, quienes cambian sus conductas para eludir el impuesto. Al computar el “costo” del impuesto, no debe olvidarse el daño adicional, producto de la distorsión. Tal distorsión depende de las elasticidades de oferta y demanda. En general, en la mayoría de los análisis sobre el tema se ignora este aspecto, lo cual responde a la dificultad en estimar el monto del costo de la distorsión y en discernir quiénes son los que finalmente sufren sus consecuencias.

Considerando la estructura tributaria en nuestro país, se puede afirmar que el sistema tributario argentino es regresivo y con una marcada tendencia a vulnerar el principio de equidad.

Ejemplo de lo expuesto es que la estructura tributaria de Argentina se basa preponderantemente en impuestos sobre el consumo más que en impuestos sobre la renta.

Esto implica que los consumidores sufren en mayor proporción la presión tributaria.

Dentro de este análisis, no podemos dejar de mencionar la incidencia de la evasión impositiva que ocasiona al Estado el dejar de percibir recursos financieros esenciales para aplicar a las necesidades y obligaciones nacionales.

Observando de manera más simplificada la estructura tributaria y teniendo en cuenta el detalle explícito de los impuestos descriptos en párrafos anteriores, se infiere que el conjunto total de gravámenes tanto nacionales como provinciales componen el 100% de la recaudación tributaria. Entre estos impuestos se encuentran los que se aplican a bienes y servicios de consumo, a las rentas y utilidades, al patrimonio – propiedad, contribuciones a la seguridad social.

- **A bienes y servicios de consumo:** entre los que gravan el consumo de bienes se ubican el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a los Ingresos Brutos –en el ámbito provincial-, Impuestos sobre consumos más específicos como los Impuestos Internos a los cigarrillos, a las bebidas alcohólicas, el Impuesto a los Combustibles, etc.. Entre los que gravan servicios se encuentran los que gravan los seguros, la telefonía, etc..

- **A las rentas y utilidades:** son los impuestos sobre las ganancias de personas físicas o jurídicas, y los beneficios empresariales, representados por el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. A su vez, se podría considerar en este ítem al Impuesto sobre los premios de juegos de azar.
- **Al patrimonio – propiedad:** gravan bienes raíces, patrimonio neto, transacciones financieras y de capital, Impuesto a los Bienes Personales, Impuesto a los Créditos y Débitos Bancarios.
- **Contribuciones a la seguridad social:** representan los aportes y contribuciones de los empleados y empleadores al sistema de la seguridad social.

Es oportuno mencionar que la presión tributaria se incrementa en función del grado de desarrollo de un país (se recuerda que el concepto de presión tributaria fue reseñado en el desarrollo del capítulo I).

Una estructura tributaria se determina por la relación proporcional que cada impuesto posee dentro de la recaudación total. Esta característica determina la progresividad o regresividad del sistema tributario.

En los países de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) existe dentro de su estructura tributaria una preponderancia de los impuestos a las rentas, hallándose en segundo lugar los impuestos al consumo.

Por todo lo expuesto, resulta vital esgrimir algunas **consideraciones:**

El diseño de los sistemas tributarios debe contemplar un equilibrio entre las distintas capacidades contributivas y las tasas de tributación impuestas, hasta la concurrencia del monto necesario para atender el gasto, es decir trasladando los menores costos posibles para los contribuyentes. Las consecuencias no deseadas de la evasión fiscal obviamente alteran los resultados en la recaudación de toda Administración Tributaria; esta reducción en los ingresos de las arcas nacionales obliga a las autoridades a tomar alguna medida tendiente a financiar el bache producido por este fenómeno.

Otro factor que incide en el cumplimiento eficiente del objetivo de recaudación, es el que tiene que ver con la adaptabilidad del régimen legal a la realidad del escenario mundial, la velocidad con la que se desarrollan los cambios, la dinámica del mercado, y la estabilidad que se requiere para sostener un equilibrio entre estos fenómenos y la aplicación de las normas legales tributarias. Como el contexto circundante, la economía es compleja, y por lo tanto, también lo será el sistema tributario. Aquí es donde muchas veces y a causa de la velocidad de los cambios operados, de la reformulación del mundo de

posguerra fría, y de la consecuente realidad actual, se producen distorsiones: ya sea por falta de estabilidad y continuidad de las normas, por un insuficiente o incompleto análisis y debate efectuado sobre las mismas, o por inconsistencias manifestadas en su redacción.

Si se aborda una evaluación comparativa con respecto a otros sistemas tributarios a nivel mundial, tales como el aplicado por E.E.U.U., vemos que, con la misma dinámica y complejidad de la realidad mundial, se logran adaptar las normas madres a las exigencias de la actualidad. Entonces, es necesario establecer claramente cuál es la variable diferencial en este pretendido análisis comparativo. Esta variable la constituye esencialmente *la existencia o no de un Plan Estratégico en política tributaria*. Dicha planificación tiene, a mi entender, una importancia superlativa. Este plan estratégico elimina la inestabilidad e inseguridad jurídica, a la vez que funciona como una “amortiguación” que sostiene y equilibra la flexibilidad de la realidad económica y la rigidez de las normas legales vigentes.

Se requiere de un esquema tributario orientado a la estabilidad (vía equilibrio fiscal e incremento de la recaudación), y direccionado a lograr un efecto neutral del sistema impositivo con respecto al mercado de bienes y servicios, propendiendo a la invariabilidad de precios y transparencia en referencia a la asignación de recursos. Debe tornarse mínima la interferencia o incidencia del sistema impositivo en el proceso de formación de los precios relativos de la economía. El diseño impositivo actual actúa distorsionando el esquema de precios relativos, y alterando, consecuentemente, la distribución o imputación de recursos. Ejemplo ilustrativo de lo enunciado, es el impacto relativo de la recaudación impositiva y su relación directa con el efecto precio (un alto grado de la recaudación actual en Argentina corresponde a los tributos con un relevante efecto precio). Complementariamente, debe profundizarse el intento por implementar una estructura de gravámenes que resulten neutrales en una perspectiva de corto a mediano plazo en materia de asignación de recursos, y progresivos en los deciles de distribución del ingreso.

En la actualidad, el sistema tributario sufre los embates de una década con “caja de conversión”, debilidad tributaria, notoria inflexibilidad y sólida regresividad, inestabilidad fiscal y fluctuaciones manifiestas del esquema de financiamiento externo (particularmente en la Cuenta Capital de la Balanza de Pagos).

En relación a lo expuesto, una estructura tributaria con una gran dotación de gravámenes sobre el consumo, intensifica un súbito efecto precio y una traslación relativa al mercado de bienes y factores. Es por ello, que una tributación con supremacía visible de

los impuestos al consumo, requiere necesariamente evitar también cualquier recesión o contracción del nivel de actividad. Consecuentemente, una restricción de la recaudación genera un impacto inversamente proporcional en la ecuación fiscal. Por consiguiente, el déficit fiscal amerita una resolución basada en el endeudamiento, incremento de las alícuotas en los tributos existentes que agudizan la irracionalidad del esquema, o en su defecto, la concepción de nuevos gravámenes que no contribuyen de manera efectiva a una mejora de la recaudación impositiva. En estos momentos, se requiere una política tributaria con una “oferta impositiva” más equilibrada, y que combine armoniosa y eficientemente el abanico de instrumentos o herramientas tributarias. Un programa discontinuo de exenciones y variedad de alícuotas “alimentan” la evasión, conspira decididamente sobre la equidad horizontal en materia de sectores y regiones económicas, e impide el “autocontrol” de conductas evasivas.

Por otra parte, la reducción de la carga tributaria se vuelve inviable, ya que el resultante desfinanciamiento del gasto público aborta la pretendida estabilidad fiscal (o reducción del déficit en su defecto). Es imposible combinar la necesidad imperiosa de acelerar e incrementar el nivel de actividad económica, y la pretendida aspiración de selectividad en la política fiscal. Se puede inferir que un agravamiento de la carga tributaria, lejos de mejorar la distribución del ingreso o resultar neutro en su efecto, acentúa las desigualdades de la distribución. La distribución del costo social de la tributación se torna más regresiva que la distribución global del esquema de ingresos. La regresividad de la carga tributaria se deriva de una estructura tributaria compuesta de imposición sobre los consumos, de una particular esencia del tributo sobre la renta neta, y de un alto nivel de evasión y elusión fiscal.

El desafío trascendental de una nueva política tributaria es dotar e impregnar de progresividad al sistema. Sin embargo, tal como cita Gomez Sabaini y Santiere en “¿Quién paga los impuestos?” –Boletín N° 491 de la DGI de setiembre de 1994: “la actividad gubernamental se exterioriza a través de impuestos y gastos. De estas dos caras de la misma moneda, los gastos demuestran poseer un efecto decisivo en la función redistributiva. Los impuestos contribuyen en forma menos concluyente a la progresividad o regresividad, pero sería poco coherente dirigir los esfuerzos sobre una u otra variable.

Todo indica que, establecida una estrategia, los dos instrumentos (impuestos y gastos) deben ser utilizados en la misma dirección y ambos tienen un papel que desempeñar”.⁴¹

CAPITULO III

El Ingreso Público. Definición y Operatoria. La relevancia del Ingreso Tributario. Ingresos Tributarios y No Tributarios. Diferenciación. Composición de la recaudación tributaria en Argentina.

Es oportuno intentar responder a la pregunta de por qué se deben pagar los impuestos, evaluando la relevancia trascendental del Ingreso Público para el esquema de financiamiento de un Estado. Una de las respuestas a esta pregunta lo constituye el hecho que cada ciudadano recibe prestaciones de servicios por parte del Estado como educación, salud, seguridad, protección del medio ambiente. Para la concreción de estas prestaciones, que representan el gasto público, el mismo ciudadano está obligado a contribuir con el Estado mediante el pago de tributos. Estas contribuciones que se convierten en obligaciones tributarias, encuentran su límite en la capacidad económica y contributiva de los contribuyentes, marco legal vigente, y demás principios tributarios de igualdad y generalidad.

Como se expresó anteriormente, los tributos son obligatorios en virtud de las leyes que los crean, y **su finalidad la constituye la promoción del bienestar general.**

Consecuentemente, los tributos:

- Son exigidos por el Estado a los particulares, en el ejercicio de su poder de coacción.
- Son obligatorios, dado que surgen de una ley.
- Constituyen detracciones de la riqueza de los particulares.
- Su esencia tiene por finalidad la promoción del bienestar general.

En relación al vínculo entre el tributo, el Estado y los contribuyentes, se puede afirmar que **el Estado** se compromete a prestar servicios y garantías a los particulares, quienes, mediante el cumplimiento de las **obligaciones tributarias** (los tributos) aportan los medios para que el propio Estado concrete la realización de sus fines; simultáneamente

⁴¹ Gomez Sabaini y Santiere en “¿Quién paga los impuestos?” –Boletín N° 491 de la DGI. Buenos Aires, setiembre de 1994.

los mismos **contribuyentes** también participan de los beneficios derivados de los servicios que el Estado presta en la consecución del bienestar general del cual los particulares obviamente son parte.

Existe un vínculo jurídico entre los sujetos involucrados: el sujeto activo (el Estado) que establece las normas, y el sujeto pasivo (los contribuyentes) que deben cumplir con las obligaciones tributarias fijadas por la ley.

Esta relación se rige por el Derecho Público y se origina en la subordinación política, económica y social de los ciudadanos hacia el Estado.

En un Estado de derecho, la Administración Pública debe sostener y bregar por el cumplimiento de una de las funciones constitucionales del Estado, como es el cuidado del **interés general** conformado por el *interés de la comunidad*.

Dentro de este marco, la Administración Tributaria presenta servicios públicos lo que supone la erogación de fondos constituyendo los gastos del sector público nacional.

Para hacer frente a estos gastos, el Estado debe hacerse de recursos. Por lo tanto, nace y existe una obligación constitucional de contribuir de la ciudadanía con el sustento teórico en los distintos principios como el de igualdad, de equidad, o de generalidad.

Y en este proceso que implica que el Estado debe procurarse recursos (y para este caso en especial, recursos tributarios), es tan obvia como esencial la necesidad del cumplimiento por parte de la ciudadanía del pago de la deuda tributaria. Dicho pago puede ser voluntario o forzoso. En este último caso, la Administración Tributaria arbitrará los medios legales necesarios para aplicarlos en pos de lograr el cobro de las obligaciones tributarias adeudadas y no exteriorizadas por el contribuyente.

Los pagos de la deuda tributaria conforman la recaudación tributaria, una de las formas, quizás la más legítima de la que se vale el Estado para tener ingresos públicos.

Los Ingresos Públicos se componen por distintos elementos como por ejemplo la realización de activos del Estado, financiamiento externo e interno, y la recaudación tributaria.

*Con la **recaudación**, el Estado puede asignar los fondos para cubrir las necesidades de la comunidad propendiendo a la satisfacción del **interés general** y al funcionamiento de los servicios públicos. Existe de esta manera un beneficio general indeterminado.*

Deteniéndonos en la recaudación tributaria, resulta oportuno mencionar el concepto de **tributo**. Al respecto el Dr. Rosembuj expresa: “El tributo es un derecho económico de la Hacienda Pública, establecido con arreglo a la ley, en base a la capacidad económica y que se concreta en una prestación coactiva patrimonial, a cargo de todos los obligados a contribuir al gasto público. El tributo es un derecho económico de la Hacienda Pública y que, junto con los rendimientos patrimoniales de la misma, los productos de operaciones de la deuda pública y otros recursos, constituyen el haber de la Hacienda Pública... *Es una prestación coactiva patrimonial a favor de la Hacienda Pública y a cargo de un sujeto pasivo u obligado tributario, por la realización de un hecho imponible, previsto en la ley, que tiene por fundamento una actividad administrativa organizada, con finalidad colectiva y equitativa, al servicio de los intereses generales...* El tributo, como derecho económico público exige un comportamiento positivo del obligado, apto para **satisfacer el interés público tutelado: el denominado interés fiscal**. El derecho a la prestación económica es una garantía de una utilidad sustancial (Alessi) a favor de la Hacienda Pública y cuyo fundamento y límite es la legalidad y la capacidad económica... El tributo se concreta en una prestación coactiva patrimonial en favor de la Hacienda Pública.”⁴²

Otra de las razones de la existencia del tributo está justificada en el hecho de formar parte de una sociedad organizada. Tal como lo expone el Dr. Rosembuj: “El fundamento del tributo, su causa, es: el disfruto o goce por parte de los ciudadanos de los privilegios de vivir en una sociedad organizada, establecida y protegida por la dedicación del tributo a los fines públicos (U.S.,301, Carmichael v. Southern Coal).”⁴³

Los **Ingresos Públicos** tal como lo define Sainz de Bujanda:⁴⁴ "Son los fondos que, merced al ejercicio de la actividad de la Hacienda Pública afluyen efectivamente al Tesoro Público". Y podríamos agregar, que dichos fondos luego son aplicados para financiar los gastos públicos.

Los Ingresos Públicos se *clasifican en:*

⁴² Rosembuj, Tulio, “Elementos del Derecho Tributario II”, p. 17-18, 29, 20, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU) S.A. , Barcelona, 1989.

⁴³ Rosembuj, Tulio, “Elementos del Derecho Tributario II”, p. 18, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU) S.A. , Barcelona, 1989.

⁴⁴ Sainz de Bujanda, en “Ingresos Públicos No Tributarios en Costa Rica”, de Alvarado Zelada, Nedhelka, Universidad para la Cooperación Internacional Maestría en Derecho Empresarial, publicado en la página de internet www.lafacu.com en febrero de 2004.

- ❖ **Ingresos Públicos Tributarios:** son los exigidos por el Estado de manera coactiva o unilateral.
- ❖ **Ingresos Públicos No Tributarios:** los obtenidos por el Estado y demás Entes Públicos por medio del recurso de crédito (endeudamiento: Deuda Pública), y de otros Ingresos provenientes de su propia actividad financiera. Dentro de esta clase, algún sector de la Doctrina incluye a los precios públicos.
 - Algunos Ingresos Públicos No Tributarios son: Venta de bienes, Alquiler de Edificios, Venta de Lotería, Venta de Seguros, Venta de Servicios, Ingresos por concepto de préstamos, Intereses sobre bonos del Gobierno Central, Intereses y comisiones sobre préstamos a Gobiernos Locales, Intereses sobre préstamos concedidos a Instituciones Públicas de Servicio. También son Ingresos No Tributarios ciertos Derechos y Tasas Administrativas.
 - Un concepto relevante a considerar es la **Deuda Pública**. Constituye una forma de ingresos que se obtienen a favor del Estado, el que recurre al crédito como un instrumento de financiación del déficit presupuestario. Dentro de la Deuda Pública, encontramos la *Deuda Interna*, compuesta por todas las obligaciones que deberán cancelarse a personas, físicas o jurídicas, residentes en el territorio nacional; y la *Deuda Externa*, constituida por las obligaciones que deberán cancelarse a Organismos Internacionales, o bien a personas, físicas o jurídicas, domiciliadas en el extranjero.
 - **Precios Públicos:** Estos precios se relacionan a las empresas públicas, y más específicamente en cuando éstas prestan servicios públicos. En este sentido afirma la Licenciada Nedhelka Alvarado Zelada: "...Basta con el hecho de que el mercado fije una determinada contraprestación de forma diversa al mercado libre para que estemos frente a este tipo de recursos... Se habla que el precio público, es aquel que cubrirá el monto del coste de un servicio, el cual se deberá fijar a base de criterios públicos."⁴⁵ Complementariamente, para Giuliani Fonrouge "los precios públicos exigidos por las empresas y servicios estatales se ubican entre los ingresos que no revisten de carácter tributario... por ende se dan por razones de oportunidad económica y política,... y se establecen por empresas que actúan según las normas de Derecho Público Administrativo que atienden a la gestión

⁴⁵ Alvarado Zelada, Nedhelka, "Ingresos Públicos No Tributarios en Costa Rica" Universidad para la Cooperación Internacional Maestría en Derecho Empresarial, publicado en la página de internet www.lafacu.com en febrero de 2004.

de los bienes de la comunidad dentro del sistema negocial de los precios, pero con las garantías que requiere el servidor público.”⁴⁶

❖ **Ingresos Patrimoniales:** los obtenidos por los Entes Públicos en su condición de propietario de su patrimonio o como accionista de empresas públicas o privadas.

Algunas de las *características* de los Ingresos Públicos son las siguientes:

- El Ingreso Público es siempre una suma de dinero: Aquellos recursos que no sean monetarios no constituyen ingresos públicos, sino que se consideran prestaciones en especie o personales que están justificadas por el deber del Estado de satisfacer ciertas necesidades públicas.
- El Ingreso Público es percibido por un Ente: la descripción de “público” se refiere al titular del ingreso, sin especificar el régimen jurídico que se aplica. Esto es así dado que hay ciertos ingresos públicos destinados o asignados al ordenamiento privado, como por ejemplo los ingresos que se obtienen por la venta de títulos que representan el capital del Estado.
- Su objetivo fundamental es financiar el Gasto Público: La principal función del Ingreso Público la constituye el financiamiento del gasto público. Aunque en algunas oportunidades, con esos fondos puede perseguirse la aplicación de alguna política monetaria o económica.

En relación a la **distribución del ingreso**, previamente es necesario citar lo que en sí mismo representa el ingreso. El ingreso de un país en un período determinado es el producto de la utilización de recursos productivos durante ese período. La riqueza de un país es el conjunto de activos físicos, propiedad de las economías domésticas.

El ingreso nacional, es distribuido entre los individuos y las familias del país por medio de los mercados de factores. Esta distribución resultará más o menos equitativa, justa e igualitaria, según sea el sistema de precios o retribuciones vigentes.

En pos de lograr una distribución equitativa e igualitaria, el Estado interviene aplicando medidas que conforman las **políticas distributivas**.

La política de distribución dispone de distintos instrumentos:

- Sistema Impositivo

⁴⁶ Giuliani Fonrouge, en “Ingresos Públicos No Tributarios en Costa Rica”, de Alvarado Zelada, Nedhelka, Universidad para la Cooperación Internacional Maestría en Derecho Empresarial, publicado en la página de internet www.lafacu.com en febrero de 2004.

- Transferencias, más específicamente gastos de transferencia: constituyen pagos que el Estado efectiviza sin la retribución correspondiente ni en bienes ni en servicios por parte del receptor, como por ejemplo el seguro de desempleo.
- Medidas de intervención directa en los mecanismos del mercado (congelamiento de salarios, controles de precios de artículos de primera necesidad, salarios mínimos, etc.).

El Estado interviene con el objetivo de cumplir con las distintas funciones del sector público. Las principales funciones del sector público son:

- **Función Fiscal:** relacionada con los impuestos.
- **Función Reguladora:** mediante la sanción de leyes que afectan la actividad económica.
- **Función Proveedora:** proveyendo a la comunidad de bienes y servicios a través de las empresas públicas.
- **Función Redistributiva:** intentando modificar la distribución de la renta entre los ciudadanos, o entre las regiones.
- **Función Estabilizadora:** mediante controles macroeconómicos.

Son **objetivos** del sector público:

- Mantener una estabilidad de precios.
- Propiciar el crecimiento económico.
- Elevar el nivel de empleo.

Tal como surge del **Presupuesto Nacional para el año 2004**, el **93.2 %⁴⁷** del total de los recursos con los que contará el Estado (57.175,1 millones de pesos sobre el total de 62.012,3 millones de pesos) lo constituyen los Ingresos Tributarios y Contribuciones a la Seguridad Social.

Como se ve nítidamente, la recaudación tributaria tiene una importancia superlativa dentro de la estructura de los recursos con los que cuenta el Estado Nacional.

No es la intención de este trabajo analizar en profundidad el Presupuesto Nacional sino más bien considerarlo como un elemento más que contribuye a desarrollar y sostener la teoría de la importancia de la Recaudación en la contribución de mantener y proteger los intereses nacionales, siendo la fuente más legítima de obtención de recursos para la Administración Nacional.

⁴⁷ Ley de Presupuesto Nacional – año 2004.

*Entonces, equivaldría a decir que la Recaudación puede y debe considerarse como un **bien común**, de interés general cuyo interés fiscal no es sólo del Estado sino de los contribuyentes que tienen una participación activa en este proceso. Por eso decimos que la recaudación tiene una característica de interés fiscal compartido.*

A continuación se expondrá un análisis de la recaudación según la materia gravada, en relación a los datos registrados en los años 2001 y 2002.

Previamente es oportuno describir el criterio que se sigue en este desarrollo, el que corresponde a lo determinado en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional. En referencia a ello, se describirá la incidencia de los tributos en la recaudación de acuerdo a la clasificación que al respecto dicho manual establece y que consta en las “Estadísticas Tributarias Año 2002 de la Administración Federal de Ingresos Públicos”.⁴⁸

- **Impuestos sobre la renta, las utilidades y las ganancias de capital:** compuesto por los “gravámenes sobre la renta neta efectiva o presunta de las personas físicas y las utilidades de las empresas; tributos sobre las ganancias de capital provenientes de la venta de tierras, valores u otros activos, los de base presunta, que como parte de un impuesto sobre la renta gravan renta de la propiedad, la tierra y los bienes raíces, los impuestos sobre las ganancias de juegos de azar y sobre cualquier otra forma de renta específica.”
- **Contribuciones al seguro social:** “agrupan pagos obligatorios que efectúan los asegurados o sus empleadores a instituciones gubernamentales que proporcionan prestaciones de bienestar y seguro social.”
- **Impuestos sobre la propiedad:** “incluyen los que gravan el uso de la propiedad y la transferencia de riqueza de bienes muebles o inmuebles recaudados a intervalos regulares, una sola vez o en el momento de la transferencia: es decir, los impuestos permanentes sobre la propiedad inmueble o el patrimonio neto, los que gravan el cambio de la propiedad por herencia, cesión gratuita u otras transacciones, los gravámenes únicos por mejoras y los especiales sobre el capital.”
- **Impuestos internos sobre bienes y servicios:** “comprenden los gravámenes de derecho sobre la producción, extracción, venta, transferencia, arrendamiento o aprovisionamiento de bienes y prestación de servicios, o relativos al uso de bienes o

⁴⁸ “Estadísticas Tributarias Año 2002 de la Administración Federal de Ingresos Públicos”, Rep. Argentina, p. 77.

permisos para utilizar bienes o realizar actividades. Esta agrupación reúne los impuestos acumulativos aplicados en una o en varias etapas, todos los generales a las ventas, al valor agregado, selectivos sobre la producción y el consumo de bienes, sobre el uso de vehículos automotores y otros bienes y sobre los permisos para realizar actividades. Se deducen de esta categoría las Devoluciones.”

- **Impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales:** se incluyen los “derechos de importación que gravan los bienes por el hecho de ingresar al país, y otros cargos cuya base tributaria es la importación (tasas consulares, impuestos de estadística y derechos fiscales).” También se incluyen los “derechos de exportación que gravan los bienes por el hecho de ser enviados fuera del país, los impuestos sobre transacciones cambiarias que se aplican a la venta y compra de divisas y otros sobre distintos aspectos del comercio internacional.”

Teniendo en cuenta lo previamente mencionado, se procederá a efectuar el análisis de la recaudación según la materia gravada en relación a los datos de los años 2001 y 2002.⁴⁹

En relación al **total recaudado** durante el período **2001**, el que ascendió a la suma de **46.100.495 miles de pesos corrientes**, los impuestos sobre la Renta, las utilidades y las ganancias de capital, representaron un 23,3% del total, las contribuciones al seguro social incidieron en un 17,8% sobre el total referenciado, los impuestos sobre la propiedad impactaron en un 8,3% sobre el global, los impuestos internos sobre bienes y servicios reflejaron un 46,3% sobre el total general, y los tributos sobre el comercio y las transacciones internacionales representaron un 3,6% sobre el total general. El rubro “otros impuestos” contribuyó en un 0,8% sobre el global.

Abordando una evaluación más detallada y desagregada en cuanto a la evolución del impacto del total de la recaudación en razón de la materia gravada durante el año 2001, con respecto al rubro de impuesto sobre la propiedad, el tributo sobre las transacciones financieras y de capital incidieron en un 6,5% sobre el total del ejercicio, los impuestos permanentes sobre bienes raíces y sobre el patrimonio neto, sobre herencias, legados y regalos y no permanentes sobre la propiedad impactan en un 1,7% sobre el total global del período, mientras que otros impuestos permanentes sobre la propiedad representaron un 0,1% del total general.

⁴⁹ Fuente: “Estadísticas Tributarias Año 2002 de la Administración Federal de Ingresos Públicos”, Rep. Argentina, p. 77-79.

En lo que respecta al rubro de impuestos internos sobre bienes y servicios, el desagregado refleja que los impuestos generales sobre ventas, cifra de negocios o valor agregado representaron un 33,3% del total global, los impuestos selectivos a la producción y al consumo de bienes incidieron en un 11,1% sobre el total general, y los impuestos sobre servicios específicos, sobre el uso de bienes o sobre las licencias para utilizar bienes o realizar actividades y otros impuestos sobre bienes y servicios impactaron en un 1,5% sobre el global.

En lo atinente, a la materia gravada sobre el comercio y las transacciones internacionales, los derechos de importación representaron un 3,4% sobre el total, mientras que los derechos de exportación e impuestos sobre las transacciones cambiarias, y otros impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales impactaron ambos en un 0,1% sobre el total general.

Efectuando un análisis desagregado del grado de participación de los ítems que impactan relativamente en cada rubro o materia gravada, los impuestos sobre las transacciones financieras y de capital incidieron en un 78,3% sobre el total de impuestos sobre la propiedad, los impuestos permanentes sobre bienes raíces y sobre el patrimonio neto, sobre herencias, legados y regalos y no permanentes sobre la propiedad reflejaron un 20,2% del total del tributo sobre la propiedad; finalmente, otros impuestos permanentes sobre la propiedad impactaron en un 1,5% sobre los impuestos sobre la propiedad. En relación a los impuestos internos sobre bienes y servicios, los tributos generales sobre ventas, cifra de negocios o valor agregado representaron un 72% sobre el total de impuestos internos sobre bienes y servicios, los impuestos selectivos a la producción y al consumo de bienes impactaron en un 24,7% sobre el rubro citado, mientras que los impuestos sobre servicios específicos, sobre el uso de bienes o sobre las licencias para utilizar bienes o realizar actividades y otros impuestos sobre bienes y servicios representaron un 3,3% sobre la materia gravada de los tributos internos sobre bienes y servicios. En lo que respecta a los impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales, los derechos de importación incidieron en un 93,9% en relación al total de esta materia gravada, los derechos de exportación e impuestos sobre las transacciones cambiarias reflejaron un 3,1% sobre el total del rubro, mientras que finalmente otros impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales representaron el 2,9% sobre el total del impuesto sobre el comercio y las transacciones internacionales.

Por otra parte, abordando el análisis del **ejercicio 2002**, el rubro de impuestos sobre la renta, las utilidades y las ganancias de capital representó un 18,4% sobre el total general, las contribuciones al seguro social un 16,00% sobre el global, los tributos sobre la propiedad un 10,6% sobre el total general, mientras que los impuestos internos sobre bienes y servicios y los impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales incidieron en un 42,2% y 12,3% sobre el global. Complementariamente, el rubro otros impuestos contribuyó en un 0,6% sobre el total general.

En lo atinente al desagregado de ítem por cada rubro o materia gravada (impuestos sobre la propiedad) y su incidencia sobre el total global, los impuestos sobre las transacciones financieras y de capital impactaron en un 9,5% sobre el total, los tributos permanentes sobre bienes raíces y sobre el patrimonio neto, sobre herencias, legados y regalos y no permanentes sobre la propiedad un 1,00%, y otros impuestos permanentes sobre la propiedad impactaron en 0,1% sobre el total general. En lo que respecta a los impuestos internos sobre bienes y servicios, los tributos generales sobre ventas, cifra de negocios o valor agregado representaron un 29,4% sobre el total general, los impuestos selectivos a la producción y al consumo de bienes representaron un 12,4% sobre el global, mientras que los impuestos sobre servicios específicos, sobre el uso de bienes o sobre las licencias para utilizar bienes o realizar actividades y otros impuestos sobre bienes y servicios impactaron en un 0,4% sobre el global. En lo referente a los impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales, los derechos de importación contribuyeron en un 2,5% sobre el total general, los derechos de exportación e impuestos sobre las transacciones cambiarias impactaron en un 9,7% sobre el global, mientras que otros impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales incidieron en un 0,1% sobre el total general.

En lo atinente a la contribución relativa de cada ítem en el rubro o materia gravada (impuestos sobre la propiedad), los tributos sobre las transacciones financieras y de capital participan en un 89,4% del total de los impuestos sobre la propiedad, los tributos permanentes sobre bienes raíces y sobre el patrimonio neto, sobre herencias, legados y regalos y no permanentes sobre la propiedad incidieron en un 9,5% sobre el total del rubro, y finalmente, otros impuestos permanentes sobre la propiedad participaron en un 1,1% sobre el total de impuestos sobre la propiedad. En relación a los impuestos internos sobre bienes y servicios, los tributos generales sobre ventas, cifra de negocios o valor agregado representó un 69,7% sobre el total del rubro, los impuestos selectivos a la producción y al

consumo de bienes impactó en un 29,3% mientras que los tributos sobre servicios específicos, sobre el uso de bienes o sobre las licencias para utilizar bienes o realizar actividades y otros impuestos sobre bienes y servicios impactaron en un 0,9% sobre el total de impuestos internos sobre bienes y servicios. En los que respecta a la materia gravada correspondiente al comercio y a las transacciones internacionales, los derechos de importación representaron un 20,6% del rubro, los derechos de exportación e impuestos sobre las transacciones cambiarias significaron un 79% del total del rubro, mientras que otros impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales impactaron en un 0,4% sobre el total de impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales.

En cuanto a la **variación relativa** o porcentual de cada rubro o materia gravada **del ejercicio 2002 con respecto al período 2001**, vemos que los impuestos sobre la renta, las utilidades y las ganancias de capital tuvieron una variación negativa del 11,2%, el rubro de las contribuciones al seguro social una variación positiva del 1,5%, los impactos sobre la propiedad una variación positiva del 44,3%, los impuestos internos sobre bienes y servicios una variación positiva del 2,5%, los impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales una variación positiva del 279,20%, mientras que finalmente el “rubro otros” tuvo una variación negativa del 16,1%.

En lo que respecta a los ítems componentes de cada rubro o materia gravada, observamos que los impuestos sobre las transacciones financieras y de capital tuvieron una variación relativa positiva del 64,7%; los tributos permanentes sobre bienes raíces y sobre el patrimonio neto, sobre herencias, legados y regalos y no permanentes sobre la propiedad, una variación negativa del 32%; finalmente otros impuestos permanentes sobre la propiedad variaron positivamente en un 4%. En relación a los impuestos internos sobre bienes y servicios, los tributos generales sobre ventas, cifra de negocios o valor agregado tuvieron una variación negativa del 0,7%; los impuestos selectivos a la producción y al consumo de bienes, una variación positiva del 21,6%; mientras que los impuestos sobre servicios específicos, sobre el uso de bienes o sobre las licencias para utilizar bienes o realizar actividades y otros impuestos sobre bienes y servicios, una variación negativa del 70,7%. En relación al rubro de impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales, los derechos de importación tuvieron una variación negativa del 17%, los derechos de exportación e impuestos sobre las transacciones bancarias, una variación positiva del 9.492,60%, mientras que otros impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales tuvieron una variación negativa del 42,4%.

De todo lo descripto anteriormente se deduce que la incidencia mayor dentro del esquema de recaudación tributaria presentado, corresponde a los “Impuestos Internos sobre Bienes y Servicios, que constituyen los impuestos indirectos sobre el consumo, y que representa el 42,2% del total de la recaudación. En segundo lugar, pero con una brecha considerable (23,8%) se encuentran los tributos a la renta con el 18,4% del total recaudado.

La variación relativa o porcentual del PBI Nacional 2002/2001, es del 16,33%. Esto demuestra que ha habido un aumento en la estructura de crecimiento económico o nivel de actividad.⁵⁰

Con respecto a la incidencia del Impuesto al Valor Agregado en las distintas actividades económicas, y considerando la regresividad de nuestro sistema tributario, se expone una síntesis del **Impuesto al Valor Agregado**, en cuanto a las presentaciones y los débitos y créditos fiscales por actividad económica, en el período de enero a diciembre de 2002:⁵¹

Abordando la evaluación y análisis de los rubros más representativos de la actividad económica del período 2002 y su incidencia sobre la recaudación del Impuesto al Valor Agregado, al tomar en cuenta las presentaciones de dicha obligación fiscal, podemos inferir que rubros del comercio al por mayor y al por menor, reparación de vehículos automotores, motocicletas, efectos personales y enseres domésticos; la agricultura, ganadería, caza y sicultura; la industria manufacturera; los servicios inmobiliarios, empresariales y de alquileres; y los servicios de transporte, de almacenamiento y de comunicaciones, tuvieron el mayor impacto dentro de la actividad económica con el 32,9%; 18,9%; 12,2%; 11,5%; y 9,2% respectivamente (en cuanto a la relación de promedio mensual).

En relación al análisis del débito fiscal por actividad económica, la evaluación es coincidente con los rubros descriptos anteriormente, pero con incidencias del 37,7%; 16,3%; 13%; 9,9%; y 9,9% respectivamente.

Al abordarse el crédito fiscal, las actividades enumeradas en cuestión, impactaron en un 35%; 21,1%; 12,5%; 9%; y 9,6%; respectivamente en la estructura económica porcentual (también en referencia a un promedio mensual).

⁵⁰ Fuente: Secretaría de Programación Económica y Regional del Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos, en “Estadísticas Tributarias Año 2002 de la Administración Federal de Ingresos Públicos”, Rep. Argentina, p. 487.

⁵¹ Fuente: “Estadísticas Tributarias Año 2002 de la Administración Federal de Ingresos Públicos”, Rep. Argentina, p. 97-103.

Si se toma en perspectiva el importe total y trascendencia de la actividad económica en el impuesto al Valor Agregado (en cuanto al débito y crédito fiscal), los rubros de la industria manufacturera; el comercio al por mayor y al por menor, reparación de vehículos automotores, motocicletas, efectos personales y enseres domésticos; los servicios de transporte, de almacenamiento y de comunicaciones; la agricultura, ganadería, caza y sicultura; y la explotación de minas y canteras, fueron los más relevantes y significativos con incidencias del 30,3% y 38,9 %; 29,6% y 31,1%; 8,4% y 6,5%; 7,8% y 6,2%; y 5,4% y 4,7% respectivamente en el caso del débito y crédito fiscal pertinente.

El Impuesto al Valor Agregado grava las ventas, las importaciones definitivas y las obras, locaciones y prestaciones de servicios, con una alícuota general del 21%. La ley establece una categoría de Responsable no Inscripto para los contribuyentes que no adhirieron al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes –Monotributo-, que efectúan actividades con ingresos anuales que no superan las sumas determinadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos. Estos responsables ingresan un incremento del 50% de la tasa general vigente. (Se detalla en el capítulo II, Sistema Tributario Argentino, Impuesto al Valor Agregado).

Es importante recordar que el “fuerte” del ingreso fiscal actual es la variable tributaria, canalizada particularmente en el IVA (por el aumento del nivel de actividad económica) , en la retención a las Exportaciones (por el aumento del volumen del intercambio comercial en razón de la modificación del tipo de cambio –devaluación-, y la consecuente obtención de competitividad en los mercados globales), y el llamado “Impuesto al Cheque”. Esto demuestra que se torna esencial la conformación de un sistema tributario progresivo con impuestos no distorsivos (en contraposición al carácter distorsivo de los gravámenes señalados anteriormente en el marco del sistema tributario argentino de la actualidad).

CAPITULO IV

Concepto de Interés. Diferentes ópticas. Interés Nacional. Interés Público. Interés General. Descripción y Características.

Resulta oportuno para la prosecución del análisis, abordar el **concepto de interés**:

- Desde el punto de vista etimológico: proviene del latín íter (entre) y esse (ser - estar), lo que significa “estar entre”. Nos indica por un lado, un sentido de intermediación, y por otro, la vinculación entre al menos dos partes, lo que le asigna un alto contenido social, indicando una convivencia. Asimismo, tal como consta en el "Diccionario crítico etimológico castellano e hispánico" de COROMINAS y PASCUAL, "interés" proviene del verbo ser (en latín essere). A su vez, la sustantivación del latín interesse, indica "estar interesado". Es un cultismo usado en castellano aproximadamente desde 1600. Interesse, en latín, tiene el sentido de "importar" o también de "asistir". Cultismo es palabra culta o erudita.⁵²
- Desde el punto de vista semántico: el interés, acorde lo expone la Real Academia Española, se define como: “provecho, utilidad, ganancia”⁵³; “valor de algo”⁵⁴; “la inclinación anímica hacia un objeto o persona, etc.”⁵⁵. Aquí la carga es más bien psicológica, inclinándose hacia un elemento que resulta valioso, importante y apreciable. En lo que respecta al interés colectivo, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española lo define como: “conveniencia o necesidad del carácter colectivo en el orden moral o material.”⁵⁶ Esta definición resulta útil para nuestro trabajo dado que queda demostrada la existencia de varios individuos que interrelacionan y que, primero individualmente y después en forma conjunta o colectiva, definen un “orden moral” que a su vez satisface sus “intereses” o necesidades.
- Desde el punto de vista filosófico: indica la tendencia de la especulación humana, mostrando su voluntad en el cumplimiento de los fines que persigue.
- Desde el punto de vista jurídico: el interés puede convertirse en un derecho colectivo cuando se le reconoce en las normas jurídicas. En este caso entonces, se podrá reclamar la tutela o protección jurisdiccional efectiva de esos intereses. Es decir, los

⁵² Corominas, J. y Pascual, J.A. "Diccionario crítico etimológico castellano e hispánico", Gredos, Madrid, 1980.

⁵³ Real Diccionario de la Lengua Española, voz: Interés, 1ª acepción, Madrid, Espasa-Calpe, publicado en la página de internet www.punto.edu.ar/comunidades/humanidades/leng-modernasyclasicas, en marzo de 2004.

⁵⁴ Real Diccionario de la Lengua Española, voz: Interés, 2ª acepción, Madrid, Espasa-Calpe, publicado en la página de internet www.punto.edu.ar/comunidades/humanidades/leng-modernasyclasicas, en marzo de 2004.

⁵⁵ Real Diccionario de la Lengua Española, voz: Interés, 4ª acepción, 21ª edición, Madrid, Espasa-Calpe, 1992, p. 832 en “Intereses Difusos y Colectivos” de Hernández Martínez María del Pilar, publicado en internet el 05/01/04 a las 17:00 horas.

⁵⁶ Real Diccionario de la Lengua Española, voz: Interés, 6ª acepción, 21ª edición, Madrid, Espasa-Calpe, 1992, p. 832 en “Intereses Difusos y Colectivos” de Hernández Martínez María del Pilar, publicado en internet el 05/01/04 a las 17:00 horas.

intereses que se protegerán serán los que se expresen en las normas legales (la Constitución, las leyes).

Teniendo en cuenta las definiciones anteriores, podemos determinar los elementos que componen al *interés*:

- Persona física o jurídica: existe un ente que posee y sostiene dicho interés.
- Vínculo de relación: entre la necesidad generada y el bien o fin que se persigue alcanzar.
- Necesidad: nace un interés porque existe una “necesidad” de cubrir ausencia o privación de alguna cosa. O bien al revés, nace un interés y entonces a partir de allí se genera también una necesidad de cumplir con el fin que ese interés generó.
- Bien: el fin en sí mismo que es motivo de interés.

Como he mencionado con anterioridad en anteriores capítulos, pueden existir intereses contrapuestos de los distintos sectores que convergen en la Comunidad Nacional. Aquí es cuando el legislador y el Poder Ejecutivo deberán equilibrar los intereses que se encuentren en conflicto. Los intereses sobre los cuales el legislador ejerce una protección son los intereses considerados “bienes jurídicos”.⁵⁷

A su vez, teniendo en cuenta la tutela jurisdiccional y desde la órbita jurídica, cuando los conflictos lleguen a conocimiento del juez, el mismo, en cumplimiento de sus funciones, deberá proteger esos intereses manteniendo el espíritu que tuvo el legislador al dictar la norma que los tutela; y en el caso que no existiera norma que los legisle, el juez también se verá obligado a resolver las controversias planteadas en base a criterios que pudiere sostener el legislador, y en base a consideraciones psicológicas, éticas o sociales que aplicará en el ejercicio de sus funciones.

Seguidamente, expondré un Breve análisis del interés *desde el punto de vista jurídico*.

Voy a detenerme en las dos posiciones desde el punto de vista jurídico, a partir de las cuales es posible analizar el interés: de acuerdo a la posición objetivista o de acuerdo a la posición voluntarista.

⁵⁷ Hernández Martínez, María del Pilar, “Intereses Difusos y Colectivos” publicado en internet el 05/01/04 a las 17:00 horas.

- *La posición objetivista* realiza un análisis teniendo en cuenta el objeto que se estudia (el interés en este caso) y su relación con la “teoría del objeto jurídico”.⁵⁸ Se excluye al elemento volitivo.

Dentro de esta posición se verifican dos situaciones de análisis:

- 1) Objetiva: aquí el elemento es el bien. Se observa la actitud de un individuo (persona física o jurídica) con relación a un bien.
- 2) Subjetiva: aquí el elemento es el sujeto, el individuo.

- *La posición voluntarista* incluye al elemento volitivo. En base a esta posición la relevancia prevalece en el sujeto y los actos que efectúe para alcanzar el interés que persigue y así satisfacer sus necesidades.

Los intereses tendrán su importancia según le sea asignado por el orden jurídico. Según lo expuesto por María del Pilar Hernández Martínez, sistemáticamente se puede resumir el análisis de la siguiente manera:

- 1) “Clasificación de los intereses.
- 2) Determinación de los límites dentro de los cuales algunos intereses merecen protección.
- 3) La especificación de las prioridades y preferencias de unos intereses sobre otros.
- 4) La formulación de esquemas de compromiso de armonización entre intereses contrarios. (Se encontrarán intereses de índole religioso, político, moral, económico, estrictamente individuales; en este sentido, se puede decir que el interés jurídico no reconoce límites objetivos).”⁵⁹

Considerando al “interés” como bien jurídico, se puede efectuar la siguiente clasificación:

Según Recasens, los intereses se clasifican en:⁶⁰

- **Intereses públicos:** son los intereses que le corresponden al Estado en tanto que la organización pública pueda tener determinadas necesidades.
- **Intereses sociales:** son aquellos intereses ubicados entre los intereses personales y los públicos. Incluyen intereses como la paz, el orden la seguridad (no sólo general sino en cuanto al orden jurídico), el bien común, la cultura, el progreso, la

⁵⁸ Hernández Martínez, María del Pilar, “Intereses Difusos y Colectivos” publicado en internet el 05/01/04 a las 17:00 horas.

⁵⁹ Hernández Martínez, María del Pilar, “Intereses Difusos y Colectivos”, página 50, publicado en internet el 05/01/04 a las 17:00 horas.

⁶⁰ Recasens, “Tratado General,...”, cit. p. 231, en “Intereses Difusos y Colectivos” de Hernández Martínez María del Pilar, publicado en internet el 05/01/04 a las 17:00 horas.

conservación de los recursos naturales, y la existencia de un orden social que prevea a todos con oportunidad y eficacia de estos bienes.

- **Intereses individuales:** son los intereses personales, atinentes a la personalidad, la libertad, la vida, libertad de creencias, de trabajo, etc.

De acuerdo a esta acepción, los intereses sociales se ven como sinónimos de los **intereses generales**.

Franco Bricola,⁶¹ teniendo en cuenta el derecho italiano y el derecho francés, realiza una clasificación del interés considerando la personalidad jurídica que revisten los mismos, en:

- Intereses individuales de los integrantes del grupo.
- Interés social del grupo.
- Interés colectivo, diferenciándolo del interés general (el que es tutelado por el Ministerio Público y le pertenece al Estado-Comunidad).
- Interés general, entendiéndose por interés general al interés que hace a la generalidad de los ciudadanos, definición equiparable al interés público, en cuanto es el interés de todos el lograr alcanzar el bien común.
- Interés institucional, modelo del interés colectivo. Es el “conjunto de poderes inherentes a la organización y participación del ente en salvaguarda de su propio fin.”⁶²

Debo advertir que, desde mi punto de vista, no resulta idéntica o “equiparable” la definición de interés general a la de interés público, dado que, aunque sí es cierto que ambos intereses buscan alcanzar el bien común, el interés general es más amplio que el interés público. Esto es así, en cuanto que en el interés general incluyo no sólo el bien común en cuanto al cumplimiento organizacional público del Estado, desde su obligación estatal de cubrir las necesidades de la comunidad, sino al progreso, a la conservación de los recursos naturales, a la cultura, y a la **recaudación** como un elemento adicional que colaborará en la previsión de la existencia de un orden social.

Siguiendo la línea del derecho italiano, Giannini Cocco, clasifica a los intereses en público y colectivo. Coincidiendo con Bricola, Pardolessi establece que los intereses de un grupo son los intereses institucionales: “el interés del grupo es el conjunto de las

⁶¹ Bricola, Franco, “La tutela degli interessi collettivi nel processo penale”, p. 105 y ss., en “Intereses Difusos y Colectivos” de Hernández Martínez María del Pilar, publicado en internet el 05/01/04 a las 17:00 horas.

⁶² Bricola, Franco, “La tutela degli interessi collettivi nel processo penale”, p. 105 y ss., en “Intereses Difusos y Colectivos” de Hernández Martínez María del Pilar, publicado en internet el 05/01/04 a las 17:00 horas.

situaciones individuales que bajo él subyacen –gruppeninteresse.” Lugo distingue entre interés individual e intereses públicos generales. En lo que respecta a estos últimos, su importancia recae en su significatividad colectiva que son otorgados para su protección al “ente público territorial”.⁶³

La doctrina italiana en cuanto al desarrollo conceptual del interés, ha sido considerada como modelo dentro de los países latinoamericanos, como es el caso de Brasil por ejemplo.

El autor José Carlos Barbosa Moreira en su obra sobre la tutela de los intereses, efectúa una clasificación en orden a tres momentos:⁶⁴

- Un primer momento: surgen los intereses individuales y los conflictos que se generan entre ellos (ejemplo: litisconsorcio).
- Un segundo momento: donde aparece el interés común para un grupo más amplio de individuos (ejemplo: intereses de los accionistas de una sociedad anónima). Aquí existe un vínculo jurídico para todos los miembros del grupo y un interés derivado para cada uno de los miembros.

Un tercer momento: donde existen intereses comunes a un colectivo de individuos. No necesariamente exista un vínculo jurídico dado que se trata de una relación más general.

Dentro del análisis, es fundamental incorporar lo referente al **Interés Nacional**. “Interesa” a una Nación, la educación, la salud, el medio ambiente, la satisfacción de las necesidades sociales de la comunidad, el respeto al derecho de la soberanía, y como elemento innovador, diré que también la **recaudación** conforma un elemento más del Interés Nacional.

Considerar a **la recaudación como un interés nacional** (y por ello, legítimo), puede llegar a constituirse en un nuevo fenómeno social, al menos en lo que hace a la doctrina argentina.

Una Nación jurídicamente organizada se convierte en un Estado que, procurando el cumplimiento de las normas se obliga a garantizar la consecución del interés general, haciendo uso de todas sus instituciones sociales, legislativas, jurídicas y ejecutivas.

⁶³ Cocco, Giannini, Pardolessi, Lugo y otros en “Intereses Difusos y Colectivos” de Hernández Martínez María del Pilar, publicado en internet el 05/01/04 a las 17:00 horas.

⁶⁴ Barbosa Moreira, José Carlos, “A ação popular do direito brasileiro como instrumento de tutela jurisdiccional dos chamados Intereses Difusos”, p. 26-74, en “Intereses Difusos y Colectivos” de Hernández Martínez María del Pilar, publicado en internet el 05/01/04 a las 17:00 horas.

Pensar en los intereses nacionales de un Estado no es un tema menor. El contenido de ese interés nacional se verá reflejado en su contexto socio-cultural y político, desde el cual ese Estado planteará su política exterior.

Digamos que, teniendo en cuenta el desenvolvimiento actual de las relaciones internacionales, un Estado interactúa formando parte de la Comunidad Internacional. Esta Comunidad la conforman naciones soberanas que, según la teoría del realismo clásico de Morgenthau o Raymond Aron, “compiten entre sí por el *poder*, y entonces su política exterior tendrá como base mínima la supervivencia de la Nación. Dicha *supervivencia es la exigencia mínima del interés nacional*. Entendiéndose por supervivencia no sólo a que los individuos que la conforman no perezcan, sino también que esa comunidad conserve su lengua, su cultura, religión, valores tradicionales, etc.”⁶⁵

Uno de los principios básicos de una Nación es sostenerse como Estado soberano, mostrándose dentro de la Comunidad Internacional de manera autónoma e independiente.

Un elemento que se vincula a la necesidad de soberanía de una Nación es la defensa y sustento de sus recursos naturales, su territorialidad, su aspecto socio-cultural, su religión, su historia, sus costumbres y tradiciones, su economía. Todos estos elementos forman parte de la política de la Nación. ¿No es acaso la **recaudación**, un elemento que también forma parte de la política de una Nación? Obviamente, considero afirmativa la respuesta, y por ello, sumo un argumento más en mi consideración de la **recaudación** en la órbita del interés nacional.

Un elemento que generalmente puede ser considerado variable es la ideología política de un Estado que según cambian los gobiernos, podrán cambiar consecuentemente o no la esencia de esa ideología política, y, en consecuencia, la dirección de los aspectos que se relacionen con la economía, el desarrollo tecnológico, el desarrollo de las inversiones, la explotación de los recursos naturales, y finalmente, la inclinación de la política fiscal en cuanto a necesidades sociales y la satisfacción de las mismas.

Los intereses nacionales tienen una vinculación sumamente estrecha con relación a los fines que persigue un Estado, como lo son el mantenimiento de la paz y armonía intrafronteras, el desarrollo económico, lograr mayor seguridad interna, afianzar aspectos

⁶⁵ Dallanegra Pedraza, Luis, “Un Tema No Debatido: el Interés Nacional de los Países Subdesarrollados”, página de internet <http://www.geocities.com/luisdallanegra/#> publicado el 02/01/04 a las 16:00 horas.

socio-culturales, políticos, diplomáticos, económicos. Y en lo que respecta los recursos de una Nación, y tal como sostiene el Dr. Luis Dallanegra Pedraza: “ninguna Nación tiene todos los recursos, ni ninguna Nación ha desarrollado todos los recursos con los que cuenta.”⁶⁶

Teniendo en cuenta este aspecto, es posible considerar que **los recursos constituyen uno de los elementos del interés nacional**. En el caso de los países subdesarrollados, muchas veces funcionan como un elemento limitante para el crecimiento interno y para la convivencia dentro de la Comunidad Internacional. En lo que respecta a la conformación del poder referido por Morgenthau, en ocasiones, y dada la interacción existente de los grupos de poder nacionales y transnacionales, así como los grupos de interés, la política exterior no siempre sigue el camino trazado por los intereses nacionales, sino que más bien se ve condicionado por el orden que reine dentro del sistema internacional (si existe un orden bipolar, unipolar, multipolar, unimultipolar, de acuerdo a qué actores internacionales ejerzan la hegemonía dentro del sistema internacional) y por consiguiente por la política internacional imperante.

Una manera de contrarrestar el poder, es con más poder por los que los Estados buscan alianzas, que a su vez les exige efectuar ciertas concesiones con sus aliados.

A pesar de lo expuesto, una corriente de pensamiento dentro de las relaciones internacionales sostiene que existen valores universales que servirán de sustento para establecer los valores nacionales. En base a esos valores nacionales, cada Estado definirá sus intereses nacionales.

Se podría inferir como postulado que, *el interés nacional está íntimamente relacionado con el bien común de una Nación*. Y lo que persigue el bien común es la satisfacción de las necesidades de los actores de esa Nación. De todas maneras y para superar cualquier filosofía idílica o platónica, los intereses nacionales en la práctica tienen condicionamientos dados por el poder de los grupos sectoriales y sus intereses particulares. Aquí es donde debe aparecer un nuevo actor que es el actor político. El político haciendo uso de su capacidad de conducción y liderazgo debe tender a equilibrar los intereses de los distintos sectores procurando alcanzar el bien común y la consiguiente satisfacción de las necesidades de la mayor parte de la Comunidad Nacional. Sería

⁶⁶ Dallanegra Pedraza, Luis, “Un Tema No Debatido: el Interés Nacional de los Países Subdesarrollados”, página de internet <http://www.geocities.com/luisdallanegra/#> publicado el 02/01/04 a las 16:00 horas.

aconsejable, y por supuesto deseable, que se mantuvieran en el tiempo las políticas de Estado, independientemente de la continuidad de los políticos o gobiernos de turno.

Continuando con el desarrollo de la **importancia de la recaudación como variable del interés nacional**, y basándome en un supuesto teórico extremo, resulta interesante efectuar el siguiente análisis: asignaré valores a cada una de las variables que conforman elementos del desarrollo nacional representada por los Intereses Nacionales. Si el valor de cada variable es nulo, el resultado será que es nulo dicho desarrollo nacional:

- Educación = 0. Con una asignación nula en educación, no existiría educación posible, por lo que se debilita el desarrollo nacional y así la protección de los intereses nacionales.
- Salud = 0. Con una asignación nula en salud, no existiría cobertura en salud posible, por lo que se debilita el desarrollo nacional y así la protección de los intereses nacionales.
- Acciones para la protección del medio ambiente = 0. Con una asignación nula en la preservación del medio ambiente, no existiría posibilidad alguna de mantener si quiera el medio ambiente, por lo que se debilita el desarrollo nacional y así la protección de los intereses nacionales.
- Recaudación = 0. Con un monto nulo de recaudación, no hay oportunidad posible de asignar fondos a ningún elemento componente del desarrollo nacional, resultando debilitada evidentemente la protección de los intereses nacionales.

No es la intención considerar a la recaudación, y más especialmente a la recaudación tributaria como un valor meramente monetario cuya función es simplemente la acción de la que se vale el Estado para hacerse de fondos que luego afectará a las distintas partidas del presupuesto, sino que **a través de este trabajo se intenta revalorizar a la recaudación, asignándole un valor teórico, sustancial y prioritario a nivel nacional, más que como elemento práctico o como un mero instrumento, situándola en el estrato que le corresponde dentro de la dimensión del Estado.**

El cumplimiento de todos estos objetivos requiere que se apliquen fondos en pos de la consecución de sus fines. Las fuentes de financiamiento que representan canales por medio de los cuales se logra obtener los recursos necesarios están contemplados en las previsiones presupuestarias y en créditos legales que se asignan.

Dichas fuentes de financiamiento están constituidas entre otras por: “Recursos del Tesoro Nacional: tienen origen en gravámenes impositivos fijados unilateralmente por el Estado Nacional... con el objeto de financiar sus gastos sin asignación predeterminada...”⁶⁷.

Las fuentes de financiamiento del Estado están constituidas por los recursos con los que cuenta el Tesoro Nacional: el endeudamiento interno y externo; la venta de activos propiedad de la Hacienda Pública; y la recaudación, más precisamente, **la recaudación tributaria**. Esta última representa la fuente de financiación más genuina con la que cuenta el Estado.

Otorgándole al Estado un aspecto social y siempre dentro de un Estado de derecho, resulta más fácil entender la **vinculación entre recaudación e interés general**, buscando protegerla no sólo por una cuestión social, sino por una cuestión jurídica y hasta política.

Con la intención de seguir vinculando el tema de la recaudación como elemento de interés general, resulta más que oportuna la expresión de Vanoni: “**el deber de contribuir** al gasto público, deber cívico de generalidad (art. 31.1 C.E.), integra el deber del ciudadano en y hacia la comunidad, porque **la cosa pública es la cosa de todos**.”⁶⁸

Complementando lo expuesto, y en relación al gasto público, el Dr. Rosembuj explica que “...a la vez, describe el derecho o la expectativa del ciudadano a la realización correcta del interés público encomendado a la Administración tributaria, lo cual supone la necesaria asociación entre el ciudadano social y la Administración pública para el discurrir del ordinario y regular flujo de los recursos tributarios a la Hacienda Pública...El ciudadano social, haz de derechos y deberes pertenecientes al individuo como integrante de la comunidad, coparticipa con la Administración tributaria en la necesidad de ésta de disponer regularmente de sumas de dinero para afrontar las obligaciones económicas de la Hacienda Pública.”⁶⁹ “El interés fiscal no está encargado en forma exclusiva a la Administración...el ciudadano social está tan vinculado, con la misma intensidad, que la Administración, a la realización regular y ordinaria de la contribución al gasto público; lo

⁶⁷ Libro Blanco de la República Argentina, Presidencia de la Nación, Ministerio de Defensa: Parte IX: “Los recursos financieros”, Capítulo XXIV: “El presupuesto de la Defensa”, Punto 1 “El presupuesto para el año 1998. La fuente del financiamiento”, Buenos Aires 1999.

⁶⁸ Vanoni, en “Procedimientos Tributarios Consensuados. La Transacción Tributaria”, p. 8, de Rosembuj Tulio, Instituto de Estudios de las Finanzas públicas Argentinas, Buenos Aires, Argentina, octubre de 2001.

⁶⁹ Rosembuj, Tulio, “Procedimientos Tributarios Consensuados. La Transacción Tributaria”, p. 8, Instituto de Estudios de las Finanzas públicas Argentinas, Buenos Aires, Argentina, octubre de 2001.

cual, obviamente, *es fuente de legitimación de su derecho o expectativa de participación en la función tributaria.*⁷⁰

Siguiendo el criterio que he operado en párrafos anteriores, cabe agregar lo expresado por el Dr. Rosembuj en cuanto al interés general: “**el interés general es más que el interés público** de la Administración: de lo contrario, el interés general quedaría constreñido en el ámbito administrativo...La riqueza de los particulares y del sector público está subordinada al interés de todos, que es más que el interés público...**El interés general (interés fiscal)** es consecuencia de la limitada aptitud del interés público para disolver la obligación cívica de sostener el gasto público en términos de supremacía unilateral: en otras palabras, el interés fiscal sólo puede realizarse en cooperación con el ciudadano colectivo...Por ello, el interés público es menos que el interés general y el interés particular del contribuyente no es menos que el interés público. En ambas situaciones lo que prevalece, por mandato constitucional, es la satisfacción de un interés superior, el interés fiscal.”⁷¹

Finalmente, expresa: “el interés público concurre con el del particular para el ejercicio del interés fiscal.”⁷² “El interés fiscal, en suma, es el interés conjunto de la sociedad y no sólo de la Administración Tributaria, en la obtención de los recursos necesarios que permitan el funcionamiento regular del sector público. La *causa impositionis* consiste en facilitar al ente público el cumplimiento de su función mediante la afluencia regular de medios monetarios. Todos deben contribuir al sostenimiento del gasto público...El interés público confluye con el interés del ciudadano en la consecución del interés fiscal.”⁷³

El interés fiscal (interés general) trasciende al interés público, y hasta diríamos, lo abarca. Coincido con lo vertido por el Dr. Rosembuj al respecto: “el interés fiscal...trasciende al destinatario para integrar a todos los que deben contribuir al gasto

⁷⁰ Nigro M., “Giustizia amministrativa” en “Procedimientos Tributarios Consensuados. La Transacción Tributaria”, p. 8-9, de Rosembuj Tulio, Instituto de Estudios de las Finanzas públicas Argentinas, Buenos Aires, Argentina, octubre de 2001.

⁷¹ Rosembuj, Tulio, “Procedimientos Tributarios Consensuados. La Transacción Tributaria”, p. 10-11, Instituto de Estudios de las Finanzas públicas Argentinas, Buenos Aires, Argentina, octubre de 2001.

⁷² Rosembuj, Tulio, “Procedimientos Tributarios Consensuados. La Transacción Tributaria”, p. 14, Instituto de Estudios de las Finanzas públicas Argentinas, Buenos Aires, Argentina, octubre de 2001.

⁷³ Rosembuj, Tulio, “Procedimientos Tributarios Consensuados. La Transacción Tributaria”, p. 17, Instituto de Estudios de las Finanzas públicas Argentinas, Buenos Aires, Argentina, octubre de 2001. En el párrafo se hace mención al artículo 31.1 de la Constitución Española.

público, a fin que el sector público disponga de los medios necesarios para desarrollar su actividad y lograr los fines que le son encomendados.”⁷⁴

Se habla de “contribuir al gasto público” y que “el sector público disponga de medios para desarrollar su actividad”, esto no es otra cosa que **otorgar a la recaudación**, que es ejercida por la Administración Tributaria, **la categoría de interés fiscal o interés general**.

Con el fin de reafirmar y fundamentar mi tesis, en cuanto a considerar a la recaudación como un elemento de interés general, me resulta más que oportuno citar lo expresado por dos catedráticos españoles: Por un lado, lo mencionado por el Dr. Tulio Rosembuj en su libro Elementos del Derecho Tributario II: “*La defensa pública, la seguridad interior, la sanidad, las comunicaciones y obras públicas son servicios públicos indivisibles, de la que aprovechan todos los que pertenecen a una organización estatal determinada. Y ello significa que el Estado debe, está obligado a satisfacer mediante su actividad administrativa las necesidades colectivas fundamentales y asignar los ingresos públicos por impuestos en modo equitativo.*”⁷⁵ Finalmente, por otro lado, exponer lo indicado por el Dr. Eduardo Barrachina Juan: “*El interés general es el que hace referencia a la comunidad en un determinado aspecto, a diferencia del interés particular de un ciudadano. Cuando se enfrenta el interés general y el particular (tal como ocurre con la expropiación forzosa), debe prevalecer siempre el interés general pues se supone que a través del mismo se beneficia a la comunidad o al pueblo. Es lo que ocurre con el servicio militar, donde es posible que un ciudadano no quiera convertirse en soldado, pero al pueblo le interesa contar con las Fuerzas Armadas. Nadie quiere pagar impuestos voluntariamente (interés particular), pero a la comunidad le interesa contar con buenos servicios públicos (interés general). A veces es difícil determinar donde está el interés general, pues en ocasiones es difícil deducirlo por parte de la Administración Pública correspondiente... En materia tributaria, la recaudación es un servicio básico no sólo para todo el sistema tributario, sino también para la comunidad, pues solamente a través de este servicio se puede aportar y garantizar los ingresos públicos para mantener los servicios públicos, ya que en caso contrario se produciría el caos. No hay más que ver los países del*

⁷⁴ Rosembuj, Tulio, “Procedimientos Tributarios Consensuados. La Transacción Tributaria”, p. 16, Instituto de Estudios de las Finanzas públicas Argentinas, Buenos Aires, Argentina, octubre de 2001.

⁷⁵ Rosembuj, Tulio, “Elementos del Derecho Tributario II”, p. 32, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU) S.A., Barcelona, 1989.

llamado tercer mundo. Cuanto más avanzado es el Estado, mejor servicio tributario tiene y más servicio de recaudación tiene comprometido con el interés general...”

Acorde a lo que venimos mencionando, va evolucionando la comunidad desde la esfera económica y política, generando intereses comunes que se convierten en **intereses públicos**. Esa interrelación social vincula a las relaciones Estado-sociedad y otorga la identidad a los intereses públicos.

Ellos son fines concretos que deben alcanzar los organismos públicos, considerando la territorialidad que les compete en el desarrollo de sus funciones.

La idea de “interés público” viene desde la época de Platón relacionado con el concepto de unidad, y unida a la noción de legalidad de los actos del soberano. En la época de la Revolución Francesa se inserta la noción del **interés general** en escritos y debates parlamentarios y políticos, adoptando su cariz de interés público. Los griegos consideraban al interés común con las acepciones que hoy los legisladores europeos ubican al interés público.

Resulta oportuno citar los conceptos vertidos por el Dr. Edwin Rekosh en el trabajo expuesto durante el Simposio sobre Derecho de Interés Público en Europa del Este y Rusia en 1997:⁷⁶

- “...Definir el derecho de interés público es una tarea difícil. De hecho, sería más sencillo definir lo que el derecho de interés público no es... El derecho de interés público no es un área del derecho en el sentido tradicional. No es derecho público, no es derecho administrativo, no es derecho penal, no es derecho civil. Al mismo tiempo, cubre todos esos campos.”
- “... Estamos usando el término para referirnos a una forma de trabajar con el derecho y a una actitud hacia el derecho. Más aún, llevar casos selectos a los tribunales es una estrategia importante del derecho de interés público, pero no la única.”
- “...El derecho de interés público puede también incluir la reforma del derecho, la educación jurídica, el entrenamiento en alfabetización jurídica o servicios de asistencia legal.”

⁷⁶ Rekosh, Edwin, “¿Qué es el Derecho de Interés Público?”, Director de Public Interest Law Initiative, Clínica jurídica. Universidad de Palermo, extraído del Prefacio del Reporte del Simposio sobre Derecho de Interés Público en Europa del Este y Rusia, 1997. En página de internet http://www.palermo.edu.ar/derecho/clinica_juridica/clinica_juridica.html

- “...Tampoco es un ámbito sólo reservado a abogados: el derecho de interés público también incluye el lobby, investigación, la educación pública y otras actividades que no requieren necesariamente capacidad técnica. No tenemos una definición más precisa en mente.”
- “...El significado de un término como el de 'derecho de interés público' se encuentra inevitablemente influenciado por la cultura jurídica y política de la sociedad en la que se utiliza.
- “...Esto es así porque el concepto de 'interés público' se basa en presupuestos culturales y filosóficos sobre el derecho y la sociedad...”

Los autores María Luz Vega y Daniel Martínez en su trabajo sobre el diálogo social en los países Andinos, se preguntan quién define los componentes del interés público. Y en tal sentido concluyen que *la respuesta la provee la política en el sentido más amplio*. Mediante la actividad política, a través del parlamento, los procesos de negociación política, las acciones de gobierno, los medios de prensa, por ejemplo, donde se analizan los criterios para definir la consideración de un bien como bien común o general, y por lo tanto, elementos que constituyen el interés general, como la salud, la educación, la seguridad. En este sentido, a modo de mencionar un ejemplo sobre decisiones políticas, se puede citar al Gobierno Nacional cuando, mediante el Decreto 1396/01, *declaró de interés nacional* la producción y comercialización de bio-diesel, y estableció la exención del impuesto a los combustibles sobre este producto por el plazo de diez años.

La comunidad asume que el Estado es quien garantiza que el concepto de interés público o general se respete. Es decir, que “se les demanda a todos (empresas, sindicatos, colegios profesionales, etc.) actuar de acuerdo al interés público, pero si así no ocurriera, se espera que sea el Estado el que haga prevalecer dicho interés sobre intereses grupales, sectoriales o corporativos... Es el Estado, y en particular sus instituciones, el responsable de normar lo que la actividad política ha ido definiendo a lo largo del tiempo como bienes públicos y de cumplir y a hacer cumplir esas normas.”⁷⁷

Todos estos procesos deben ejecutarse y desarrollarse en un marco democrático. Un régimen democrático garantiza la libertad, de opinión, de participación ciudadana, y de ejercicio de la actividad política en el sentido más amplio.

⁷⁷ María Luz Vega y Daniel Martínez “Experiencias recientes de Diálogo Social en los Países Andinos”, Organización Internacional del Trabajo – Equipo técnico multidisciplinario para los Países Andinos, abril de 2001. Publicado en la página de internet <http://www.oit.org> en marzo de 2004.

En pos de definir cuál es el interés general, y cuál es interés público es necesario tener en cuenta que no todo bien público es de interés general, y a su vez, lo que para algunos sectores representa un bien público o un bien común, para el criterio de otros sectores, el mismo bien ni siquiera forma parte del interés general. Aquí es donde surgen los conflictos entre los distintos sectores, por la contraposición de los intereses de cada uno de los actores involucrados.

Lo importante es, para el Estado, tomar conocimiento de las demandas de los distintos sectores respetando las expectativas particulares y las colectivas, y en base a esas consideraciones, lograr un equilibrio en el interés general. Es vital mantener una equidad social, administrando y regulando los conflictos entre los intereses individuales, los sectoriales y el interés general.

Tal como lo sostienen los autores María Luz Vega y Daniel Martínez: “Y es aquí, en la administración, superación o autorregulación del conflicto entre el interés público y el interés general y entre lo que los distintos sectores consideran o no como un bien público o como de interés general, que el diálogo social se hace necesario, ya que es la mejor manera de evitar que la superación del conflicto se resuelva por imposiciones unilaterales de los (políticamente) más fuertes sobre los más débiles... En un contexto de equidad y respeto social se plantea la idea de un compromiso general, de un marco común de acción que hoy no puede ser construido sino a través del diálogo social... En suma, el diálogo social es necesario en la medida en que existe conflicto entre el interés público y el interés general, a nivel tanto macro como micro, y, si bien no es la única vía para superar dicho conflicto, sí constituye el modo que resulta socialmente más adecuado para hacerlo”⁷⁸

Resulta oportuno exponer que el Estado debe relevar la información de los actores no estatales o subestatales como las organizaciones no gubernamentales y asociaciones civiles, por ejemplo, de tal manera de conocer los intereses y necesidades de los distintos sectores, para así poder determinar cuáles resultan los intereses generales para todos los integrantes de la Nación (facilitando la viabilidad en la concepción de una política pública consensuada).

Finalmente, y acorde lo enunciado por los autores María Luz Vega y Daniel Martínez: “Sin duda, la puesta en común de los intereses permitirá compatibilizar las exigencias de la democracia participativa y las reglas propias del estado de derecho, ya

⁷⁸ María Luz Vega y Daniel Martínez “Experiencias recientes de Diálogo Social en los Países Andinos”, Organización Internacional del Trabajo – Equipo técnico multidisciplinario para los Países Andinos, abril de 2001. Publicado en la página de internet <http://www.oit.org> en marzo de 2004.

que garantizar la participación de los actores sociales en la definición de las políticas públicas es condición para el respeto a los principios fundamentales del Estado y la esfera de competencias propias de los diferentes órganos de soberanía. A ello deberá sumarse la inter-regionalización existente en la actualidad y la necesidad implícita de una mayor integración internacional que, sin duda, implica una nueva dimensión del Estado y donde el interés general de los nacionales debe integrarse en la perspectiva del interés general suprarregional.”

Según lo conceptualizado por la Real Academia Española, **interés general** proviene del latín *generālis*, definiéndose como: “Común a todos los individuos que constituyen un todo, o a muchos objetos, aunque sean de naturaleza diferente.”⁷⁹

La sociedad se mantiene con un mínimo de consenso e integración, y simultáneamente, con la superación de conflictos.

Por lo general se puede definir al interés general como la sumatoria de los intereses particulares. Más aún, el criterio es mucho más amplio, encontrándose elementos que son globales dentro de la noción de interés general como la cultura, la salud, el medio ambiente, el territorio.

Complementariamente a lo expuesto, y tal como expresa María del Pilar Hernández Martínez, “cualquiera sea el régimen político considerado, el interés general aparece como un principio de legitimación a reforzar la adhesión de los gobernados en la acción de los gobernantes.”⁸⁰

El **Interés Colectivo**, se relaciona con los intereses que poseen una comunidad relativamente unificada, identificada con características comunes. Es más que la sumatoria de los intereses individuales, y esa plusvalía está dada por la cohesión de los individuos que la componen.

Desde el ámbito jurídico, y teniendo en cuenta el ámbito procesal, ante la existencia de controversias, se intenta legitimar los intereses (que ya poseen una tutela dada por el derecho en cuanto al orden normativo y por tanto así legitimado). La manera de solucionar controversias basándose en la clasificación de los intereses no son tema a desarrollar en el presente trabajo. Lo que se intenta es mostrar que la designación de

⁷⁹ Real Diccionario de la Lengua Española, voz: Interés - general, Madrid, Espasa-Calpe, publicado en la página de internet www.punto.edu.ar/comunidades/humanidades/leng-modernasyclasicas, en marzo de 2004.

⁸⁰ Hernández Martínez, María del Pilar, “Intereses Difusos y Colectivos”, página 62, publicado en internet el 05/01/04 a las 17:00 horas.

determinados bienes como elementos integradores de los intereses generales, revistan una consideración de especial importancia dentro del ámbito jurídico.

Se desea anticipar que el concepto que considero más abarcativo de interés es el de “**interés general**”, lo que equivale al “*interés de todos*”, noción que resulta más amplia que interés público.

INTERESES NACIONALES – INTERÉS GENERAL – DEFENSA NACIONAL

¿Qué es lo que se “defiende” cuando se habla de Defensa Nacional?

Se defienden los **intereses nacionales**. Y en este sentido podemos definir que la Defensa Nacional va más allá y es mucho más que las Fuerzas Armadas.

“Interesa” a una Nación, la educación, la salud, el medio ambiente, la satisfacción de las necesidades sociales de la comunidad, el respeto al derecho de la soberanía, y como elemento innovador, diremos que también la *recaudación* conforma un elemento más de la Defensa Nacional.

Reafirma lo expresado aquí, lo manifestado en el Libro Blanco de la República Argentina: “Es así que la Defensa es una función indelegable del Estado Argentino y constituye un derecho y un deber para todos los argentinos, en la forma y términos que establecen las leyes. También abarca los ámbitos productivos privados, de investigación, de infraestructuras, de recursos y, muy en particular, a los pertenecientes a la esfera de pensamiento, ya sea de enseñanza o académicos...Conceptualmente involucra también al conjunto de los habitantes...En síntesis, la Defensa exige la participación vigilante, activa y constante de todo el espectro institucional, de la dirigencia y ciudadanía en general.”⁸¹

Es oportuno destacar lo mencionado dentro de las Consideraciones del Ministerio de Defensa de la República Argentina, cuando indicó que “Podemos afirmar que, como sustrato de los intereses a los que la Defensa Nacional contribuye a dar sustento, prevalecen los intereses nacionales, el bienestar de la población, la preservación y fortalecimiento de la democracia representativa, la economía de mercado (bajo manos regulatorias y de defensa de la competencia preestablecidos) y los derechos humanos. Estos valores y principios, propios de nuestra tradición política, sintetizan los derechos y

⁸¹ Libro Blanco de la República Argentina, Presidencia de la Nación, Ministerio de Defensa: Parte III: Las políticas de Defensa, Capítulo VI: Bases de la Política de Defensa, Punto 2 “El concepto integral de la Defensa y la inserción de las Fuerzas Armadas”, Buenos Aires 1999.

libertades fundamentales incluidas en nuestra Constitución Nacional y en los instrumentos internacionales a los que aquella otorga jerarquía constitucional.”⁸²

Es importante mencionar que la misión prioritaria del Ministerio de Defensa es asistir al Presidente de la Nación y al Jefe de Gabinete de Ministros en todo lo referente a la defensa nacional. Uno de los objetivos primordiales a cumplimentar por parte del Ministerio de Defensa es su participación en la elaboración y ejecución de las políticas referidas a intereses vinculados con la Defensa Nacional.⁸³

Otros objetivos cuyo cumplimiento persigue el Ministerio de Defensa se relaciona con la protección del medio ambiente; el afianzamiento de los derechos de soberanía e independencia de la Nación tanto en el espacio aéreo, terrestre como el marítimo en todo el territorio nacional y en la región Antártica (a través del Plan Antártico); contribuir a la satisfacción de las demandas de la comunidad en cuanto a la protección de la vida y la libertad de sus habitantes; contribuir en la lucha contra el narcotráfico; cubrir necesidades de transporte derivadas del abandono de ciertas rutas en diversas zonas, por parte de los operadores comerciales; fortalecer las relaciones con la comunidad por medio de convenios con otros organismos para prestar asistencia técnica y científica en lo referente al bienestar social como salud y medio ambiente.⁸⁴

Además de los objetivos mencionados, encontramos obviamente los relacionados con la estrategia militar específicos a las Fuerzas Armadas, y con la utilización de su capacidad de disuasión para desalentar amenazas que afecten intereses vitales para la Nación; y participar en operaciones militares de paz y ayuda humanitaria.⁸⁵

Evaluando el marco normativo, me parece relevante citar lo establecido por nuestra **Constitución Nacional Argentina**⁸⁶, y que le da un sustento básico y fundamental para sostener **la importancia que representa la recaudación dentro de los ingresos públicos para ser considerada como elemento de interés general.**

⁸² “Prioridades Estratégicas para el siglo que se inicia” en <http://www.mindef.gov.ar/revision/consideraciones4.htm>, publicado el 20/03/2002 a las 23:33 horas.

⁸³ Resdal Red de Seguridad y Defensa de América Latina, “Argentina. Presupuesto Nacional 2003. Distribución por Jurisdicción – Entidad – Ministerio de Defensa”, en <http://www.resdal.org.ar/Archivo/arg-presu-distri-defensa.htm> publicado el 15/12/2003.

⁸⁴ Resdal Red de Seguridad y Defensa de América Latina, “Argentina. Presupuesto Nacional 2003. Distribución por Jurisdicción – Entidad – Ministerio de Defensa”, en <http://www.resdal.org.ar/Archivo/arg-presu-distri-defensa.htm> publicado el 15/12/2003.

⁸⁵ Resdal Red de Seguridad y Defensa de América Latina, “Argentina. Presupuesto Nacional 2003. Distribución por Jurisdicción – Entidad – Ministerio de Defensa”, en <http://www.resdal.org.ar/Archivo/arg-presu-distri-defensa.htm> publicado el 15/12/2003.

⁸⁶ Constitución de la Nación Argentina, Sancionada por el Congreso General Constituyente el 22/08/94, Ley N° 24.430 Sancionada el 15/12/94, Promulgada el 03/01/95. Ed. Bregna, Buenos Aires.

Entre los artículos contenidos en el marco normativo constitucional que se vinculan con el tema de este trabajo, y en lo pertinente a mi hipótesis, se mencionan:

- **Artículo 4:** “El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, formado del *producto de derechos de importación y exportación*; del de la venta y locación de tierras de propiedad nacional; de la renta de correos; ***de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general***, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación o para empresas de utilidad nacional.” Como vemos, se está planteando aquí la potestad del Estado para aplicar tributos a los particulares ejerciendo su poder de coacción. A través de estos gravámenes el Estado obtiene recursos para hacer frente a los gastos públicos.
- **Artículo 16:** “...Todos sus habitantes son iguales ante la ley... La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.”
- **Artículo 17:** “... Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º...”
- **Artículo 28:** “Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio.”
- **Artículo 39:** “Los ciudadanos tienen el derecho de iniciativa para presentar proyectos de ley en la Cámara de Diputados... No serán objeto de iniciativa popular los proyectos referidos a reforma constitucional, tratados internacionales, *tributos*, presupuesto y materia penal.”
- **Artículo 75, incisos 1., 2. y 8.:** Atribuciones del Congreso. “Corresponde al Congreso: **1.** Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación. **2.** Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias, ***imponer contribuciones directas***, por tiempo determinado, ***proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan...*** Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos. La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación

directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando *criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades* en todo el territorio nacional... **Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso...** 8. Fijar anualmente, conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inciso 2 de este artículo (...la distribución entre la Nación...), el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la administración nacional, en base al **programa general de gobierno** y al plan de inversiones públicas y aprobar o desechar la cuenta de inversión.”

- **Artículo 99, incisos 3. y 10.:** Atribuciones del Poder Ejecutivo. El presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones: **3.** “Participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y hace publicar. El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros... **10.** “Supervisa el ejercicio de la facultad del jefe de gabinete de ministros respecto de la recaudación de las rentas de la Nación y de su inversión, con arreglo a la ley o presupuesto de gastos nacionales.”
- **Artículo 100, inciso 7.:** Del Jefe de Gabinete y demás Ministros del Poder Ejecutivo: “7. Hacer recaudar las rentas de la Nación y ejecutar la ley de Presupuesto nacional.”

PRESUPUESTO GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN NACIONAL

No podemos dejar de indicar que el Presupuesto General de la Administración Nacional es un instrumento de control de la gestión a desarrollar por el gobierno, además de contener y describir los recursos con los que contará el Estado Nacional y de asignar esas partidas a los distintos fines y funciones del gasto en el que debe incurrir el Gobierno

Nacional. Pero su cualidad más importante la reviste quizás su carácter de instrumento de la política económica.⁸⁷

Los gastos previstos para el año 2004 en Servicios de Defensa y Seguridad se proyecta que se incrementarán en un 7% con respecto al año 2003 (de 4.532,3 millones de pesos a 4.847,3 millones de pesos).⁸⁸

Analizando la asignación total de las partidas por la finalidad y funciones de la Administración Nacional y la descripción del gasto público, es posible establecer la orientación de la política gubernamental (recordemos que previamente hemos mencionado que la característica más importante del Presupuesto Nacional es que constituye un instrumento fundamental de la política económica).

Para el año 2004, se observa una fuerte asignación en la finalidad “Servicios Sociales” representando el 67.65 % del total (40.392,5 millones de pesos sobre el total de gastos de 59.708,6 millones de pesos). Responde al cumplimiento por parte del Gobierno Nacional de sus responsabilidades indelegables como Salud, Educación y Cultura, Seguridad Social (esta función es la que mayor partida tiene asignada dentro de la finalidad: el 61.25 %, representando el 41.43% del total del Gasto incluido en el Presupuesto Nacional), y Ciencia y Técnica. Estas, entre otras como Promoción y Asistencia Social, Trabajo, Vivienda y Urbanismo, y Agua Potable y Alcantarillado, representan las funciones de la finalidad “Servicios Sociales”.

Le continúa en asignación del Gasto, la finalidad de “Deuda Pública”, representando el 11.64 % del total y en tercer lugar, se encuentra la finalidad de “Servicios de Defensa y Seguridad” constituyendo el 8.12 % del total del Gasto del Presupuesto Nacional (4.847,3 millones de pesos).

Dentro de los Servicios de Defensa y Seguridad se encuentran comprendidas las acciones correspondientes a la Defensa Nacional, al mantenimiento del orden público, al tratamiento de personas en reclusión penal y las de inteligencia.

Como vemos, el concepto que se maneja, si observamos directamente el Presupuesto Nacional, roza casi en forma equivalente y relaciona en forma directa la idea de Defensa Nacional = Fuerzas Armadas o de Seguridad.

Intentamos incorporar un concepto más amplio e innovador en cuanto a la Defensa Nacional desde el punto de vista teórico.

⁸⁷ Considerandos del Decreto N° 55 de Promulgación de la Ley 25.725 – Presupuesto para el año 2003.

⁸⁸ Fuente: Secretaría de Hacienda – Oficina Nacional de Presupuesto, Capítulo 3B Mensaje 2004, en <http://www.mecon.gov.ar/html/proy2004/mensaje/cap3b.htm> publicado el 15/12/2003.

Volviendo a la asignación del gasto en esta finalidad, se observa que comparativamente con el año 2003, las variaciones son de escasa significatividad constituyendo la Defensa, la función que tiene asignado el 48.91 % del total previsto (4.847,3 millones de pesos), encontrándose en segundo lugar la función de Seguridad Interior con el 38.55 %.

Tal como surge del Presupuesto Nacional para el año 2004, el 93.2 % del total de los recursos con los que contará el Estado (57.175,1 millones de pesos sobre el total de 62.012,3 millones de pesos) lo constituyen los Ingresos Tributarios y Contribuciones a la Seguridad Social.

Como vemos, la recaudación tributaria tiene una importancia superlativa dentro de la estructura de los recursos con los que cuenta el Estado Nacional.

El total de gastos previstos para el año 2004 en el Presupuesto Nacional, como ya indicamos más arriba, asciende a 59.708,6 millones de pesos. A continuación y a modo de ejemplo, se muestra el siguiente cuadro desagregado que no representa el total del detalle de los gastos previstos en el Presupuesto Nacional, sino que se describen los principales rubros que hacen al interés del presente trabajo:

GASTOS	DESAGREGADO	MONTO (en millones de pesos) y porcentaje	TOTAL EN MILLONES DE PESOS	REPRESENTACIÓN RELATIVA SOBRE EL TOTAL DE GASTOS
I)GASTOS CORRIENTES 2004			55.334,2	92.7 %
	a) Gastos de Consumo	10.942,2 = 19.77% del total de los Gastos Corrientes		
	a)1- Remuneraciones	7.518,5 = 68.71% de los Gastos de Consumo		

II) GASTOS DE CAPITAL			4.374,4	7.3 %
	a) Inversión Real Directa	1.443,1 = 32.99% del total del Gasto de Capital		
	a)1- Ministerio de Defensa	28,9 = 2.0% de la Inversión Real Directa (el 0.66% del total de los gastos de capital)		
TOTAL			\$ 59.708,6	100 %

Fuente: Ministerio de Economía – Capítulo 3 El Presupuesto de la Administración Nacional para el 2004 (publicado en la página de internet <http://www.mecon.gov.ar/onp/html/proy2004/mensaje/cap3a.htm> el 15/12/2003).

Recaudación como elemento de la Defensa Nacional: desarrollo de análisis de Defensa – esto es todo lo de arriba. Me faltaría analizar un poco más las asignaciones presupuestarias que terminé de explicar en el párrafo anterior.

No es la intención de este trabajo analizar en profundidad el Presupuesto Nacional sino más bien considerarlo como un elemento más que contribuye a desarrollar y sostener la teoría de la importancia de la Recaudación en la contribución de mantener y proteger los intereses nacionales, siendo la fuente más legítima de obtención de recursos para la Administración Nacional.

Entonces, equivaldría a decir que la Recaudación puede y debe considerarse como un bien común, de interés general cuyo interés fiscal no es sólo del Estado sino de los contribuyentes que tienen una participación activa en este proceso. Por eso decimos que la recaudación tiene una característica de interés fiscal compartido.

CAPÍTULO V

RES COMMUNIS. Esencia. Origen. Evolución y Aplicación del Concepto. El tratamiento y la tipificación de la variable tributaria a la categoría de RES COMMUNIS. Consideraciones Generales.

Acorde al desarrollo de la investigación, se torna viable y oportuno profundizar preliminarmente el análisis de la esencia del concepto de res communis, vital en la operabilidad de mi hipótesis.

Según lo define la Real Academia Española:

- **Res:**⁸⁹ “Del latín Cosa. Bienes. Riqueza... Todo objeto de un derecho.”
- **Bien:**⁹⁰ “Del latín *bene*, bien”; 2.“Utilidad, beneficio. *El bien de la patria*”; 3.“Patrimonio, hacienda”; 4.“Desde el punto de vista Filosófico: En la teoría de los valores, la realidad que posee un valor positivo y por ello es estimable”; 6.“Desde el punto de vista del Derecho: Cosas materiales o inmateriales en cuanto objetos de derecho.”
- **Cosa:**⁹¹ “Del latín *causa*”; 1.“Todo lo que tiene entidad, ya sea corporal o espiritual, natural o artificial, real o abstracta”; 5.“Desde el punto de vista del Derecho: En contraposición a persona o sujeto, objeto de las relaciones jurídicas”; 7.“*Der.* Bien ~ de entidad: cosa de sustancia, de consideración, de valor.”
- **Interés Común:**⁹² “Del latín *commūnis*”; 1.“Dicho de una cosa: Que, no siendo privativamente de nadie, pertenece o se extiende a varios. Bienes comunes.”; 5.“Todo el pueblo de cualquier ciudad, villa o lugar”; 6.“Comunidad, generalidad de personas”.

Es importante realizar algunas consideraciones teóricas que sustenten la hipótesis de considerar a la recaudación como elemento o recurso común perteneciente a cada miembro de la comunidad y por eso, como un elemento más del desarrollo nacional.

⁸⁹ Real Diccionario de la Lengua Española, voz: Res, Madrid, Espasa-Calpe, publicado en la página de internet www.punto.edu.ar/comunidades/humanidades/leng-modernasyclasicas, en marzo de 2004.

⁹⁰ Real Diccionario de la Lengua Española, voz: Bien, acepciones 2º, 3º, 4º, 6º, Madrid, Espasa-Calpe, publicado en la página de internet www.punto.edu.ar/comunidades/humanidades/leng-modernasyclasicas, en marzo de 2004.

⁹¹ Real Diccionario de la Lengua Española, voz: Cosa, acepciones 1º, 5º, 7º, Madrid, Espasa-Calpe, publicado en la página de internet www.punto.edu.ar/comunidades/humanidades/leng-modernasyclasicas, en marzo de 2004.

⁹² Real Diccionario de la Lengua Española, voz: Interés - común, acepciones 1º, 5º, 6º, Madrid, Espasa-Calpe, publicado en la página de internet www.punto.edu.ar/comunidades/humanidades/leng-modernasyclasicas, en marzo de 2004.

Al efecto es oportuno mencionar que el Common Law inglés “reconocía un derecho público a los recursos comunes considerados como pertenecientes a todos y a cada uno de los miembros de la comunidad. Los recursos eran mantenidos bajo la custodia del Soberano, quien ejercía control para preservar ese derecho público, «ininterrumpido e inalienable», sobre los mismos.”⁹³ Se debe observar que se le ha otorgado al Estado “Soberano” el poder para ejercer el control y custodia de los recursos que se veían representados por el derecho público, con carácter “ininterrumpido e inalienable”.

Asimismo, es posible vincular el concepto de *res communis* para el tema que nos ocupa (la recaudación), cuando analizando otros recursos considerados como bien común, se encuentran antecedentes que sostienen que aquel recurso que es tenido en cuenta como un bien común no es susceptible de apropiación privada alguna. Es el caso del agua que en el Código de Alfonso X “Las Siete Partidas” realizado entre el año 1256 y 1265, “consideraba al agua como bien común, *res communis*, no susceptible de apropiación privada, declarando que los ríos eran propiedad pública.”⁹⁴

Tal como cita Molly Selvin, “el concepto de *res communis* en el Derecho Romano significaba que «el aire, las aguas corrientes, el mar y sus playas eran comunes a todos». El uso privado de los recursos era reconocido, pero del mismo no se derivaba ningún título de propiedad para el usuario. El derecho de uso estaba igualmente condicionado a un uso del cual no derivase un daño al recurso o una injusta limitación al libre acceso que otros tenían a él.”⁹⁵

En Roma, grandes juristas determinaron el principio de **res communis** para definir **aquellos bienes que pertenecen a todos**, y el principio de *res nullius* para mencionar aquellos bienes que no son de nadie. En el año 533 en el Instituta de Justiniano, se escribió un compendio de **Derecho Romano** que sentenció “que la mayoría de las cosas pertenecen a los individuos...Así pues, las siguientes son, por ley natural, comunes a todos: el aire, las corrientes de agua, el mar...”⁹⁶

⁹³ Molly Selvin, “This Tender and Delicate Business: The Public Trust Doctrine”, en *American Law and Economic Policy*, 1789-1929, pp. 17, 25, en Borrero Navia, José M.: “Agua y Justicia Ambiental. Fundamentos Éticos Jurídicos de los Tribunales del Agua”, publicado en la página de internet, Universidad Abierta, enero 2004.

⁹⁴ Borrero Navia, José M.: “Agua y Justicia Ambiental. Fundamentos Éticos Jurídicos de los Tribunales del Agua”, publicado en la página de internet, Universidad Abierta, enero 2004.

⁹⁵ Molly Selvin, “This Tender and Delicate Business: The Public Trust Doctrine”, en *American Law and Economic Policy*, 1789-1929, pp. 19, en Borrero Navia, José M.: “Agua y Justicia Ambiental. Fundamentos Éticos Jurídicos de los Tribunales del Agua”, publicado en la página de internet, Universidad Abierta, enero 2004.

⁹⁶ Borrero Navia, José M.: “Agua y Justicia Ambiental. Fundamentos Éticos Jurídicos de los Tribunales del Agua”, publicado en la página de internet, Universidad Abierta, enero 2004.

El concepto del cual me voy a servir es justamente el que sustenta la pertenencia común de bienes o recursos –res communis- como es el caso del medio ambiente, y puntualmente en mi trabajo, la recaudación.

En el Derecho español, temas como los recursos naturales, entre los que se encuentra la atmósfera, llevan una clasificación de **res communis omnium**.

A estos temas, por ejemplo en la Constitución española, se los considera de importancia para la humanidad, lo que justifica una intervención pública.

Así, los bienes que se consideran de dominio público, poseen las siguientes características: *inembargabilidad, inalienabilidad, e imprescriptibilidad* propia del dominio público.

Va de suyo que en el caso del medio ambiente, éste no puede embargarse, ni venderse, ni modificarse la prescripción en cuanto a su propiedad. Pero sí, en el derecho español (Galicia, Murcia, Castilla de la Mancha específicamente), se protege el medio ambiente creándose tributos que recaen sobre quienes lo contaminan (el tributo grava el hecho objetivo de practicar una actividad contaminante).

Se sostiene, por un lado una relación de soberanía más que de titularidad; y por otro un “soporte jurídico de potestades”⁹⁷ que habilita a la Administración para disponer la utilización de esos bienes o recursos con base a un orden dado por el interés general.

Por lo tanto, es oportuno conocer el concepto de *res communis omnium* cuyas fuentes surgen en el Derecho Romano; y a su vez, diferenciarlo del principio de “*res publicae*”, dado que el ordenamiento jurídico romano se encargó de categorizar ambos institutos en forma autónoma e independiente.

A lo largo de la historia se ha utilizado el principio de *res communis* para resolver los conflictos más diversos, tanto en el ámbito local como en el ámbito del Derecho Internacional público. Ejemplos de ello son las disputas que existían en la Edad Media sobre el dominio de la ciudad de Venecia entre el Papado y el Imperio; y los conflictos atinentes a la libertad del mar en cuanto a la navegación para todos los países, criterio sostenido por los holandeses contra los deseos de exclusividad de España y Portugal, quienes poseían el poder marítimo en la Edad Moderna.

⁹⁷ Carrasco García, Consuelo, “Res communes omnium: ¿categoría jurídica del Derecho romano con vigencia en la actualidad?”, página de internet <http://www.ecoiuris.com/paginas/bib1.htm>, publicado en enero de 2004.

En estos ejemplos históricos se ha utilizado la categoría de *res communis omnium* desde la perspectiva del Derecho público para la defensa de bienes como el medio ambiente o la navegación, utilizando el alto contenido ético de estos temas.

En la actualidad, la mayoría de la doctrina sostiene que el Ordenamiento debe considerarse dentro de la órbita del Derecho privado en cuanto se atiendan cuestiones que afecten las relaciones entre particulares, y por lo tanto dichas cuestiones deberían someterse a la autoridad del Pretor.

Como ya se ha mencionado, la génesis de la categoría de *res communis omnium* se encuentra en las fuentes jurídicas romanas, más precisamente las Instituciones de Justiniano (Digesto o manual que se ha dedicado a la docencia del Derecho) en el libro II, título primero referido a la división de las cosas: “*De rerum divisione*”. Aquí se expresa que las cosas se dividen de esta forma: “cosas que por el Derecho natural son comunes a todos, otras son públicas, otras de la universalidad, otras de nadie, y de particulares la mayoría.”⁹⁸

Y en lo relativo a las cosas que se describen como *res communis* se consideran: “el aire, el agua corriente, el mar, y el litoral marítimo.”⁹⁹

Es oportuno aclarar que tres siglos antes, el jurista Gayo ha escrito una obra donde consta la primera clasificación de las cosas. Las Instituciones de Justiniano recopilan o imitan la obra de Gayo, con las modificaciones o ampliaciones que obviamente observaron tres siglos después, como por ejemplo la categoría de “*res communis omnium*”. La obra de Gayo no plantea especificaciones sobre *res communis omnium* sino que describe las diferencias entre *res quae vel in nostro patrimonio* y *res extra nostro patrimonium habentur*; entre las segundas pueden estar las cosas que se consideran dentro del Derecho divino o humano: las *res divini iuris* y las *res private* que son las *res in commercium*.

Tal como describe la Doctora Consuelo Carrasco García, la doctrina ha situado como antecedente al concepto de *res communis*, los conceptos descriptos en las Instituta de Marciano (Aelius Marcianus), jurista clásico escolástico que vivió desde fines del siglo II

⁹⁸ «Quedam enim naturali iure communia sunt omnium, quaedam publica, quaedam universitatis, quedam nullius, pleraque singulorum quae variis ex causis cuique acquiruntur, sicut ex subiectis apparebit» Instituta de Justiniano, 2,1 en Carrasco García, Consuelo, “Res communes omnium: ¿categoría jurídica del Derecho romano con vigencia en la actualidad?”, página de internet <http://www.ecoiuris.com/paginas/bib1.htm>, publicado en enero de 2004.

⁹⁹ «Et quidem naturali iure communia sunt omnium haec: aër, aqua profluens, et mare et per hoc litora maris». Instituta de Justiniano, 2,1,1 en Carrasco García, Consuelo, “Res communes omnium: ¿categoría jurídica del Derecho romano con vigencia en la actualidad?”, página de internet <http://www.ecoiuris.com/paginas/bib1.htm>, publicado en enero de 2004.

hasta principios del siglo III D.c.. Complementariamente a ello, las Instituta de Justiniano recogen las obras de Marciano.¹⁰⁰

Marciano categoriza a ciertos bienes como “comunes omnium” sin la especificación de “res” con la conciente intención de mantener fuera el sentido de propiedad, con una ausencia inicial de titularidad ni privada ni pública.

Todo lo expuesto contribuye para sostener el concepto jurídico que la categorización de los bienes antes mencionados poseen por el tratamiento que históricamente ha tenido desde el punto de vista del derecho, otorgándole un valor sustancialmente mayor que la sola calificación filosófica o ética.

Coincido con las consideraciones de la Doctora Consuelo Carrasco García, cuando sostiene en su trabajo “Res communes omnium: ¿categoría jurídica del Derecho romano con vigencia en la actualidad?”: “Podríamos sostener, así, que la categoría de las res communes omnium hoy como en el ordenamiento jurídico romano (aunque referida a realidades distintas) no puede responder a meras elucubraciones dogmáticas improvisadas por juristas más impregnados de planteamientos filosófico-literarios que jurídicos. Entonces como ahora, o ahora como entonces, los planteamientos doctrinales iban a la zaga de las necesidades que la práctica, la realidad económica que el momento planteaba, de modo que estaríamos ante una categoría de cosas diferenciada de las cosas públicas y de las privadas no por un capricho doctrinal, sino *como respuesta a una necesidad práctica*. Se trataría de una categoría idónea para servir de molde a cosas cuyas peculiares características exigían una calificación y consiguiente regulación jurídica diferenciada. De ser así, el hecho de que en la actualidad se recurra a esta categoría jurídica de base romana, aun cuando sea para incluir en ella un contenido distinto, no sería más que otro de los muchos ejemplos que jalonan la historia de la cultura jurídica europea en los que las fuentes romanas han sido aprehendidas y reinterpretadas de acuerdo con la mentalidad y el espíritu de la época del intérprete, determinando una resurrección del Ordenamiento jurídico romano, en la medida en que éste dejaba de ser Derecho romano.”

Todas las clasificaciones de los bienes como elementos de las res communis omnius se han efectuado respondiendo a los procesos de evolución históricos de la

¹⁰⁰ Marcianus, libro III Institutionum D. 1,8,2 pr. (Marcianus libro III Institutionum): «Quaedam naturali iure communia sunt omnium, quaedam universitatis, quaedam nullius, pleraque singulorum, quae variis ex causis cuique acquiruntur» en Carrasco García, Consuelo, “Res communes omnium: ¿categoría jurídica del Derecho romano con vigencia en la actualidad?”, página de internet <http://www.ecoiuris.com/paginas/bib1.htm>, publicado en enero de 2004.

humanidad, que se ven reflejados en los consecuentes procesos de evolución jurisprudencial.

Resulta interesante observar las discusiones que se han realizado entre los juristas republicanos y los romanistas sobre ciertas cuestiones. Por ejemplo en lo relativo al mar y su categorización para los juristas republicanos, el mar es una res publica reconociéndole un carácter público, y por consiguiente, el terreno ocupado por el mar, tendrá el mismo carácter. Si se hace público aquello ocupado por el mar, será porque es el mar el que tiene la condición de tal. Ahora teniendo en cuenta este análisis, existe una contradicción posterior, dado que en los textos que sustentan esa corriente surge la consideración de aceptar la propiedad privada sobre el mar (“...quod in mare aedificatum sit, fieret privatum”). Lo expuesto consta en los textos del jurista Pomponius.¹⁰¹

Valiéndose de esta contradicción, los romanistas sentencian que teniendo el mar un carácter público, todo terreno ocupado por él también comparte el mismo carácter, por lo tanto quedaría desestimada cualquier defensa basada en la propiedad privada. Y al mismo tiempo consideran más completa la caracterización del mar como res communis omnium.

Una contribución adicional realiza el jurista Ulpiano en relación a las acciones que se podrían ejercer ante un impedimento del uso de bienes considerados res communis omnium, o en su caso la existencia de cualquier uso injusto de los mismos. Le asignaba a la acción un carácter penal por el hecho de impedir el uso de la cosa pública.

En relación a los fundamentos de mi hipótesis, es oportuno señalar que ante cualquier situación que impida efectuar la recaudación de las obligaciones tributarias, serán de aplicación las leyes penales tributarias para atacar los “hechos que impidan hacer uso de la cosa pública” o detener el “uso injusto de los mismos”.

Volviendo a Ulpiano, sostenía que, cuando un particular se viese afectado por otro particular por el uso indebido de la cosa pública podía solicitar al Pretor una medida extraprocesal para impedir que se deteriore el bien público (en el caso del mar, se intentaba impedir que en el mar se realizara cualquier hecho que deteriorara las embarcaciones y los puertos).

¹⁰¹ Pomponius, «Aristo ait, sicut id, quod in mare aedificatum sit, fieret privatum, ita quod mari occupatum sit, fieri publicum».D. 1,8 10 libro VI ex Plautio en Carrasco García, Consuelo, “Res communes omnium: ¿categoría jurídica del Derecho romano con vigencia en la actualidad?”, página de internet <http://www.ecoiuris.com/paginas/bib1.htm>, publicado en enero de 2004.

Si bien existen coincidencias en el tratamiento jurídico en la consideración de res publicae y res communis omnius, el criterio sostenido por los juristas romanos es más amplio dado por el régimen de utilización y protección de dichos bienes.

Una característica importante de las res communis y que la diferencia de las res publicae, consiste en que del uso de las res communis no se puede excluir a nadie, pero sí existe esta limitación en las res publicae: “nadie puede físicamente ostentar su dominio, aunque a todos es posible disfrutar las ventajas que proporciona.”¹⁰²

En lo que respecta a la recaudación, he de recalcar que existe una asignación particular personalizada de los recursos que conforman la recaudación, pero sí la comunidad “disfrutará de las ventajas que proporciona” en la medida que esos recursos se reasignan para la satisfacción de las necesidades de la comunidad.

Se puede concluir en que las res communis omnius (cosas comunes a todos) constituyen una categoría de cosas distintiva e independiente entre las res privatae (que por definición son las cosas que le pertenecen a los particulares) y las res publicae (son cosas de derecho humano: res humani iuris). Dicho concepto, si bien fue indicado por el jurista Marciano (siglo III D.c.), fue recopilado e identificado en las obras del siglo VI D.c. en las Institutas de Justiniano.

Entre las características distintivas para las *cosas consideradas res communis omnius* podemos mencionar:

- cosas susceptibles de uso común, sin existir respecto de ellas pertenencia de titularidad pública. Lo que se mantiene como un elemento común es el hecho de que al determinarse la inexistencia de titulares ni privados ni públicos, no se autoriza un uso de connotaciones comerciales, y el mismo tiempo, se reconoce una utilización común no pudiendo excluirse a nadie de su uso (los ejemplos que se plantearon son con respecto a bienes como el aire o el mar –aunque en relación a este último, existe la posibilidad de una apropiación parcial, sobre todo en lo relativo a las zonas económicas de exclusividad de los países y la plataforma continental-).
- Condiciones ético-filosóficas, sobre todo en lo que respecta a la concepción del dominio público.

En la Constitución española, la recaudación está considerada como un elemento de interés general. Todo lo referente a la Administración Pública y la Administración

¹⁰² Carrasco García, Consuelo, “Res communes omnium: ¿categoría jurídica del Derecho romano con vigencia en la actualidad?”, página de internet <http://www.ecoiuris.com/paginas/bib1.htm>, publicado en enero de 2004.

Tributaria, está siempre condicionado por el interés general, aún cuando la importancia del sistema tributario es posible que se destaque por encima de los demás objetivos que condicionan y califican ese interés general, en sentido abstracto. La recaudación es un elemento que es obvio, está íntimamente relacionado con el Sistema Tributario y de allí surge también su importancia. Si existe un buen procedimiento recaudatorio, es indudable que se conseguirá satisfacer el interés general y también a la comunidad, pues la Administración Tributaria también sirve al pueblo y no exclusivamente al Estado. Es obvio que en la recaudación de tributos se aportan los caudales públicos para el sostenimiento del Estado y especialmente de los servicios públicos que luego disfrutamos todos. Por ello, el procedimiento recaudatorio debe ser lo más eficaz posible. ***Y dentro de este marco de análisis, para lograr un eficaz y eficiente procedimiento de recaudación es sustancial contar con un Plan Estratégico Tributario integral y oportuno.***

Los bienes que se consideran un bien común en el sentido descrito de ***res communis omnium***, le pertenecen a toda la humanidad; el Estado sólo los administra.

Teniendo en cuenta este postulado, que en muchos países (como España por ejemplo) se ha aplicado a la radiodifusión, se podría aplicar el mismo axioma para el caso de la recaudación: los recursos son de todos los individuos, el Estado sólo los administra.....

PARTE II

MECANISMOS Y PRÁCTICAS QUE EROSIONAN LA RECAUDACIÓN IMPOSITIVA.

CAPÍTULO I

Los conceptos de EVASIÓN, ELUSIÓN y FRAUDE. Tipología y causales fundamentales. Factores endógenos y exógenos. La economía informal y su incidencia en la merma de la recaudación. Propuestas sobre el pretendido rol de la Administración Tributaria frente a la evasión.

Por definición se entiende a la evasión como “toda eliminación o disminución de un monto tributario producidas dentro del ámbito de un país por parte de quienes están

obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales."¹⁰³

La evasión no es un fenómeno que surge de una sola causa. Existen diferentes causas en un país que se conjugan para determinar su existencia, causas técnicas, psico-sociales, políticas, y circunstancias coyunturales y estructurales. Como hemos mencionado anteriormente, para disminuir la evasión fiscal es necesario diseñar un sistema tributario más justo, acorde a los principios tributarios, con normas impositivas estables, claras y más prolongadas en el tiempo, ajustando y optimizando el uso tecnológico necesario para efectivizar las presentaciones y pagos impositivos.

Otro elemento a considerar es el factor político, que incide en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En algunas oportunidades la ciudadanía muestra su adhesión o rechazo a un gobierno cumpliendo o no con determinadas o eventuales exigencias tributarias que se le pudieran imponer.

Otra causa la representa el aspecto económico del contribuyente, que tiende a financiarse con el no ingreso de los impuestos, cubriendo primordialmente sus obligaciones primarias como lo son por ejemplo la locación del local comercial, el pago de los salarios, y la cancelación de la deuda con proveedores. Esta actitud se explica por dos razones: la primera, por la ausencia de la imperatividad que debe ejercer el organismo recaudador; y la segunda por la constante existencia de moratorias o planes de facilidades de pago, que finalmente desalientan el cumplimiento oportuno de las obligaciones fiscales.

Con respecto a este último punto, si bien para el Estado esta herramienta representa incrementar la recaudación a corto plazo, se produce un aumento de la evasión en el futuro casi inmediato, sin dejar de considerar que para el contribuyente que cumplió con sus obligaciones fiscales estos mecanismos le genera la sensación de desánimo en cuanto a seguir sosteniendo un cumplimiento fiscal, dado que el moroso siempre se beneficia con quitas, disminuciones de intereses y facilidades de pago que él no ha podido gozar. Actualmente, está en vigencia el Plan de Regularización de Deuda para los inscriptos en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes –Monotributo- y los contribuyentes que efectúan aportes como autónomos dentro del sistema de la Seguridad Social por medio de la Ley 25.865 y de la R. G. 1624/04, a través de las cuales se otorga una quita de la deuda de hasta el 60% y 80% respectivamente. Si bien es cierto que se

¹⁰³ Villegas, Héctor y otros: “La evasión fiscal en la Argentina” – DF – T XXIII – pág. 337, en “Propuestas técnicas para enfrentar la evasión” de Diez, Humberto y Coto, Alberto, en la página de internet www.legalmania.com.ar publicado el 07/01/04.

persigue un beneficio social, en cuanto que los aportes al régimen de autónomos se efectúan para el sistema jubilatorio, no es menos cierto que estas quitas de deuda original siguen desalentando con más fuerza a los contribuyentes cumplidores.

Las causas técnicas se vinculan con la complejidad del sistema tributario y el cambio normativo constante, que producen inestabilidad dentro del sistema y que en ocasiones le provocan al contribuyente una sensación de incertidumbre para lograr el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Las modificaciones normativas hacen al sistema tributario inestable. Lo tornan complejo y provocan enfrentamientos entre los distintos principios tributarios.

Con respecto a la teoría de la capacidad contributiva, los impuestos deben gravar alguna de las manifestaciones de esa capacidad como son el patrimonio, la renta o el consumo, sin dejar de considerar principios como la equidad y la igualdad. En ocasiones se gravan situaciones que no guardan relación con la capacidad de pago del contribuyente. Una muestra de ello es el Impuesto a los Créditos y Débitos Bancarios.

También es cierto que con el fin de optimizar la estrategia fiscal, el sistema tributario puede dejar de lado el principio de la capacidad contributiva para lograr a corto plazo mejorar la eficiencia económica, aunque en países como el nuestro, lo que se busca es cubrir el déficit fiscal, más que una eficiencia económica consecuente.

En cuanto a las modificaciones normativas, es oportuno mencionar que la estabilidad de las leyes e instituciones posibilitan el crecimiento y el desarrollo de una Nación.¹⁰⁴ En los países desarrollados, se promedia una decena de normas modificatorias anuales, como es el caso de Alemania o Estados Unidos. En Argentina, ese promedio anual ha llegado a cuadruplicar la centena. Por ejemplo, en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes –Monotributo- Ley 24.977/98, si bien se pensaba que se trataba de un régimen simple, la Administración debió dictar una veintena de resoluciones generales reglamentarias y en la actualidad se está modificando el régimen una vez más.

Sería sustancial que el sistema tributario mantenga cierta autonomía e independencia en relación al poder político en cuanto a que no se produzcan modificaciones normativas basamentales, colaborando así al sostenimiento de una estructura tributaria estable. Esto contribuiría a otorgar certeza a los ciudadanos en relación a sus obligaciones fiscales, facilitaría la verificación que debe efectuar el

¹⁰⁴ Diez, Humberto y Coto, Alberto: “Propuestas técnicas para enfrentar la evasión” , en la página de internet www.legalmania.com.ar publicado el 07/01/04.

Administrador Tributario para procurar el máximo de recaudación a un mínimo costo, e incentivaría la inversión no sólo interna sino desde el exterior.

Con respecto al uso tecnológico necesario para efectivizar las presentaciones y pagos impositivos, sería oportuno optimizar los sistemas operativos y mantenerlos por períodos más prolongados.

Otra característica negativa que daña la recaudación lo constituye la economía marginal que se incorpora al circuito legal por medio de mecanismos y operaciones marginales. Tal es el ejemplo de:

- lavado de dinero,
- desvío de fondos creando institutos jurídicos impropios o generando conceptos inexistentes para disminuir la carga tributaria (como sueldos u honorarios a directores de sociedades que no han realizado los servicios pretendidos, en este caso tributaría en cabeza de la persona física alcanzada con una alícuota sustancialmente menor a la que está gravada la persona jurídica –aquí la figura a aplicar sería la de “elusión” impositiva por el “abuso de formas jurídicas” y no evasión-),
- compra o autogeneración de facturas apócrifas, haciendo que a través de su utilización el responsable intente encubrir una erogación o gasto que se vincula con su economía marginal.

Ante estos flagelos, la Administración Tributaria se debe dotar de constantes mecanismos de inteligencia y fiscalización con el fin de atacar estas prácticas irregulares que atentan contra la recaudación tributaria.

Por lo expuesto, se debería otorgar al Administrador Tributario herramientas firmes, tanto normativas como tecnológicas, para enfrentar las situaciones de marginalidad económica que se observan y se perfeccionan dentro de nuestro sistema tributario.

Otro tema relacionado con lo expuesto y que merece ser mencionado en este capítulo es la **elusión tributaria**.

Tal como lo define el Dr. Tulio Rosembuj: “La elusión fiscal significa *esquivar* la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla... El presupuesto de elusión consiste en sustraer del tributo manifestaciones de capacidad económica recogidas en la ley, de otro modo sujetas, mediante la gestión lícita de medios

negociables...La elusión fiscal es una categoría lógica de reflexión, un modo para designar esquemáticamente las técnicas legales de rodear o soslayar el cumplimiento de las leyes tributarias.”¹⁰⁵

A través de diversos mecanismos de elusión fiscal, se intenta llevar al mínimo posible la carga tributaria. Estos procedimientos que, acorde a derecho, intentan minimizar el hecho imponible o bien intentan que su nacimiento se prolongue en el tiempo, o mejor, que nunca se produzca dicho nacimiento, provocan una disminución en la recaudación.

Henzel sostiene que “la elusión se funda en la condición previa de la licitud de los negocios jurídicos que se implementan, *siempre realizados conforme a Derecho*. La elusión fiscal no es ilícita en el sentido que aquel que realice los negocios elusivos choque con una prohibición legal.”¹⁰⁶

La evasión fiscal y la elusión no son conceptos análogos, aunque su efecto final, desde el punto de vista de la Administración Tributaria dé como resultado la obtención de una menor recaudación tributaria para las arcas de la Hacienda Pública. La diferencia entre ambos conceptos radica en que, la evasión supone un comportamiento ilegal o delictivo por parte del contribuyente, debido que se incumple una con una obligación tributaria que surgió ante un hecho imponible realizado; en cambio, la elusión intenta evitar el nacimiento de un hecho imponible.

Al respecto, Henzel y Blumenstein califican a la actividad de elusión como la actividad dirigida a impedir el perfeccionamiento del hecho imponible, sea total o parcialmente; y a la evasión, como una actividad destinada a escapar a los efectos de la obligación tributaria que ya se produjo o que debería nacer al verificarse el hecho imponible, que se obstaculiza ilegalmente.¹⁰⁷

Es interesante mencionar la definición que al respecto emiten otros autores y que cuentan con la general aceptación de la doctrina. Tal es el caso de Narciso Amorós, que sostiene que “la elusión consiste en evitar que se produzca un hecho imponible y, como es lógico, que pueda atribuirse o vincularse a una persona”. García Añoveros define a la elusión como “el resultado consistente en una minoración de la cuantía o en la ausencia de

¹⁰⁵ Rosembuj, Tulio, “El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario”, p. 94, Segunda Edición, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid-Barcelona, 1999.

¹⁰⁶ Henzel, “Diritto Tributario”, ob. cit., p. 151, en “El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario”, de Rosembuj Tulio, p. 94, Segunda Edición, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid-Barcelona, 1999.

¹⁰⁷ Henzel y Blumenstein, en “El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario”, de Rosembuj Tulio, p. 96, Segunda Edición, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid-Barcelona, 1999.

nacimiento de la obligación tributaria, de una acción o conjunto de acciones ajustadas a la norma en cuya virtud no surge el presupuesto de hecho del tributo, ésta aparece de tal modo que la cuantía de la obligación es menor que si no se hubiera realizado esa acción o conjunto de acciones...desde el punto de vista tributario la elusión se produce cuando el presunto sujeto pasivo evita el presupuesto de hecho de la norma tributaria o actúa para que se produzca en un presupuesto un hecho imponible, que dé lugar a una obligación de menor cuantía.”

Herrero Madariaga, considera que la elusión tributaria es “aquella conducta del sujeto pasivo, lícita o ilícita, según los casos, que incide en el momento de la realización del presupuesto de hecho de una norma tributaria, por la que se trata de no realizar ese determinado presupuesto de hecho, realizando otro distinto y evitando así el nacimiento de una concreta obligación tributaria o dando lugar al nacimiento de otra distinta.” Y por último, Víboras Jiménez sostiene que la elusión fiscal es “todo comportamiento que tenga como finalidad y produzca un efectivo ahorro fiscal, sea o no producto de una manipulación aprovechada de las posibilidades de configuración que el Derecho brinda para los distintos supuestos de hecho, por cuanto lo que importa es el resultado... Elusión fiscal e ilícita son, sin embargo, todos los supuestos de ahorro fiscal conseguidos a través del mecanismo técnico del fraude de ley o mediante la aplicación de negocios simulados o indirectos, supuestos todos ellos que entrañan una distorsión de las formas jurídicas privadas, un mal uso de las mismas en perjuicio de la Hacienda.”¹⁰⁸

Como dijimos, la elusión fiscal consiste en “esquivar la aplicación de una norma tributaria” con el fin de disminuir la carga tributaria para el contribuyente, quien por lo tanto se ve beneficiado desde el punto de vista patrimonial. Esa distorsión en la aplicación de las normas tributarias implica “poner en práctica hechos, actos y negocios jurídicos con la finalidad exclusiva de soslayarla” para obtener una ventaja patrimonial.¹⁰⁹

A través de la elusión fiscal no se pretende incumplir directamente la ley, sino más bien evitar la obligación tributaria.

La elusión, afirma el Dr. Rosembuj, “es un concepto comprensivo del fraude a la ley y el abuso de formas jurídicas que se le asimilan; es el género de todos los comportamientos o acciones dirigidos a crear situaciones de ventaja patrimonial para los

¹⁰⁸ Amorós Rica, García Añoveros, Herrero Madariaga, Víboras Jiménez, en “El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario”, de Rosembuj Tulio, p. 98-99, Segunda Edición, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid-Barcelona, 1999.

¹⁰⁹ Rosembuj, Tulio, “El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario”, p. 101, Segunda Edición, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid-Barcelona, 1999.

interesados, deducida de sus propios actos, que se preconstituyen con la regla exclusiva de la finalidad fiscal... El efecto de elusión, como actividad imperfecta e ineficiente, trasunta un empobrecimiento injustificado de la Hacienda Pública, de cara al sistema tributario justo... El efecto jurídico material de la elusión es el desplazamiento patrimonial, sin justificación, desde la Administración hacia el particular, siendo ésta dañada y el otro enriquecido.”¹¹⁰ Complementariamente a lo expuesto, Cipollina sostiene que “de elusión fiscal puede propiamente hablarse sólo cuando los medios jurídicos implicados para predisponer en modo cuidadoso el presupuesto concreto resultan irreprochables bajo el perfil del Derecho positivo estricto; de otra forma se pasa del dominio de la elusión fiscal al de la evasión.”¹¹¹

Como se ha mencionado, el enriquecimiento del particular en contraposición del empobrecimiento de la Hacienda Pública, es el lo que se le imputa a la elusión tributaria. La evasión representa una directa violación a las normas, tal como lo define el Dr. Rosembuj, la evasión “es infracción tributaria, transgresión directa del ordenamiento, mientras que la elusión concreta es enriquecimiento sin causa del autor, no sancionable sino con la devolución y recuperación de la materia imponible sustraída a la Hacienda Pública, que será más grave en el abuso de formas, por la intencionalidad fraudulenta, aproximado su efecto a la comisión de una infracción atípica.”¹¹²

Como vemos, no nos estamos enfrentando a un tema menor. Resulta una necesidad para el Estado en cuanto a su función recaudatoria, mantener un equilibrio entre el hecho de evitar los vacíos legales, y a su vez no abrumar con excesivas normas que facilitan el “abuso” en uso de las mismas por parte de los contribuyentes. Estos mecanismos erosionan y atacan la eficiencia de la Administración Tributaria en el cumplimiento de su actividad.

Es importante destacar algunas *causas de evasión tributaria*:

- La implementación de políticas tributarias que aplican normas que no reflejan el respeto por los principios tributarios. Principios no sólo aceptados y promovidos por la doctrina, sino garantizados en las leyes de fondo del Estado, como lo son la

¹¹⁰ Rosembuj, Tulio, “El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario”, p. 102-103, Segunda Edición, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid-Barcelona, 1999.

¹¹¹ Cipollina, en “El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario”, de Rosembuj Tulio, p. 102, Segunda Edición, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid-Barcelona, 1999.

¹¹² Rosembuj, Tulio, “El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario”, p. 103, Segunda Edición, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid-Barcelona, 1999.

economicidad (para el contribuyente y para la Administración Tributaria), razonabilidad, equidad, generalidad, igualdad, entre otros.

- Estas políticas tributarias, en reiteradas ocasiones realizan modificaciones legislativas que provocan incertidumbre, confusión y dificultad tanto en la aplicación de la norma modificatoria como en la interpretación de la misma. Estas dificultades no las sufre sólo el contribuyente, sino también la propia Administración Tributaria, que se ve obligada a efectuar un número más que razonable de reglamentaciones. En más de una oportunidad, este exceso normativo lejos de resultar beneficioso, causa mayor confusión general.
- La proliferación de la *economía informal*, pone de manifiesto la ineficiencia del Estado muchas veces sobrepasado por la realidad económica, la excesiva burocracia (tanto interna dentro de la Administración Tributaria, como externa hacia los terceros), y la perfección de los mecanismos de elusión fiscal, lo que demuestra la dificultad para efectuar un control efectivo.
- El aspecto socio-cultural, que muestra la conducta del contribuyente, con la firme tendencia de disminuir su carga tributaria utilizando métodos evasivos.

Con respecto al concepto de evasión fiscal, resulta interesante conocer la definición que distintos autores han expresado partiendo de diferentes ópticas.:

- **Gerloff:**¹¹³ analiza la evasión desde el punto de vista de la “resistencia al impuesto”, es decir, “la sustracción a la carga tributaria que trata de obtener cada economía gravada”, y afirma que “desde el punto de vista subjetivo cada ciudadano hace un esfuerzo por desgravarse en defensa de supuestas desigualdades...”. A su vez, efectúa una clasificación de la resistencia al impuesto en dos formas: *la resistencia activa y la resistencia pasiva*. “*La resistencia activa* es la tendencia de la circulación económica a evadir el impuesto, distinguiéndola de la traslación del impuesto que supone la aceptación del mismo. La resistencia activa se representa en un rechazo del impuesto que se dirige contra otras economías que quieren trasladarlo en el mismo proceso de actividad económica o directamente contra el organismo público que trata de imponerlo, ya sea no consumiendo o no adquiriendo un producto que se encuentra gravado, en razón de que consumo o adquisición implicará el nacimiento del hecho imponible.” Iguala la idea de resistencia activa del impuesto

¹¹³ Gerloff W. y Neumark, F. “Tratado de Finanzas”, vol. II, p. 264 y sig. en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 19-21, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

con el concepto de evasión del impuesto, considerando que se pretende: “a) Evitar el impuesto: corresponde al concepto de elusión o evasión fiscal, evitando materialmente no realizar tal acto porque da lugar al hecho imponible; y b) El engaño o fraude impositivo: el sujeto trata de sustraerse a la carga mediante maniobras. El fraude al fisco constituye dar informaciones falsas a sabiendas o silenciar la verdad al contestar las preguntas formuladas por las autoridades competentes para procurarse ventajas impositivas.” Asimismo, según el autor, existe “ocultación impositiva cuando se omiten denuncias, informaciones, con intención de no llevar al conocimiento de las autoridades hechos imponibles.” Por otro lado, *la resistencia pasiva* al Estado indica “las obstrucciones a la ejecución de la imposición, en cierto modo naturales, es decir dadas por la estructura de la economía, por la condición intelectual y moral de la población, por el desarrollo de la técnica y otras circunstancias.”

- **Amoros Rica:** sustenta su análisis en el fraude de ley impositiva, “afirmando que no puede haber fraude a esta norma sin simulación, tipificado por normas de tal carácter y precisamente no genéricas, es decir excluye aquel que asimila el problema de la evasión a la teoría general del fraude a la ley.¹¹⁴ A su vez, distingue las siguientes características: “1) La evasión exige se precise la norma aplicable; 2) La evasión exige la existencia de un hecho o acto que pueda calificarse de fraudulento, siendo las notas del hecho fraudulento: apariencia legal, y contrario a la finalidad de la normativa aplicable; 3) La evasión sólo puede construirse depurando y clarificando el hecho imponible; 4) La evasión confiere importancia de segundo grado a la conducta de la persona que realiza el hecho fraudulento, concediendo primacía vital al perjuicio fiscal que se ha producido.”¹¹⁵
- **Einaudi:**¹¹⁶ explica que existen dos maneras de “dejar de pagar impuestos”: una forma consiste en “sustraer ilegalmente el pago, lo que implica considerar el contrabando y el fraude fiscal”; otra forma es “mediante la remoción o

¹¹⁴ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 22, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹¹⁵ Amoros Rica, Narciso, “La Evasión y la Evasión Tributaria” Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, p. 573/620, Rev. N° 59, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 21-22, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹¹⁶ Einaudi, Luigi, “Principios de Hacienda Pública”, cap. XI Efectos del impuesto. Evasión y Remoción, p. 228 y ss., en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 22-23, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

transformación del tributo, llevándose a cabo por medios legales para no pagar el impuesto. La remoción o rechazo del impuesto tiene lugar mediante un cambio en el proceso productivo, por el cual el contribuyente trata de sustraerse a la carga tributaria, racionalizando dicho proceso, disminuyendo los costos de producción y haciendo soportable el tributo, dado el mayor índice de productividad. En consecuencia la *remoción* es un medio legal de eludir el impuesto, no así la evasión o fraude fiscal que queda reservado para los actos ilícitos.”

- **Fasiani:** sostiene que existe evasión cuando “el contribuyente *de jure* consigue sustraerse al pago de los tributos, en todo o en parte de diferentes formas y con diferentes efectos.”¹¹⁷
- **Seligman:**¹¹⁸ para el autor, la evasión “comprende métodos tales como la traslación, capitalización y transformación del impuesto... *La evasión supone la pérdida de ingreso por parte del Gobierno, ya sea parcial o totalmente según la proporción que se evade. Sintetizando, desde el punto de vista fiscal equivale a la ausencia de tributos ya que en la otra forma de escapar a los impuestos, -traslación, capitalización, transformación-, el fisco siempre recibe el tributo.*” El autor efectúa una clasificación de evasión diferenciándola en evasión ilegítima y evasión legítima. La evasión ilegítima “se materializa en la omisión del contribuyente legal a acatar las disposiciones legales.” La evasión legítima, supone una evasión “de acuerdo con la ley.”
- **Dino Jarach:**¹¹⁹ en su opinión, menciona que la evasión fiscal se ubica “dentro de los límites lógicos del derecho en el sentido de eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los propósitos económicos de las partes (fisco-contribuyentes). Apela al principio de legalidad y al criterio económico. Sostiene que “la intención de evadir el impuesto debe considerarse irrelevante, puesto que no resulta lógico ni jurídico que este propósito de evitar el impuesto autorice al Fisco a aplicar un gravamen, es decir, a una ampliación del

¹¹⁷ Fasiani, Mario, “Principios de Ciencia de la Hacienda”, cap. XII, p. 240 y ss. La Evasión ilegal del Impuesto, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 23-24, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹¹⁸ Seligman, E., “Introducción a la traslación e incidencia de los impuestos”, p. 226, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 25-26, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹¹⁹ Jarach, Dino, “Curso Superior de Derecho Tributario”, p. 277 y 297, Lic. CIMA, y “El hecho imponible”, p. 153, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 26-28, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

hecho imponible que no estaría permitida si no existiere el propósito de evasión fiscal...” Jurídicamente, para Dino Jarach el fenómeno de la evasión fiscal “se resuelve en la configuración dogmática de la relación tributaria, siendo un caso particular de aplicación de la autonomía dogmática del derecho tributario.”

- **Giuliani Fonrouge:**¹²⁰ analiza el problema de la evasión fiscal y de la defraudación fiscal, desde el punto de vista jurídico. Sostiene que “el delito tributario nunca debe constituir un delito común, de manera que la defraudación tributaria no puede dar lugar a pena de naturaleza distinta o prevista en otro ordenamiento punitivo, salvo en cuanto a circunstancias que afecten a terceros ajenos a la materia tributaria o que se refiera a hechos conexos: sólo en este alcance puede aceptarse la norma...” En nuestro país, la evasión no es una figura jurídica independiente, sino que está incluida en la defraudación. Tal como lo analiza el Dr. Lamagrande, sustenta su opinión en dos figuras: “la defraudación o fraude, que comprende la evasión y la elusión, que será o no punible en función de la intencionalidad.”
- **Oldman:**¹²¹ este autor es más amplio y general en el análisis, considerando que la evasión se entiende como “fraude y engaño”, pero también como “ignorancia (el contribuyente desconoce la ley en cuestión), error (el contribuyente conoce la ley pero calcula mal los datos), la interpretación (el contribuyente no comprende e interpreta mal la ley) o desidia (el contribuyente no cuida sus archivos como debiera)... La evasión puede también definirse a través de una enumeración de los actos que constituyen violación de la ley, como el hecho de no presentar declaraciones a tiempo, de no pagar dentro de los plazos fijados, de no declarar ingresos y deducciones en forma completa y exacta...”
- **Lamagrande:**¹²² El Dr. Lamagrande, efectuando un análisis de las expresiones de los autores antes mencionados, define a la evasión como “la *omisión deliberada* (actos de omisión como la no presentación de declaraciones juradas, la falta de pago del gravamen, la falta de ingreso de los impuestos retenidos a terceros o

¹²⁰ Giuliani Fonrouge, Carlos M., “Derecho Financiero”, v. II, p. 684-690, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 28-29, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹²¹ Oldman, Oliver, “Cómo prevenir la evasión del impuesto a la renta”, p. 286-287 de la Conf. De O.E.A.-BID-CEPAL 1961, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 29, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹²² Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 31, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

percibidos de terceros, no suministrar información a las autoridades fiscales para proceder a una determinación, etc.) o por la *comisión* de actos que configuran el engaño o fraude impositivo (falsificación de comprobantes, caracterización inadecuada de gastos, inclusión de deducciones o desgravaciones ficticias, etc.).” Además tiene en cuenta los efectos producidos por la evasión, en cuanto sostiene que la evasión fiscal “configura la diferencia entre la recaudación teórica o potencial de un sistema tributario y la recaudación real o efectiva que se produzca.”

Otro efecto negativo de la *conducta evasiva*, es la distribución no uniforme de la carga fiscal que debe afrontar un contribuyente que cumple sus obligaciones tributarias y otro que no lo hace, alterando el principio basamental de equidad horizontal que todo sistema tributario debe procurar. Complementariamente a esto, la circunstancia de la competencia desleal -como ya se ha señalado- es otra muestra acabada del efecto nocivo de la evasión sobre el funcionamiento de mercado.

Otro elemento a considerar con respecto a la evasión, tiene relación con la opinión de los contribuyentes sobre el sostenimiento de esta actitud, observándose en el contacto directo con el contribuyente diferentes afirmaciones o fundamentaciones que los mismos efectúan frente a la práctica de evasión:

- disconformismo en referencia al destino dado a los tributos;
- presión desigual aplicada a contribuyentes con la misma capacidad contributiva (relación comparativa con los que están dentro y fuera del sistema);
- presión que excede la capacidad económica del contribuyente;
- rechazo al manejo gubernamental de los fondos públicos (hecho que supera la competencia del Administrador Tributario);
- dificultades encontradas en el momento de cumplimentar sus obligaciones;
- constante variabilidad del marco normativo de aplicación;
- complejidad del procedimiento para cancelar la obligación tributaria pertinente;
- sensación de impunidad (agudizada por el conocimiento palpable de otros actores que desarrollan conductas evasivas o elusivas, o por tolerancia en su accionar de la Autoridad Tributaria).

Todas estas afirmaciones representan un interrogante a resolver para el Administrador Tributario, cuyas respuestas súbitas son necesarias con el fin de minimizar o reformular las sensaciones experimentadas por los contribuyentes, logrando transmitir de esta forma la importancia social de la tributación.

Para fundamentar y explicar el fenómeno de la evasión, también se debe recurrir a factores subjetivos, de orden socio-cultural, y a variables de raíz psicosocial, como la ética, la moral, la ideología, la disciplina, el sentimiento de lealtad, las políticas adoptadas, y la disconformidad con la acción estatal. Como también es un hecho que no será fácilmente aceptable el desprenderse de un patrimonio personal para trasladarlo a un “ente abstracto” como puede ser el Estado quien redistribuirá esos fondos cubriendo así las necesidades sociales. La reacción es más adversa aún cuando se observa por parte del Estado un ineficiente manejo del gasto público y una incorrecta distribución de los recursos.

El comportamiento evasivo deriva en que la comunidad en su conjunto no haya percibido efectivamente que el incumplimiento conspira contra la vida en sociedad (no permitiendo cumplimentar la aspiración de bienestar general), además de no tomar conciencia que está cargando con el peso económico y financiero de esa irresponsabilidad social.

No obstante esto, se pueden exponer algunas conductas de la Administración Tributaria que indirecta y ocasionalmente afectan el buen cumplimiento de las obligaciones impositivas: Moratorias, planes de facilidades de pago, blanqueos y presentaciones espontáneas, ya que la consolidación de tales políticas tributarias torna al sistema tributario como injusto, incongruente, e inequitativo frente a los contribuyentes que mantienen una conducta regular de cumplimiento de sus obligaciones fiscales; deficiencias y excesos normativos que regulan el marco de la actividad, etc. Conforme a lo expuesto, Fritz Neumark en “Los principios de la imposición”, enuncia: “...el principio de transparencia tributaria, exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir, con inclusión de reglamentos, órdenes, circulares, líneas directrices, etc., se estructuran de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en estos mismos, como en los funcionarios de la Administración Tributaria, y con ello, la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de impuestos...”. También en este punto podemos recordar lo expuesto por Jeffrey Owens en “Temas emergentes de la reforma impositiva” cuando expresa: “...La propiedad más importante de todo impuesto es la capacidad de ser recaudado.”

Ahora bien, no puede desconocerse que en los últimos años se han tomado medidas tendientes a combatir la evasión: se han considerado las incidencias relativas de la recaudación tributaria en el universo de contribuyentes en cuanto a su capacidad

contributiva, por lo que surgió la creación del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes –Monotributo- (que ya ha sido mencionado en capítulos anteriores), cuya incidencia final en el monto total de la recaudación no es de gran significación, aunque abarca a un gran número de contribuyentes. En este aspecto se ha cumplido un doble efecto: por un lado, se ha optimizado la ecuación costo-beneficio de la recaudación, relacionando la implicancia de tratar a dichos responsables con la misma rigurosidad con que se verifica a quienes revistan la categoría de contribuyentes medianos o grandes, y por otro lado, la consecuente aplicación integral de los recursos internos de la Administración Federal de Ingresos Públicos -ponderando comparativamente el costo correspondiente al área de fiscalización y control, con respecto al beneficio incremental que se podía obtener como consecuencia de la recaudación tributaria proveniente de ese segmento de contribuyentes-. Por otra parte, se han incorporado progresivamente en el sistema, contribuyentes que operaban por fuera del mismo; se han incorporado requisitos formales en materia de facturación de las operaciones, cuyas exigencias facilitan la etapa de control de la Administración Tributaria; se implementaron planes de facilidades de pagos como un medio de captación de recursos para estabilizar coyunturalmente la estructura fiscal (los cuales tienen las restricciones críticas que se han expuesto anteriormente); se instrumentó por vía informática la presentación de las obligaciones de los contribuyentes, y con esta medida consecuentemente, se economiza tiempo y se reducen recursos materiales no sólo para el responsable o sujeto de la carga tributaria sino también para la Administración Tributaria.

Otra causa del incumplimiento voluntario, lo constituye la existencia de la ***economía informal***.

Según lo define Ramón Frediani, la economía informal “es el conjunto de transacciones económicas (legales o ilegales) que generan valor agregado y que no son registradas por las estadísticas oficiales del sistema de Cuentas Nacionales.”¹²³

La economía informal no es un tema menor. Las operaciones transaccionales que se producen dentro de la economía informal son de relevante magnitud. Tal como expresa Lamagrande, “las transacciones ...de la economía informal... deben ser considerados por aquellos que tienen a su cargo estructurar la política fiscal. Esto significa que la economía

¹²³ Frediani, Ramón O., “El desafío de la economía informal”, Boletín Informativo Techint N° 252, abril, mayo, junio 1988 p. 61/101, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 61, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

informal transforma los mercados y las instituciones de la sociedad. En el campo específico de la tributación, obliga a los diseñadores de los sistemas a implementar políticas tributarias que se basan en el rendimiento fiscal no siempre compatibles con el principio de equidad que debe reunir todo sistema tributario. En efecto, la recaudación se basa en los impuestos sobre los consumos, los tradicionalmente llamados indirectos o impuestos de costos... No cabe duda, que no obstante existir una serie de modalidades tributarias en los denominados impuestos al consumo, ellos resultan en algunos casos de fácil control y recaudación para la Administración Tributaria, dado que las fuentes de recaudación generalmente, salvo en la modalidad denominada del Impuesto al Valor Agregado, se encuentran en un número reducido de productores industriales o en la Administración Aduanera. Tales formas de tributación (impuestos a los consumos específicos) hacen más dificultosa la evasión, por lo menos en alguna de sus etapas, de aquellos que operan en la informalidad... La economía informal y la evasión fiscal se relacionan recíprocamente, tanto en sus causas como en sus efectos, si bien en múltiples actividades el origen de la primera no es precisamente la evasión tributaria (tráfico ilegal de divisas, tráfico ilegal de capitales, tráfico ilegal de armas, narcotráfico, contrabando, etcétera)."¹²⁴

Hugo González Cano al respecto indica: “Es importante tener presente que entre economía no registrada y evasión tributaria existen dos tipos de relación. Por un lado, la más común se produce cuando debido a los impuestos se originan ingresos negros o no registrados que generan y engrosan la economía oculta. Es decir, cuando hay una relación causa efecto entre los impuestos y la economía no registrada. Pero, también existen formas de economía no registradas originadas en otras motivaciones que las estrictamente tributarias. En estos casos, la economía no registrada se origina generalmente por determinadas restricciones o regulaciones de la economía (control de precios, control de cambios, etc.), o se trata de ingresos de actividades directamente ilegales. Sin embargo, también en estos casos, esas actividades se reflejan en menores ingresos fiscales, porque los respectivos ingresos generalmente tampoco se declaran al fisco, pero no ya por razones tributarias, sino por otras motivaciones. Es decir, se trata de una relación diferente a la anterior, en la que la evasión impositiva aparecía como causa y los ingresos no registrados como efecto. En la segunda alternativa, donde los ingresos no registrados se generan por razones no tributarias, la no declaración impositiva es la consecuencia normal

¹²⁴ Lamagrande, Alfredo J , “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 61-62, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

u obvia de este tipo de ingresos no registrados; ya que su presentación a la Administración Tributaria pondría en evidencia el carácter ilegal o contrario a reglamentaciones económicas.”¹²⁵

Al respecto, Somchai Richerpan sostiene que “las estimaciones de la economía subterránea, que en general miden los ingresos que no se incluyen en los cálculos del ingreso nacional o producto nacional, se pueden emplear como sustituto de la evasión fiscal. Los ingresos de las actividades subterráneas quedan generalmente sin declarar ante las autoridades tributarias y así pues constituyen infracción a las leyes tributarias.”¹²⁶

El exceso de normas y reglamentaciones incentivan la evasión fiscal. Los contribuyentes intentan eludir las normas. “La facturación en negro, la evasión impositiva y previsional, son algunas fuentes donde pueden surgir los fondos que alimentan el circuito marginal del dinero.”¹²⁷

Este circuito marginal, genera a su vez, un “mercado negro laboral” que sigue incrementando la evasión. Se dejan de ingresar contribuciones al sistema de la seguridad social y demás cargas tributarias que deberían ingresarse, y que surgen en el proceso productivo llevado a cabo por esa mano de obra marginal.

“La deficiente estructuración del sistema tributario como causa del incumplimiento voluntario y por ende, en gran medida de la economía informal, está vinculada a factores especiales tales como el nivel de la carga tributaria, especialmente cuando ésta se torna excesiva nominalmente para compensar la evasión. Cuando la evasión fiscal alcanza magnitudes considerables, el sistema impositivo se torna rígido. Se dice que existe evasión porque las tasas son altas. Este es el argumento esgrimido por los contribuyentes. Los encargados de trazar la política fiscal estiman que las tasas son altas porque existe evasión. Se crea así un círculo vicioso de la evasión ... o la espiral evasista.”¹²⁸

¹²⁵ González Cano, Hugo, “La economía no registrada y los ingresos públicos”, Boletín de la DGI, p. 135, agosto de 1986, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 64, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹²⁶ Somchai Richerpan, “La evasión tributaria y su medición”, Rev. Finanzas y Desarrollo, diciembre 1984 (FMI), en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 65, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹²⁷ Diario “La Nación”, Economía y Finanzas, 25/05/88, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 66, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹²⁸ En “Estudio sobre Política Fiscal Argentina”, Programa conjunto de Tributación, OEA-BID-CEPAL V, p. A-3 – Mimeografiado-, Bs. As., en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 67, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

“La Administración Tributaria debe realizar una tarea fundamental: investigar la naturaleza y magnitud de la informalidad y de tales estudios y análisis por sectores de la economía así como por rama de actividad productiva, y tipo o clase de contribuyentes, fijar entre otras acciones, la política de fiscalización sectorial en su combate contra la evasión fiscal.”¹²⁹

Se puede afirmar que a nivel social existe una carencia de conciencia tributaria. Tal como lo expresa el Dr. Lamagrande, “La conducta fiscal de los contribuyentes cumplidores se deteriora cuando la evasión fiscal alcanza proporciones significativas... El contribuyente cumplidor con sus obligaciones impositivas puede imitar la conducta evasora de gran parte de la sociedad y no mantener el mismo grado de cumplimiento en el futuro... Los problemas de conducta fiscal están estrechamente relacionados con la conciencia individual del contribuyente que conforman una determinada conciencia social tributaria... Acorde con ello, los organismos tributarios deberán concentrar su atención en desplegar todo un conjunto de actividades que den como resultado la formación de una mentalidad colectiva solidariamente convencida de sus deberes tributarios.”¹³⁰

Uno de los elementos que ya se ha mencionado en este trabajo, y que opera en contra de la formación de una conciencia tributaria tiene relación con el dictado de ciertas leyes de excepción como las moratorias, blanqueos, etc.. Al respecto, en las III Jornadas Tributarias –COPAL- de 1984, se declaró: “El dictado frecuente y sucesivo de diversas leyes, decretos y medidas de toda índole que significa el otorgamiento de regímenes de regularización impositivas especiales, moratorias y condonaciones, *constituye un factor de perturbación que afecta decisivamente el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales* distorsionando la relación entre el fisco y los contribuyentes.”¹³¹

Es oportuno citar las consideraciones del Dr. Lamagrande en cuanto analiza ciertos factores que ocasionan la evasión fiscal:¹³²

- “La inflación, el nivel de actividad, el tipo de cambio, el destino del gasto público, la existencia de actividades ilícitas, etc., resultan ser variables que si bien escapan

¹²⁹ Lamagrande, Alfredo J , “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 69, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹³⁰ Lamagrande, Alfredo J , “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 71-73, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹³¹ III Jornadas Tributarias –COPAL- 1984, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 72, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹³² Lamagrande, Alfredo J , “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 79-99, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

especialmente del ámbito tributario, actúan como incentivos de incumplimiento y en mayor grado en mercados cargados de regulaciones.”

- “La existencia de una economía informal,... la *ineficiencia del Estado*, la inestabilidad económica e institucional,... son ajenas a la tributación que se reflejan en menores ingresos fiscales.”
- “La *estructura deficiente* del sistema tributario resulta también una de las causas de la evasión fiscal.”

A su vez, es clara la opinión que fuera dada en su momento por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales en torno al tema de la evasión: “...El fenómeno crónico de la evasión generalizada es atribuible a la conducta de los contribuyentes y responsables, pero también al propio Estado, quien a lo largo de los últimos años ha sancionado numerosas normas de dudosa constitucionalidad...”¹³³

Con respecto a la **Administración Tributaria**, es sustancial contar con una Administración eficiente que logre frenar la evasión fiscal, maximizando la recaudación.

En tal sentido, Due analizó la influencia de la Administración Tributaria dentro del sistema tributario, expresando:¹³⁴

- “La administración eficiente se logra si la base impositiva resulta claramente definida y la responsabilidad tributaria fácilmente determinada tanto por el contribuyente como por el organismo recaudador.”
- “La complejidad para verificar la responsabilidad tributaria depende, en gran medida, de la amplitud de la base impositiva... Cuanto mayor sea el número de contribuyentes, más ardua será la tarea.”
- “El establecimiento de la base impositiva, se llevará a cabo de tal manera, que les resulte a los sujetos imposible evadir el gravamen mediante el reajuste de las formas de llevar a cabo sus actividades.”

La disminución de la evasión dependerá de la aplicación de adecuados mecanismos y procedimientos de control.

Al respecto, Bueno Neto expresó que “la mala utilización de los ingresos fiscales, la complejidad y cambios constantes de legislación, el desconocimiento de las exigencias

¹³³ Asociación Argentina de Estudios Fiscales, septiembre 1989, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 81, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹³⁴ Due, John F., “Análisis Económico de los Impuestos”, 1ª Edición El Ateneo, Bs. As. 1961, p. 92-93, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 82, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

fiscales por parte de los pequeños y medianos contribuyentes, la carencia de un programa formal de revisión de auditoría fiscal, así como la importancia de la economía sumergida, dan lugar a un alto índice de evasión fiscal.”¹³⁵

La Administración Tributaria será exitosa, en la medida que se incentive el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria.

De igual modo, es necesario reforzar constantemente la imagen de la Administración Tributaria, profesionalizando sus funciones, aumentando su prestigio y mostrando que efectivamente se encuentran con un alto riesgo de detección los contribuyentes no cumplidores.

En este sentido resulta fundamental la formulación de políticas de fiscalización, dado que dicha función constituye un pilar para la Administración Tributaria y su lucha contra la evasión fiscal.

Algunas sugerencias en cuanto a las funciones de fiscalización podrían ser las siguientes:

- mantener las verificaciones rápidas, aplicando metodologías de auditoría con técnicas modernas, fortaleciendo el sistema de información;
- que se cuente con un sistema de información rápido cuyo objetivo sea otorgar una información cierta y clara, disminuyendo al máximo los desvíos y errores;
- agudizar los conocimientos para enfrentar el mercado de la economía informal y mediante los controles de fiscalización, debilitarlos;
- mantener los operativos de control que generan un alto impacto social, pero seleccionando actividades y zonas que se consideren puntos de quiebre o neurálgicos dentro de la economía regional o nacional;
- instruir a los agentes en forma constante y sofisticada de tal manera que a través de sus conocimientos y con la tecnología aplicada estén en condiciones de efectuar controles de auditoría fiscal a los más variados contribuyentes;

La función fiscalizadora de la Administración Tributaria como se puede observar, resulta fundamental. El Dr. Lamagrande en su análisis de la problemática de la evasión fiscal, expone la siguiente estrategia:¹³⁶

¹³⁵ Bueno Neto, Francisco P., “Los costos del contribuyente en la tributación”, IFA, R. de Janeiro, 1989, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 83, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹³⁶ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 98-99, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

- 1) Llevar a cabo una “acción... que haga sentir la presencia permanente del organismo fiscal, mediante la actuación de la fiscalización interna y externa “in situ” (actuaciones individuales rápidas y eficaces: toma de inventarios, control de ingresos, etc.).”
- 2) Efectuar la “revisión en profundidad de ciertos contribuyentes de los cuales surja interés fiscal evidente.”
- 3) Efectuar la “revisión en profundidad de ciertos contribuyentes de los cuales se posea evidencia de la existencia de fraude fiscal o de procedimientos delictuales articulados para ocultar premeditadamente la real situación tributaria.”

Muchas de estas propuestas se están llevando a cabo en la actualidad, demostrándose un crecimiento en cuanto a las tareas de la Administración Tributaria en relación a la década pasada.

Teniendo en cuenta todos los procedimientos efectuados, es necesario contar con un mecanismo de control de la gestión de la Administración Tributaria y de sus funcionarios y agentes. Habiendo realizado una planificación oportuna, el control de gestión permitirá detectar desvíos y errores, y corregirlos en el transcurso constante de la actividad, que no permite demoras en virtud que **la lucha contra la evasión implica la defensa del interés general de la comunidad.**

Actualmente, el gobierno argentino está planeando estructurar el que sería el **segundo “programa antievasión”**. El propio Presidente de la Nación Dr. Néstor Kirchner, está analizando los detalles del programa antievasión conteniéndolo en un proyecto de ley que abarcará tres temas fundamentalmente:¹³⁷

- **El contrabando:** se permitiría a la Dirección General de Aduanas que investigue los embarques que tengan un valor de hasta 100.000 dólares estadounidenses. En la actualidad cuando se presume que existe una operación de comercio exterior sospechosa, quienes están habilitados para investigarlas son la Justicia (cuando el monto supera los 5.000 dólares) o la Aduana (cuando ese valor es inferior a los 5.000 dólares). De esta manera, se incrementaría el mínimo indicado llevándolo de 5.000 a 100.000 dólares estadounidenses. Así, la Aduana tendría habilitadas las funciones de aplicar directamente multas y otras sanciones, ampliándose a través del incremento del valor mínimo, el margen de verificación de las operaciones.

¹³⁷ Fuente: Diario Clarín, del día sábado 6 de marzo de 2004, p. 11, artículo “Proyecto para reforzar el control aduanero. Kirchner estudia otro paquete antievasión”.

- **Sistematización de embarques:** se pretende precintar con código de barras los embarques en tránsito. Este tipo de embarques representan aproximadamente el 60% del total de los embarques ingresados al país. Con la sistematización informática en los embarques, se podrá monitorear el trayecto del embarque. En la actualidad, los bienes ingresados de esta manera quedan en depósitos y luego de un tiempo, se descargan en algún mayorista. En este lapso de tiempo, muchos de esos embarques no se encuentran, y en ese “descuido” se deja de ingresar al fisco los tributos correspondientes tanto en lo relativo a impuestos aduaneros como cargas sociales.

- **Reglamentación de registro para nuevas sociedades:** sobre todo para las aquellas sociedades que se constituyan en el interior del país, o sucursales que se instalen en el interior de sociedades con casas matrices ubicadas en la capital argentina. El fin que se persigue consiste en evitar la declaración de quiebra de esas sociedades (o sucursales) que traen como consecuencia la incobrabilidad de sus obligaciones fiscales.

El objeto de aplicar estas medidas es el fortalecimiento de la recaudación, así como el aumento del poder de la Dirección General de Aduanas. Se proyecta obtener similar resultado que el primer proyecto antievasión (Ley Antievasión I) votado por el Congreso el año 2003, en cuanto a garantizar el aumento en la recaudación anual (con el primer proyecto se garantizaron 1.500 millones de pesos extras en la recaudación).

Por otra parte, la variable de la evasión endógena depende en forma exclusiva de la medida de eficiencia en la operatoria de fiscalización instrumentada por parte del Estado a través del Administrador Tributario. Sin embargo, un esquema impositivo eficiente, progresivo y equitativo puede tornarse inviable en razón del nivel de los costos administrativos de instrumentación y de fiscalización (a pesar del objetivo implícito de optimización por parte del sistema).

A este análisis debe adicionarse una variable exógena referente a la evasión y a la corrupción organizada, siendo aquella inherente a la conducta evasiva del contribuyente. La evasión exógena depende también del perfil socio-cultural y moral del contribuyente real o potencial. Complementariamente, si el nivel de evasión inducido por las prácticas corruptivas es extremadamente elevado, puede derivar directamente en la imposibilidad de alcanzar metas deseadas de recaudación sin oponerse a las limitantes de no confiscatoriedad de la carga tributaria.

En correlato a lo expuesto, puede inferirse que existe una interdependencia compleja o correlación directa entre el fenómeno de la evasión y el accionar de la

corrupción organizada (ya que el aumento en una de las variables induce el incremento en la otra, y viceversa).

La perspectiva de endogeneización en el tratamiento y consideración de la variable evasiva incorpora en el análisis a la medida de eficiencia definida en las tareas de recaudación y fiscalización. Además el nivel de tasa impositiva no es un determinante relevante (y mucho menos exclusivo) de la evasión.

Por otra parte, la variable exógena de la evasión es inducida fundamentalmente, a nuestro criterio, por la carencia de un modelo cultural y dirigencial viable de ser transmitido y capaz de tornarse operable como ejemplo en el seno de la comunidad. Lo expuesto se direcciona a fundamentar y explicar a la corrupción en el ámbito tributario como una práctica circunscrita y canalizada en la operatoria de los contribuyentes (la corrupción surgida en el entorno externo, y caracterizada por las acciones de evasión y elusión de los contribuyentes).

CAPÍTULO II

El entorno que favorece la conducta y la impronta evasiva.

A) ENTORNO INTERNO: Fundamentos del comportamiento evasivo.

Características políticas, sociales, económicas y culturales que condicionan el fenómeno. Características de la Evasión en Argentina. El papel de la Administración Tributaria. Propuestas para combatir el flagelo.

Describiendo la política tributaria de los noventa, Daniel García Delgado en “Estado-Nación y Globalización. Fortalezas y debilidades en el umbral del tercer milenio” resalta: “la reforma tributaria fue orientada al combate de la evasión, a la imposición de nuevas formas de facturación y ampliación de los regímenes de retención, ampliación de la base imponible, simplificación del sistema y concentración del grueso de la recaudación en el IVA. Esto acentuó uno de los roles del Estado, el de “recaudador”, clave en el financiamiento del mismo, y de allí también la importancia creciente que irán cobrando en el nuevo modelo instituciones como la DGI en la lucha contra la evasión. Si bien es cierto, la estructura tributaria tendió a basarse sustancialmente en la imposición a los consumos,

perdiendo significación los gravámenes a los ingresos y al patrimonio, creciéndose en regresividad impositiva: un ejemplo de ello es la aplicación del IVA”.¹³⁸

Con anterioridad, se ha mencionado la falta de equidad de nuestro sistema tributario. Un elemento que ocasiona en gran medida esta inequidad la constituye la evasión tributaria.

Se menciona que la evasión contribuye a sostener una inequidad horizontal, porque es un elemento discriminador entre los que cumplen y los que no cumplen con las obligaciones tributarias. A su vez, cuanto más crece la evasión y más se generaliza, menor es la sensación de cumplir de los contribuyentes, provocándose así una “retroalimentación negativa” dentro del sistema.

Si se intenta interpretar de manera simplificada las causas que llevan a la evasión tributaria, entre las más significativas (complementando las ya enunciadas en el capítulo anterior) encontraremos, además de los motivos culturales, a la regresividad del sistema tributario, y como ya hemos mencionado a lo largo de este trabajo, el cumplimiento de las obligaciones fiscales resulta complejo y costoso para los contribuyentes. De allí observaremos las conductas de los distintos tipos de contribuyentes:

- Las pequeñas empresas evaden para sustentarse económicamente. Consideran que la presión tributaria es de tal magnitud que no les es posible cumplir con el total de sus obligaciones fiscales.
- Las grandes empresas, como poseen más herramientas y recursos, eluden las obligaciones es decir, buscan la forma legal de tributar lo menos posible aprovechando ciertos vacíos legales dentro de las normas impositivas. A su vez, pueden obtener exenciones, haciendo uso del poder político.
- Las medianas empresas, en cambio no poseen los recursos necesarios como para efectuar análisis sobre la manera de eludir impuestos como lo hacen las grandes empresas, y son más significativas que las pequeñas empresas dentro del control que debe efectuar la Administración Tributaria desde el punto de vista de la recaudación impositiva.

Este análisis básico indica la inequidad vertical que existe dentro de nuestro sistema tributario.

¹³⁸ García Delgado, Daniel. “Estado-nación y globalización. Fortalezas y Debilidades en el umbral del tercer milenio”. Editorial Ariel. Buenos Aires,2000. Parte I y II.

Es un tema recurrente dentro del ámbito de los especialistas la necesidad de simplificar el sistema tributario de tal manera que se incremente el cumplimiento fiscal y se disminuya la evasión con el consecuente aumento de la recaudación.

Tal como lo han sostenido los economistas Arthur Laffer y Kurt Schuler entre otros, incrementar alícuotas impositivas provoca el efecto de aumentar la recaudación hasta un punto máximo, luego del cual se observa que ante incrementos adicionales se reduce la recaudación total. Esto se explica porque los contribuyentes sienten una presión tributaria excesiva que les genera una modificación de sus actividades económicas con el fin de eludir el incremento de la carga fiscal.¹³⁹

Lo expuesto se observa como un “dogma empírico” en Argentina. Las altas tasas actuales vigentes acrecientan la evasión. Una propuesta sería disminuir la tasa del Impuesto al Valor Agregado, hecho que provocaría un aumento en la recaudación al expandirse la cantidad de contribuyentes que tributarían, reduciéndose simultáneamente la evasión. Por lo tanto el desvío que causa la disminución de alícuotas quedaría más que compensado.

Asimismo, en pos de simplificar el sistema tributario, se puede estudiar la eliminación de las exenciones que rigen en la actualidad, no sólo en el Impuesto al Valor Agregado sino también en el Impuesto a las Ganancias. Y con respecto al Impuesto al Valor Agregado, complementariamente con la disminución de la alícuota vigente (21%) se debería considerar su generalización.

Estas medidas deben estar acompañadas con el logro de la eficiencia y efectividad en la Administración Tributaria.

Si bien es cierto que ante altos grados de evasión y con administraciones tributarias poco eficientes, aplicar impuestos sobre el consumo es más efectivo que aplicarlos sobre las rentas, no es menos cierto que la regresividad de un sistema tributario es un centro de atracción para perfeccionar medios evasivos y más si esto se complementa con procesos recesivos de la economía.

Otra situación a considerar es la falta de conexión que existe entre los distintos niveles de gobierno (nacional, provincial y municipal) en cuanto que por un lado, se aplican impuestos que muchas veces gravan idénticos hechos imponibles; y por otro lado, en

¹³⁹ Laffer, Arthur en “La estructura tributaria en la Argentina: una comparación internacional” de De Simone Carla, en página de internet www.cambiocultural.com.ar, octubre de 2002, publicado en diciembre de 2003.

ocasiones crean nuevos gravámenes sin atender el impacto que ellos generan en la población, sustentándolos sólo en las necesidades de financiamiento gubernamental.

En esta instancia podríamos identificar las **funciones** que le corresponderían ejercer al Estado en materia impositiva:

- 1) en cuanto a la Política Tributaria, definir en relación a las alícuotas, bases o hechos imponibles, y sujetos sobre los que recaerá la presión tributaria. En este sentido, es necesario recordar que una Política Tributaria debe procurar la igualdad y la equidad; y ante un sistema tributario justo, mayor será el cumplimiento y la aceptación de los contribuyentes.
- 2) en cuanto a la Administración Tributaria, a determinar quién cobrará los impuestos y de qué manera, así como también establecer los castigos por los incumplimientos a las obligaciones fiscales. Como ya se ha mencionado, la eficiencia de la Administración Tributaria significa recaudar el máximo posible a un mínimo costo, no sólo por parte del costo que puede representarle la administración para el Estado, sino por parte del costo de cumplimiento de las obligaciones fiscales para los contribuyentes.

Cuando mencionamos la equidad, nos referimos a la equidad horizontal y la equidad vertical. La equidad horizontal es la que se refiere a la igualdad de trato que debe prevalecer ante contribuyentes con análogas características. La equidad vertical se refiere al igual tratamiento impositivo de los contribuyentes considerando su capacidad de pago, esto quiere decir que contribuyentes con distinta capacidad de pago deberían pagar diferentes cantidades de gravámenes. El concepto de equidad está íntimamente relacionado con el concepto de progresividad, dado que a mayores ingresos, mayor debería ser la proporción de impuestos pagados.

Si bien se ha efectuado una descripción del Sistema Tributario en nuestro país, su análisis no es el objeto de este trabajo, por lo que será considerado como un mero dato o vehículo para sustentar la hipótesis.

Cuando se habla de **recaudación**, se deben tener en cuenta algunos elementos como la evasión, los incumplimientos tributarios, demoras del pago por parte de los contribuyentes, etc. Estas situaciones de desvíos distorsionan y afectan a la recaudación.

Existen medidas que puede adoptar la Administración Tributaria, pero también, existen acciones que exceden a ella (A. T.).

Por lo tanto, se desprende que la operatoria de la **Administración Tributaria debe ser una política de Estado.**

Tal como lo define Tabellini: “Los elementos que integran el concepto de evasión se traducen en el comportamiento ilícito del particular, incumpliendo el deber de prestación patrimonial que origina la realización del hecho imponible.”¹⁴⁰

Históricamente se ha responsabilizado a la ahora AFIP (DGI-DGA) de la evasión fiscal, y por consiguiente, y en forma directamente proporcional, de la ineficiencia de su función recaudatoria. Si bien en la actualidad la AFIP juega un papel preponderante en esta temática por ser la agencia natural del Estado cuya función primordial es la recaudación y la minimización de la evasión fiscal, existen otros órganos estatales que comparten en forma activa la responsabilidad en este fenómeno.

Sólo quiero mencionar a modo de ejemplo (dado que este tema no es objeto de la presente exposición), el impacto que ocasiona en nuestro sistema tributario la introducción de bienes al mercado que ingresan de contrabando a través de la Triple Frontera con Brasil y Paraguay (actividad que opera con organizaciones que se asemejan a empresas multinacionales, cuya problemática está incluida en la Agenda Internacional y debe constituir una preocupación nacional). Dichos bienes ingresan en nuestro mercado interno evadiendo el pago de los tributos pertinentes (sin considerar la problemática transnacional de legitimación de activos o “lavado de dinero” que debe ser abordada a nivel global o internacional, y en la cual la institución recaudatoria tiene acotada responsabilidad y competencia resolutoria). Esta práctica contribuye al incremento de la evasión fiscal, a la práctica comercial desleal, y a la consecuente distorsión en la reglas y mecanismos de competencia. Esta operatoria como he referido no es exclusiva responsabilidad de la AFIP. Su solución y prevención tiene relación directa con la elaboración de planes estratégicos que tienen a su cargo las altas agencias del Estado en cumplimiento de sus funciones de creación de políticas públicas, y en este caso en particular me refiero a planes insertos en el paradigma o modelo de desarrollo nacional y de defensa de los intereses nacionales y vitales. Dichos intereses nacionales incluyen en un nivel superior de análisis, el impacto que sobre la recaudación tributaria produce la comercialización de esos bienes ingresados “irregularmente” en el mercado interno. Es entonces, en este tramo del proceso referido, en donde la AFIP tiene la responsabilidad de evitar la evasión.

¹⁴⁰ Tabellini, La elusione fiscale, Milano, 1988 p. 21: “sustracción de materia imponible a la recaudación”, en “El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario” de Rosembuj, Tulio, p. 99, Segunda Edición, Ed. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid-Barcelona, 1999.

Como observamos en el ejemplo anterior, existen responsabilidades compartidas. Y para que la AFIP logre cumplir con sus funciones en forma eficiente, es de vital importancia que las más altas agencias del Estado efectúen concomitantemente un diagnóstico exploratorio y un plan estratégico oportuno, consensuado y coordinado en materia tributaria (y particularmente relacionado a los niveles de recaudación). Y aunque la inversión en la formulación estratégica pueda resultar “costosa” y el tiempo de su implementación o ejecución un tanto extenso con respecto al marco temporal definido a priori, finalmente, los resultados derivados del proceso estratégico resultarán eficaces y óptimos si se parte de objetivos claros, precisos, operables y racionales.

Evaluando preliminarmente las variables que impactan sobre el ingreso público, *la variable más relevante y significativa es la recaudación impositiva*. Uno de los flagelos que merman y deterioran la estructura de recaudación, es definitivamente, el fenómeno de la evasión.

La causal estructural en un análisis evasivo, tiene su correlato perfecto en la carencia de responsabilidad, solidaridad y conciencia cívica en el universo de contribuyentes (actitud que se puede describir inicialmente como transgresora), pero en otras oportunidades, surge o deviene de la falta de reacción o capacidad de adaptabilidad por parte de las Administraciones Tributarias para concebir, interpretar o “leer” la esencia de la estructura y del sistema tributario, el marco normativo, y los repentinos cambios planteados en el contexto en el que se aplica la política. De esta manera, se está estimulando en forma indirecta a un menor acatamiento de la obligación fiscal.

En los casos de incumplimiento, los factores tales como la oportunidad de evadir impuestos, las ganancias de la evasión tributaria, los riesgos de detección, y las sanciones aplicadas, indican que estas circunstancias pueden variar de un tributo a otro.

El fenómeno de la evasión no sólo ha perturbado a los actores estatales, ya que Naciones Unidas en un comunicado del año 1983 había referido: “...La evasión y la evitación internacional de impuestos que había alcanzado niveles sin precedentes tanto en los países desarrollados como en países en desarrollo, violaba el principio de la equidad fiscal y socavaba el concepto de cumplimiento voluntario de las leyes tributarias...”¹⁴¹.

En correlato a esto, y tal como enuncian Jaime Zeitoune y Gonzalo Pazo : “La política fiscal debe ser un instrumento utilizado con el objetivo de generar recursos

¹⁴¹ Comunicado de Naciones Unidas del año 1983 citado en Zeitoune, Jaime y Pazo, Gonzalo. “Evasión impositiva en la Argentina”.Universidad del Cema. Buenos Aires, 2001.

tributarios que permitan financiar todo el gasto público generado por las actividades que desarrolla todo Estado (educación, justicia, salud, etc.). Por ello, el diseño de los sistemas tributarios debe contemplar un equilibrio entre las distintas capacidades contributivas y las tasas de tributación impuestas, hasta la concurrencia del monto necesario para atender el gasto, es decir trasladando los menores costos posibles para los contribuyentes. Las consecuencias no deseadas de la evasión fiscal obviamente alteran los resultados en la recaudación de toda Administración Tributaria, esta reducción en los ingresos de las arcas nacionales obliga a las autoridades a tomar alguna medida tendiente a financiar el bache producido por este fenómeno”¹⁴².

Es trascendental priorizar el estudio y verificación del movimiento transnacional de capitales (remesas del exterior) y definir su impacto sobre la ecuación fiscal (y sobre el esquema tributario en particular).

Por otra parte, se vuelve vital operativizar los conceptos de evasión fiscal (merma en la recaudación) y fiscalización de la remesa de fondos del exterior como problemáticas prioritarias del modelo de desarrollo nacional del país, así como explicitar que la recaudación incide de forma relevante en componentes estructurales de la concepción de ese desarrollo nacional tales como la educación, la seguridad, la atención sanitaria, la administración de justicia, la equidad social, y la distribución del ingreso.

Acorde a lo expuesto, se considera indispensable:

- Evaluar el impacto de la política tributaria en la concentración económica, la inequidad social y en la incongruencia de la redistribución del ingreso.
- Determinar el grado de incidencia de la recaudación en el marco jurídico y conceptual de la seguridad interior del país.
- Moldear una Administración Tributaria integral y dinámica con capacidad de adaptabilidad a los cambios repentinos y continuados del contexto (macroambiente), y con respuesta mediata a la complejización de las operaciones electrónicas con impacto impositivo de orden transnacional (efectuando una estimación de las variables no controlables).
- Requerir la voluntad política de los más altos estamentos de decisión, para oponerse efectiva, reactiva y decididamente al fenómeno de la evasión y a la

¹⁴² Zeitoune, Jaime y Pazo, Gonzalo. “Evasión impositiva en la Argentina”. Universidad del Cema. Buenos Aires, 2001.

alternativa de la corrupción organizada (facilitando así la operatoria del órgano recaudador).

Por otra parte, en la consideración de un sistema impositivo confluyen varios objetivos de política económica. De esta forma, no puede juzgarse una estructura tributaria simplemente por su incidencia distributiva. Este es, sin duda, uno de sus aspectos principales, pero no deben descuidarse otros elementos que hacen a la elección de un óptimo sistema tributario. En principio, éste debe cumplir adecuadamente una de sus funciones esenciales: la recaudatoria.

Los impuestos son la forma más directa y disponible de financiar los gastos, por lo que resulta obvio que una estructura de impuestos progresiva y eficiente pero de bajo poder de recaudación (como ya fue reseñado en el inicio del trabajo), no es de mucha utilidad.

Otro de los principales objetivos es minimizar las distorsiones que se puedan generar, e incluso solucionar algunas ocasionadas por "fallas de mercado" (recesión económica, contracción en el nivel de actividad) que merman la recaudación impositiva.

Muchas veces los objetivos de equidad, eficiencia y poder recaudatorio no son todos compatibles, y es tarea de quien formula y concibe la política económica, elegir la mejor combinación entre ellos.

La evasión puede reflejarse a través de redes delictivas que conforman organizaciones corruptas.

Se debe considerar que el fenómeno de la corrupción organizada se constituye en una variable de orden social, dinámica, cambiante y readaptable en sus formas, mecanismos y modalidades, al igual que los parámetros utilizados para concebir y combatir la anomalía. Sin embargo, en la década de los noventa fundamentalmente, se divisa cómo este fenómeno ha proliferado alarmantemente en algunos países (centrales y periféricos) hasta convertirse en un componente "cuasi-estructural" de la operatoria en la gestión pública.

La criminalidad organizada en el ámbito empresario opera usualmente en sociedades con ropaje legítimo que practican y canalizan conductas ilegítimas, con el objeto palpable de limitar costos y potenciar exponencialmente su rentabilidad.

Es evidente que la corrupción requiere de una voluntad y decisión por parte de agentes públicos o privados, pero esta práctica se ve favorecida y estimulada si el marco o

entorno de la administración burocrática se neutraliza a sí misma en su misión de control externo y de fiscalización interna de la gestión pública.

Uno de los disparadores de la conducta evasiva lo constituye también la virtual y progresiva carencia de continuidad e intensidad en los medios formales de fiscalización de la Administración Tributaria. La baja en la intensidad del control de conductas evasivas, puede provenir en forma directa del accionar del entorno político y de la operatoria del estamento dirigencial (en función de la disminución de facultades, limitación de recursos, cuestionamientos y presiones políticas, etc).

En algunas oportunidades se divisa la falta de armonización o convergencia funcional entre las áreas y agencias gubernamentales encargadas de frenar la corrupción organizada, una óptica parcializada fundamentada exclusivamente en la temática financiera, la carencia de criterio en la selectividad y elección de las acciones a instrumentarse para el control, y la insistencia por priorizar la evaluación “ex - post” en detrimento del control “ex - ante” en el tratamiento y ejecución de los planes de fiscalización.

Los modelos tradicionales de imposición óptima han omitido el análisis de la interdependencia y de la correlación existente entre las prácticas evasivas, y los costos de control y fiscalización.

Por otra parte, es necesario exponer que la mayor evasión en impuestos de carácter progresivo (como ganancias y bienes personales) deriva en esquemas o estructuras tributarias con alto grado de regresividad. Esta impronta regresiva opera y recae esencialmente en impuestos indirectos al consumo (como el IVA y los impuestos internos). Es por ello, que la aplicación práctica de la teoría de la imposición óptima debe fundamentarse en el concepto de equilibrio general de la Economía.

La aparición del fenómeno de la evasión en el marco de la teoría de la imposición óptima genera un problema de información asimétrica, ya que la conducta evasiva implica implícitamente la imposibilidad de identificar por parte del planificador social, a los actores que ejecutan esas prácticas.

Por otra parte, las restricciones operadas en el concepto de la desigualdad abarcan la circunstancia de que las alícuotas impositivas poseen un tope a fin de no atentar contra el principio de no confiscatoriedad de la carga impositiva.

Los índices de evasión pueden ser evaluados y definidos como “fijos” en función de las alícuotas impositivas existentes y del grado de percepción que los contribuyentes

tengan en referencia al destino y canalización de los impuestos recaudados, y de la particular consideración del sistema de fiscalización y control.

En correlato a esto, al presentarse el fenómeno de la evasión, el universo de contribuyentes serán objeto de una mayor carga y presión impositiva. Como producto de la mayor evasión detectada en impuestos directos (ganancias) en relación a impuestos indirectos o al consumo (IVA), y tomando en consideración que los impuestos indirectos contienen un alto contenido regresivo, inequitativo y asimétrico, la existencia de evasión consecuentemente puede generar una suba generalizada en las alícuotas de los impuestos concebidos en la estructura tributaria, o en su defecto una extensión o ampliación de la base imponible.

No obstante, considerando las restricciones de desigualdad formuladas en el problema de optimización, podría generarse un aumento proporcional mayor para los tributos con menor evasión (ya que la voluntad de no subir los impuestos más allá de un determinado límite consignado en los postulados de no confiscatoriedad del mismo, impedirán que las alícuotas con mayores niveles de evasión se incrementen).

Cuando existen diferencias relevantes y nítidas en el grado de evasión de determinados impuestos con respecto a otros, los tributos objeto de mayor evasión se elevarán en una proporción inequitativamente menor que los impuestos con menos evasión, debilitando por ende la función de bienestar social.

Se puede constatar una relación operada entre los índices de regresividad del sistema tributario (con la prevalencia de los impuestos indirectos y al consumo por sobre los directos) y el grado de evasión en los impuestos directos (ganancias y bienes personales).

Los componentes (ponderables o no) inherentes al comportamiento evasor y a la propensión marginal a ejecutar prácticas emparentadas con la corrupción por parte de la dotación de contribuyentes, son definidos y potenciados por el contexto o macroambiente económico, socio-cultural, político y jurídico (marco normativo) que activa la interrelación y la interacción de los contribuyentes con el Administrador Tributario (que precisamente debe atenuar el grado de corrupción organizada inserto en la relación dual).

La inestabilidad del nivel de precios y la elevada tasa natural de desempleo de la economía real (acompañada por el deterioro del poder adquisitivo del salario) , funcionan como limitantes en el grado de cumplimiento de la obligación fiscal.

Sin embargo, es vital abordar la variable educativa que propugne la consolidación de los valores cívicos, éticos y morales, y que en contraposición estimule la conducta de acatamiento fiscal (canalizable en el desarrollo social), y revierta la priorización de los valores materiales (que induce consecuentemente a profundizar el nivel de corrupción organizada).

Por otra parte, la desconfianza en la clase política y dirigente por parte del contribuyente (en relación a la transparencia y aplicación de los impuestos recaudados), favorece el desarrollo de comportamientos evasivos y corruptivos (por la ausencia de un modelo cultural instalado que se canalice en ejemplo a la ciudadanía en general).

Concomitantemente, la debilidad de las estructuras legales y la carencia de marcos normativos y regulatorios adecuados, constituyen factores que agudizan la evasión fiscal y la corrupción organizada.

También la complejización de los procedimientos para el cumplimiento tributario, y el aumento del costo para cumplimentar la obligación fiscal por parte de los contribuyentes, fomenta el incumplimiento o la violación de la norma impositiva.

La evaluación de la problemática de la evasión y del incumplimiento fiscal desde una perspectiva social (variable educativa inserta en el universo de potenciales contribuyentes), debe ser reforzada con el tratamiento de la dimensión política (percepción de la gestión pública) y de la variable económica del problema.

La dimensión económica del flagelo puede ser visualizada desde la impronta de maximización de la utilidad esperada del contribuyente, y el de la maximización de su ingreso esperado (los contribuyentes optarán evidentemente por el grado de cumplimiento o evasión que le brinde la mayor utilidad esperada y el más alto ingreso deseado después del pago de impuestos y penalidades - multas, intereses punitivos, resarcimientos, etc-).

La relación entre la tasa impositiva y la evasión puede ser positiva, negativa o neutra, mientras que altas alícuotas de gravamen pueden estimular y propiciar la evasión y la aparición de la corrupción organizada.

Los altos costos de cumplimiento se consolidan como resultado de una estructura legislativa compleja y pendular, la cual indirectamente desalienta el acatamiento impositivo e incentiva, mediante la suba de la erogación por cumplimentar la normativa, al desarrollo de actos de evasión y corrupción organizada. La misma impronta se presenta en el caso de complejización de determinados procesos formales administrativos, los cuales

evidentemente complican y tornan inviable la interacción positiva de los contribuyentes con la Administración Tributaria.

Esta oscilación y fluctuación experimentada en la concepción de los sistemas tributarios, incrementa significativamente los costos del acatamiento fiscal, y en algunas oportunidades inclusive sobredimensiona los costos de cumplir por sobre los beneficios derivados de ciertos alicientes o incentivos impositivos.

Acorde a lo señalado, la existencia de regímenes con sólidos incentivos fiscales, hacen que los costos de cumplimiento ligados a la obtención de estos incentivos tributarios determinen en esencia el efecto real de los potenciales réditos para el potencial contribuyente.

La tendencia divisada en reformas tributarias emprendidas en la actualidad, se sustenta en la formulación y aplicación de esquemas normativos más simples y no tan complicados -que abarquen un menor número de tributos y de tasas de imposición contenidas en la estructura tributaria-, y en la concepción y ejecución de procedimientos claros, congruentes y uniformes que efectivamente colaboren y optimicen el funcionamiento de la Administración Tributaria, en contraposición a procesos administrativos complejos, heterogéneos, extensos y duplicados.

En consecuencia, los resultados obtenidos como producto de la aplicación de una estrategia en particular, estarán emparentados con la predisposición a concebir y desarrollar planes y programas integrales destinados a la verificación, seguimiento y control correctivo de los desvíos acaecidos.

Por otra parte, la implementación progresiva de políticas de comunicación interna para todos los niveles de la organización de la Administración Tributaria y de interacción externa con el presunto evasor (continuidad y regularidad en la tarea de fiscalización), se vuelve una herramienta vital en la estrategia de atenuar la evasión y la corrupción organizada.

La necesidad de disponer de mecanismos sancionatorios formalmente establecidos y consolidados, y la divulgación y publicidad de los actos de evasión y corrupción organizada ya detectados (al igual que de las de las sanciones aplicadas) resulta indispensable para desalentar y prevenir actos o acciones delictivas.

No obstante, complementariamente a la uniformidad y homogeneización de los componentes integradores de la estrategia en la lucha contra la evasión y la corrupción organizada y a los intentos por modernizar y “aggiornar” a la agencia del Estado encargada

de su control, el éxito de las acciones ejecutadas se basará finalmente en la voluntad y en el compromiso político de impulsar la continuidad e intensidad de los procesos y las estrategias mencionadas (ya que el macroambiente en el que opera la Administración Tributaria es cambiante y complejo).

La temática de la evasión y la corrupción organizada requiere ser abordada por el Administrador Tributario en cuanto a premisas y variables organizacionales de carácter interno, y en referencia a la evaluación contextual condicionada por la interrelación de los contribuyentes con la Administración.

Los factores determinantes de la evasión y la corrupción organizada son variados y abarcan multiplicidad de variables multidireccionales emparentadas con el contexto económico, social, político y jurídico en el cual se desenvuelve la Administración Tributaria.

Por otra parte, es indispensable el análisis de los factores microeconómicos del entorno, y la posibilidad de detección de comportamientos indebidos de los contribuyentes, al igual que la magnitud y celeridad de las sanciones pertinentes.

En el plano de la interacción del contribuyente con el Administrador Tributario, la corrupción organizada está íntimamente ligada a prácticas sistematizadas de evasión y elusión.

La estrategia de resolución de las problemáticas mencionadas, debe basamentarse en una paulatina modernización de la Administración Tributaria, y requiere complementariamente la colaboración y la interacción internacional con otras organizaciones que operan en el ámbito tributario transnacional.

Además, la estrategia de combate a la evasión y a la corrupción organizada debe ser integradora, consistente y con ribetes de continuidad en el tiempo, en virtud de la variabilidad y complejidad del marco contextual.

Es vital volver a exponer la voluntad política necesaria para la consideración y tratamiento de la problemática, así como para la impulsión y canalización de acciones concretas.

Por otra parte, la puesta en práctica de cualquier estrategia requiere fundamentalmente la preparación y la ejecución de planes y programas integrales, cuyo éxito de implementación consiste preliminarmente en el seguimiento, verificación y aplicación de acciones correctivas a los desvíos presentados en relación a las metas planificadas (control interno de gestión). En relación a lo expuesto, es esencial el compromiso de la alta dirección de la Administración Tributaria para con los objetivos

preconcebidos y la estrategia formulada para atenuar la evasión y la corrupción organizada (en el marco de un modelo de gestión pública participativa y por objetivos). Concomitantemente, la concepción de un adecuado sistema de planificación se torna inevitable.

B) ENTORNO EXTERNO: El contexto internacional de post-guerra fría. La lógica transnacional y su incidencia sobre la evasión y la corrupción organizada.

El proceso de profundización, ampliación y ensanchamiento de las relaciones operadas entre los sucesos domésticos y los internacionales, influyó decididamente sobre el rol originario de los Estados-Nación durante la década de los noventa.

La sobrevenida globalización durante la última década se vio agudizada por el acelerado avance científico-tecnológico, y por el inusitado movimiento y circulación de capitales transnacionales (con incidencia directa en la variable tributaria doméstica).

La proliferación de nuevos actores internacionales y domésticos, como actores no estatales o subestatales y organizaciones no gubernamentales, hacen prevalecer actualmente el accionar de la sociedad civil por sobre la inercia de la actividad estatal.

Por otra parte, la endeblez de ciertos parámetros conceptuales característicos de la potestad estatal, como el concepto de soberanía y el control territorial, terminan por complementar el clima propicio para la decadencia y la exposición del Estado frente a las “amenazas” del transnacionalismo económico y financiero.

La vinculación intrínseca en el orden político-diplomático, económico-financiero, ideológico-cultural, científico-tecnológico, y de la dimensión de seguridad y defensa, plantea una suerte de “red” global. Al constituir el proceso globalizador un esquema increíble e invasivo, esta red conectiva se torna más densa, integral e interactiva, penetrando en las diversas esferas y niveles de las sociedades de los países.

La revolución y el desarrollo incipiente en las comunicaciones y en la información, generan una vasta capacidad de celeridad en la penetración transnacional. Esta invasión abarca tanto la configuración como la operatoria de las redes referenciadas; así como

también la definición de los dispositivos y mecanismos del poder, y la imposición de los nuevos valores culturales y patrones de consumo del transnacionalismo (con alto impacto en los parámetros de fiscalización doméstica de la evasión impositiva).

Existieron circunstancias contextuales que facilitaron el desarrollo de este proceso: la aceleración de la apertura económica y comercial y de los términos de intercambio (en especial con la conformación de la Organización Mundial del Comercio, la expansión de la economía de mercado, y la incipiente circulación de capitales improductivos de carácter especulativo y de orden transnacional.

A mediados de la década del noventa, el concepto de globalización avanza decididamente hacia una concepción macroeconómica internacional. En esta visión, las grandes corporaciones multinacionales poseen la capacidad y los atributos económicos para gestionar la producción, distribución y consumo a nivel mundial en función de la dimensión de los mercados nacionales y de su entorno macroeconómico interno. La producción mundial entonces se asume como exclusiva de estas corporaciones, y sus decisiones consecuentemente son fundamentales para la asignación de recursos y la distribución del ingreso en un contexto de competitividad creciente, desregulación, desreglamentación, e indiscriminada apertura económica externa. Estas unidades transnacionales operan en red y en tiempo real, adecuando según su conveniencia su estructura de costos al contexto externo, y aprovechándose de cada país para canalizar sus políticas de inversión, de localización y relocalización.

Complementariamente a esto, el fenómeno globalizador y el avance científico-tecnológico (exteriorizado mediante el comercio electrónico y la operabilidad a través de Internet), generan nuevas formas y conductas evasivas (“complejización” del fenómeno de evasión).

El temor de las Administraciones Tributarias al considerar el impacto impositivo de las transacciones que puedan operarse a través del comercio electrónico, ha llevado a elaborar teorías para compensar la disminución en la recaudación que esta tipología de prácticas pudiera generar. En contraposición a esto, puede señalarse que el comercio electrónico y sus variantes tecnológicas también pueden simplificar ocasionalmente los sistemas tributarios y optimizar el servicio al contribuyente. No obstante esto, la preocupación futura es que la tendencia evasiva se profundice, e Internet se convierta, con el paso del tiempo, en el mayor “paraíso fiscal” de este siglo.

La globalización y la internacionalización de las actividades económicas y del flujo comercial, características del período de post-guerra fría (donde se divisa claramente un predominio de la dimensión económico-financiera sobre las demás variables de la Agenda Global), derivan en una reducción de la carga tributaria (debido al proceso de apertura comercial y transnacionalización económica). Es por ello, que la erosión de la base imponible y las conductas evasivas y elusivas, se constituyen en fenómenos “conspirativos” que merman la eficiencia de la recaudación impositiva.

La idea planteada en la década del noventa sobre que el Estado argentino debe achicarse hasta una hipotética desaparición o inacción, dista de la realidad que exige una “intervención” más activa en la economía, y una relación más comprometida con la sociedad civil (actor no estatal).

Esta impronta de minimización del Estado, motivó la carencia de presencia en áreas claves e indelegables para contener el accionar expansivo de la economía de mercado y de la globalización, como la actividad reguladora de los servicios públicos, una política de promoción del empleo y reducción de la pobreza y de la exclusión social, un programa de incentivación de las economías regionales, el tratamiento de la problemática de derechos humanos, la atención de la salud y de la educación pública, etc. En contraposición a esto, el Estado pareció reemplazar estos postulados por la priorización del pago puntual de los intereses de la deuda externa, y por el cierre de la brecha fiscal.

La erosión del poder estatal frente a la globalización de los mercados desde una perspectiva ideológica, también refleja la intensificación del flujo transnacional de capitales (y una consecuente reestructuración del rol de los Estados, y de la Administración Tributaria en particular).

Sin embargo, algunos sostienen que los planteos extingucionistas del Estado no se condicen con la lógica transnacional del movimiento de capitales.

El fenómeno globalizador abarca fundamentalmente un movimiento transnacional de bienes y capitales, pero también un flujo de información, una interconexión cultural y una proliferación de corrientes migratorias.

El modelo neoliberal imperante en la última década, propició el fortalecimiento del actor transnacional privado en detrimento del Estado.

Lo concreto es que no se logró una reformulación acabada y eficiente del aparato estatal, y sí se obtuvo una profundización y agudización de los sectores más vulnerables

del entorno social doméstico (sobre los que impacta directamente la estructura de imposición basada en tributos indirectos o al consumo).

El contexto “estamental” fue puesto en peligro por amenazas no tradicionales o no convencionales de alcance global y regional, como las corrientes migratorias, el terrorismo internacional, la degradación del medio ambiente, la interdependencia económico-financiera y la interrelación política, las prácticas de legitimación de activos (lavado de dinero) y los movimientos y la proliferación de capitales especulativos no productivos.

Por otra parte, el sometimiento al cumplimiento de compromisos con los organismos internacionales, y la sujeción a unidades supranacionales (al involucrarse distintos procesos de integración), limitan aún más las tradicionalmente “indiscutibles” atribuciones estatales.

No obstante, el sistema democrático debió y debe contener el avance de determinados efectos de la globalización, como la concentración de la riqueza y del ingreso, los movimientos transnacionales de flujos financieros y capitales especulativos, y el “libertinaje” desmedido de los actores multinacionales privados que crean impotencia y debilidad en el accionar del Estado.

En referencia a la dimensión económico-financiera (predominante en la consideración internacional de los noventa), debemos considerar que el transnacionalismo generó el accionar persistente de actores privados económicos multinacionales, y la universalización e imposición de patrones como los de estabilización macroeconómica, equilibrio fiscal, apertura económica y economía de mercado. Otra faceta determinante de esta dimensión, es el movimiento transnacional de capitales no productivos que instalan y consolidan una “cultura” financiera especulativa y de índole virtual, con el consecuente impacto impositivo a escala doméstica.

El desarrollo científico-tecnológico, y la revolución experimentada en la estructura mundial de las comunicaciones, se constituyen en otro elemento canalizador del proceso globalizador. La innovación y la celeridad en la transmisión de la información (Internet), y el movimiento electrónico de fondos (“dinero virtual”) también contribuyeron marcadamente a fijar e imponer pautas de consumo, y la cultura financiera especulativa ya expuesta.

Por otra parte, la criminalidad transnacional organizada (tipificada en el catálogo de “nuevas amenazas”) es generada e inducida por infracciones cuyo inicio, consumación o efectos directos derivados, comprenden una jurisdicción nacional y una influencia extra-zona o transfronteriza (con una operatoria local y una escala regional y global).

Constituye una evaluación parcial e incompleta abordar y definir la corrupción como un delito común, y no considerarlo como un accionar delictivo inherente a asociaciones criminales organizadas (mafias) de alcance nacional o transnacional (global).

No obstante, para ejecutar actos emparentados con la evasión tributaria, la legitimación de activos (blanqueo de dinero), y el desvío de fondos, es necesaria la cooperación endógena, implícita y extensiva del sistema encargado de controlar estas prácticas.

Ya en 1990, el Octavo Congreso de las Naciones Unidas sobre Prevención del Delito y Tratamiento del Delincuente en lo atinente a la corrupción pública estructural, expuso que las autoridades gubernamentales nacionales adolecían de los instrumentos necesarios e idóneos para combatir ese flagelo (potenciado por la internacionalización de las actividades criminales organizadas).

El Noveno Congreso de las Naciones Unidas sobre Prevención del Delito y Justicia Penal, celebrado en El Cairo, Egipto, del 29 de abril al 8 de mayo de 1995, centró la atención a la amenaza representada por la delincuencia transnacional organizada, y su operatoria en correlato a los ilícitos económicos y financieros, a la corrupción, y a las actividades de delincuentes bajo el paraguas de una economía legítima de alcance local.

Por otra parte, se infirió que el tratamiento de la corrupción pública organizada podría direccionarse a optimizar la gestión pública.

Entre las principales consecuencias derivadas del fenómeno de la corrupción organizada pueden mencionarse:

- La ineficiencia y la ineficacia en el desempeño gubernamental para resolver las necesidades públicas.
- La merma en la disponibilidad de los recursos públicos destinados a los programas sociales, que acentúa y profundiza las asimetrías en ese orden (al limitar la afectación presupuestaria a áreas como educación y salud que componen la estructura de los intereses nacionales).
- La baja de la productividad de la inversión pública y de infraestructura.
- La limitación de la inversión directa externa, ya que esta práctica incrementa los costos y genera incertidumbre.
- El aumento improductivo del gasto público y el consecuente agudizamiento del déficit fiscal.

- El incremento de la pobreza y la concentración de la riqueza (al provocar incongruencias en la redistribución del ingreso).
- El debilitamiento de los mecanismos de la Administración Pública al inducir la conformación de líneas paralelas de autoridad a las formalmente constituidas o preestablecidas.

A escala global, y a partir del 11 de septiembre de 2001, se ha incrementado la preocupación en relación a aspectos inherentes al lavado de dinero y a las transferencias internacionales o remesas de fondos.

Naciones Unidas propugna que la adopción del secreto bancario y las consideraciones fiscales a nivel nacional, no deben obstruir el proceso de lucha contra la corrupción organizada (por lo que la circunstancia de que los sistemas financieros acaten las normas y los principios aceptados internacionalmente se torna indispensable).

Por otra parte, la conveniente identificación de los actores y el consecuente control y reporte de cualquier transacción sospechosa, es función indelegable de toda institución financiera. No obstante, no existe tratado internacional alguno que abarque ampliamente el problema de la corrupción desde una perspectiva global o mundial (a pesar de la vigencia desde fines del año 2000 de la Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional que persigue como objeto, la repatriación de fondos adquiridos ilícitamente y el refuerzo de la cooperación para combatir el lavado de dinero).

Finalmente, el Consenso de Monterrey intentó establecer como prioridad en la agenda de negociación multilateral la lucha frontal contra la evasión y la corrupción organizadas. En el espíritu del convenio, los países involucrados intentaron plasmar y canalizar la definición de herramientas para la lucha contra el lavado de activos, la cooperación internacional en un marco multilateral, la instauración de mecanismos que permitan la cooperación más decidida del sector privado y en particular de la comunidad financiera mundial, y el establecimiento de sistemas que faciliten la transparencia y la rendición de cuentas.

PARTE III

PLAN ESTRATÉGICO TRIBUTARIO

CAPÍTULO I

EI PLANEAMIENTO ESTRATÉGICO. Proceso de concepción y formulación estratégica. Acciones y opciones. El instrumento de la Negociación.

Al momento de diseñar un Plan Estratégico es importante conocer, no sólo las demandas del sistema en el orden nacional, sino que es oportuno reconocer los cambios que se han ido generando en el orden internacional.

Al respecto, David Held y Anthony McGrew efectúan un análisis de los principales efectos que la globalización produce en el funcionamiento del Estado-Nación. Entre los puntos centrales expresan:¹⁴³

¹⁴³ Held, David y McGrew, Anthony, “Global Transformations. Politics, Economics and Culture”, Stanford University Press, California, 1999, en “Globalización y Estructuras Locales de Autoridad: La Crisis del Estado-Nación pos-

- a) Alteración de los costos y beneficios involucrados en la selección de alternativas e instrumentos de políticas públicas domésticas.
- b) Modificación del equilibrio entre las opciones de políticas públicas de nivel nacional, regional y global, en especial en los campos de la economía y el medio ambiente. Una serie de organismos supra-nacionales, regiones intra-nacionales o Estados provinciales complejizan la oferta de políticas públicas y compiten con los gobiernos centrales en la solución de los problemas sociales.
- c) *Reconfiguración de las agendas públicas e innovación institucional.* Ello se percibe en los esfuerzos del Estado por internacionalizar las actividades de sus agencias gubernamentales domésticas y en la articulación de *nuevos modos de organización y coordinación burocráticos con la intención de gerenciar la mundialización de la toma de decisiones públicas.*
- d) Reorganización de las estructuras del Estado en función de la maximización de la ventaja competitiva nacional.

En el actual orden económico, el sistema de producción y comercialización globalizado ha creado un nuevo criterio de eficiencia que comparten el sector público y el sector privado: la competitividad global.

Dentro del análisis de una planificación estratégica, es fundamental proveerse de herramientas que minimicen la aparición de **conflictos**. Más aún, si no se logra evitarlos, en vital contar con mecanismos eficientes para enfrentarlos.

Los conflictos, que pueden estar generados por el enfrentamiento de los diversos sectores económicos, por la contraposición de los intereses de la comunidad, o por distintas razones, pueden afectar el desenvolvimiento eficaz y eficiente de un plan estratégico.

Cuando se menciona el hecho de superar conflictos, debemos entender que los conflictos se presentan en todos los aspectos de la vida cotidiana. Hasta en la rutina personal, nos enfrentamos a hipótesis de conflicto que nos obligan a afrontar constantes elecciones de alternativas, muchas veces contrapuestas, para el cumplimiento de nuestros objetivos.

Westfaliano”, de Martínez Pandiani, Gustavo, publicado en la página de internet <http://www.complejidad.org/> en febrero de 2004.

Un tema que complementa lo expuesto se relaciona con la **negociación estratégica** que se necesita ejercitar dentro del proceso de toma de decisiones ante alternativas diversas.

Es importante tener en cuenta ciertos conceptos básicos sobre negociación para poder aplicar ese mecanismo como elemento alternativo que contribuya a la resolución de conflictos entre el contribuyente y el Administrador Tributario.

En lo que respecta a la **negociación:**

Las partes conflictuantes actúan mayormente con conciencia racional y objetiva. Esta dualidad de poder opera en un clima negociador elemental de “desacuerdo vrs. acuerdo”.

La actividad negociadora no debe basarse exclusivamente en posiciones (principios), ya que hay que tratar de descubrir los intereses del otro.

Ante la inequidad moderada de recursos de poder, se tiene la alternativa de escalar por estadios o etapas en el conflicto, en razón de la disponibilidad individual de recursos intensos contenidas en algunas de sus fuentes generadoras de poder.

La negociación en sí debe efectuarse sin utilizar como sustento las posiciones o ideologías (ya que puede derivar en un acuerdo insensato y en una discusión ineficiente que pone en peligro la relación de los negociadores).

Por otra parte, la negociación preliminar debe ser referida al asunto esencial, mientras que en una segunda instancia la misma se vuelve como un “meta-juego” (sin decisión consciente).

Debe separarse a las personas del problema, concentrarse en los intereses y no en las posiciones, generar una variedad de posibilidades antes de decidirse a actuar, e insistir en que el resultado se base en algún criterio objetivo.

Debe tenderse a deslindar la relación personal de lo sustancial, a percibir lo que piensa el otro actor, y a evitar inculpar o asignar responsabilidades al otro.

En una negociación y en un contexto de fuerte desacuerdo, los sentimientos pueden tornarse más relevantes que las palabras (procurando que las emociones se hagan explícitas y reconociéndolas como legítimas).

En correlato a esto, debe permitirse que la otra parte negociadora se desahogue, no reaccionar ante un estallido emocional, utilizar gestos

simbólicos, y canalizar el concepto de la comunicación como basamento de toda negociación.

Para que la solución se vuelva prudente, debe tenderse a conciliar intereses y no posiciones (ya que los intereses definen el problema).

Como consecuencia de posiciones opuestas hay intereses compartidos y compatibles, además de intereses conflictivos o de confrontación.

Lo importante es reconocer e identificar los intereses del otro (ya que en algunas oportunidades se tornan subyacentes, implícitos, ocultos, intangibles e inconsistentes).

Se debe establecer que los intereses de la otra parte son parte del problema, expresando el problema antes que su “respuesta” y siendo concreto pero flexible.

Además, debe propiciarse la creación de opciones de juicio prematuro y búsqueda de única respuesta (separando la invención de la decisión o proceso decisorio).

Complementariamente a esto, se requiere multiplicar y diversificar las opciones partiendo de lo específico y concluyendo a lo general (utilizando criterios objetivos, y equitativos).

Resulta fundamental encontrar la mejor alternativa a un acuerdo negociado (sobre todo si la otra parte se encuentra en una posición más fuerte para negociar).

Como respuesta al poder, el método de negociación puede direccionarse a cumplimentar dos objetivos: protección contra un acuerdo que uno debe rechazar, y facilidad para utilizar al máximo las ventajas que pueda tener (de manera que cualquier acuerdo al que se llegue satisfaga sus intereses lo mejor posible).

Cuanto mejor y más conocido resulte la mejor alternativa a un acuerdo negociado de un determinado actor, mayor será la condición de poder para encarar una negociación óptima.

Un caso de negociación puede presentar objetivos incompatibles o contrapuestos (mutuamente excluyentes) y comunes o consensuados, experimentados en la interacción entre los actores individuales involucrados.

Se trata de un conflicto mixto o variado, dado que el derecho puede intrrometerse en determinadas cuestiones y en otras no.

Los conflictuantes actúan con conciencia racional y con actos irracionales o emocionales. A su vez, los negociadores (en el caso de que se trate de representantes gubernamentales) ejercen actos volitivos a través del mandato popular conferido a los respectivos Estados.

La conciencia racional opera en el marco de la dualidad Desacuerdo vrs. Acuerdo, mientras que la conciencia emocional se sustenta en el dilema Hostilidad vrs. “Amistosidad”.

La conciencia volitiva otorgada por mandato, en cambio, contiene actos positivos en contraposición a actos negativos.

La interacción también puede limitarse exclusivamente a la alternativa de negociación, donde los actores referenciados definen los asuntos a abordar (agenda de discusión), fijan sus objetivos (que contienen sus intereses ocultos), analizan las particularidades de la otra parte, planifican e implementan la estrategia, continúan el análisis, y concluyen la negociación.

Debe propenderse a generar alternativas creadoras, legitimidad de la situación, y una opción valedera ante el no acuerdo.

Ante la desigualdad visible de recursos, los actores partícipes de la negociación pueden desescalar progresivamente en el conflicto acorde a la disponibilidad de recursos intensos, distribuyendo la intensidad de escalada del conflicto.

Debe negociarse priorizando la convivencia, la consolidación de un clima de confianza y el tratamiento en primer término de las temáticas menos sensibles e irritantes.

Los actores ejecutores de la estrategia (Administraciones Tributarias) son entes políticos capaces de fijar fines y emplear racional y óptimamente sus medios para alcanzarlos.

Para lograr los fines referidos, estos actores requieren influir sobre otros (universo de contribuyentes) de manera tal de inducir a que la conducta de éstos se modifique en el sentido que aquellos (las Administraciones Tributarias) desean.

Se establece de esta forma una interacción activa en la cual los actores estratégicos tratan de influenciar sobre los demás a través de la utilización a un cierto “idioma” susceptible de ser percibido y comprendido por la otra parte involucrada en este intercambio. Este “idioma” es el lenguaje estratégico capaz de moldear la conducta de los otros actores (contribuyentes).

No obstante, la capacidad para generar efectos y para imponer decididamente la propia voluntad (definición de poder) está íntimamente relacionada con la compatibilización entre los fines que se persiguen y los medios disponibles para ello (que implica el nivel de racionalidad del actor estratégico).

La interacción de “poder” se complejiza cuando se suscita un conflicto donde la voluntad de un actor (órgano recaudador o Administración Tributaria) se opone a la de otro (contribuyente), por ejemplo que uno de ellos quiera poseer o afectar algo que el otro desea preservar.

Es por ello, que la racionalidad de la Administración Tributaria depende fundamentalmente de la adecuación de medios (instrumentos tributarios) a los fines del oponente (eludir, evadir o “sortear” la obligación tributaria), y no sólo y específicamente de la adecuación de los medios de la Administración Tributaria (herramientas tributarias) a sus propios fines (optimizar e incrementar los niveles de recaudación, combatir el fenómeno de la evasión para influenciar positivamente en la variable anteriormente referida, etc.).

Consecuentemente la estrategia del órgano recaudador debe concebirse como un ejercicio de “racionalidad interdependiente”.

El poder para disuadir no se agota en la mera relación material y objetiva entre los fines y medios propios de la Administración y los fines y medios ajenos (los del contribuyente).

En virtud de esto, un actor estratégico (órgano recaudador) también tiene poder sobre otro (contribuyente o sujeto de la carga tributaria) simplemente porque éste lo cree o lo percibe subjetivamente así (debido a la acción disuasiva, persuasiva o de convencimiento que pueda emprender la Administración Tributaria).

Si se evalúa el balance entre ganancias y pérdidas, el “conflicto” entre el órgano recaudador y el contribuyente (o destinatario de la carga tributaria) puede tornarse como un juego de suma cero, ya que lo que “gana” un actor

(órgano recaudador o Administración Tributaria) equivale exactamente a lo que pierde o cede el otro (potencial contribuyente).

No obstante esto, eventualmente las pérdidas de un actor estratégico no se reflejan literalmente en las ganancias del otro actor, pudiéndose llegar a la situación conflictiva en la que ambos actores pierdan algo (“negociación” o compromiso mutuo planteado en un ajuste fiscal para finalizar el conflicto, en un plan de facilidades de pago o en una moratoria por ejemplo). De esto se deriva, que la mayoría de conflictos son de “suma variable” (con signo positivo o negativo), acorde a que las ganancias o beneficios de los actores (órgano recaudador o contribuyente) excedan o no a las pérdidas o resignaciones.

El órgano recaudador como actor estratégico debe formular una estrategia de tono secuencial (mediante la ejecución de acciones reiteradas y continuas en el marco de una política tributaria estable) y acumulativa (a través de la simultaneidad en el tiempo y dispersión en el espacio de actividades destinadas a segmentar el universo de contribuyentes en razón de cada materia específica).

Puede ser posible, entonces efectuar una suerte de “negociación”, siempre dentro del marco normativo vigente, entre el actor estatal (Órgano Recaudador) y los actores no estatales y subestatales (universo de contribuyentes y de actores con conductas evasivas o elusivas), con el fin de alcanzar el cumplimiento de la función de recaudación.

Concluyendo, si se definen preliminarmente los escenarios de conflicto (contexto o macroambiente) y la misión, la estrategia del Administrador Tributario consistirá en discernir cuáles son las opciones básicas a ejecutar para resolver la puja con el potencial contribuyente: negociación, mediación, arbitraje, compulsión, persuasión, disuasión.

Asimismo, las partes (Administrador Tributario y contribuyente) pueden avanzar paso a paso en estos procedimientos, pudiendo comenzar con una negociación, luego una mediación, existiendo siempre la opción de llegar a la alternativa de la demanda legal. Elegir cualquiera de estas opciones dependerá del contexto, de las presiones y consideraciones políticas, sociales y hasta culturales.

CAPÍTULO II

La inserción del PLAN ESTRATÉGICO TRIBUTARIO en el nuevo modelo de Gestión Pública.

A) Evolución y aplicación práctica de los diversos modelos de Gestión Pública. Antecedentes.

Para desarrollar la Gestión Pública, se pueden adoptar distintos modelos:¹⁴⁴

- 1) **Modelo Eficientista:** se inspira en el management científico y técnico de principios de siglo, siendo su característica la cadena de montaje. Si lo llevamos al sector público, el modelo copiaría el viejo esquema de la burocracia industrial, midiendo detalladamente los recursos, los procesos y los resultados y efectuando una planificación estricta de las actividades. Sus ventajas o desventajas dependerán de la manera y del lugar de su aplicación. En momentos recesivos es oportuno este modelo ya que su infraestructura informática posibilita la medición de resultados y el control. Pero el límite lo constituye que se puede caer en un “reduccionismo uniformista” creyendo que todas las actividades públicas son susceptibles de reconducción a una cadena de montaje.
- 2) **Modelo Contractualista:** lo sustenta el modelo de la organización divisional de la gran empresa. Su esencia es la división de los roles de planificación y producción, reemplazando la coordinación jerárquica por la coordinación contractual con competencia entre proveedores con independencia de gestión. Sus ventajas se relacionan con las motivaciones que se generan para que el agente adopte las prioridades de la organización y se adapte a las necesidades de los destinatarios. Las desventajas están representadas por los riesgos que supone el excesivo crecimiento e independencia del agente por lo que puede desconocer las interdependencias que existen entre los servicios públicos.
- 3) **Modelo Servicial:** este modelo se sostiene en la cultura organizativa y de gestión de las empresas de servicios, diferenciándose de las empresas productivas. La esencia de este modelo está en los valores intangibles como la cultura, el conocimiento, basándose en las relaciones interpersonales (gestión relacional no

¹⁴⁴ Longo Martínez, Francisco, y Echevarria Ariznabarreta, Koldo, “La Nueva Gestión Pública en la Reforma del Núcleo Estratégico del Gobierno: Experiencias Latinoamericanas”, Director del Instituto de Dirección y Gestión Pública de ESADE (Barcelona), y Especialista principal en Reforma del Estado División estado y Sociedad Civil Banco Interamericano de Desarrollo (Washington) respectivamente, noviembre de 2000, publicado en página de internet en febrero de 2004.

jerárquica –entre proveedores y clientes, entre pares) para el cumplimiento de los objetivos con eficacia y eficiencia. Un ejemplo de procurar una mejor relación con los ciudadanos, “lo constituye la modernización de la ventanilla, la modernización superficial de los lugares de encuentro, y que no profundiza en cambios de fondo en el modelo institucional. Las ventajas del modelo son obvias en la adaptabilidad y flexibilidad que ofrecen sus propuestas para el manejo de los servicios públicos. Su punto débil radica en las lesiones a la equidad y a la seguridad jurídica que pueden derivarse de la mayor discrecionalidad de los operadores que conlleva la aplicación de sus principios.”¹⁴⁵

4) Modelo no Gerencial de Reforma Administrativa: este modelo surge del ideal weberiano de administración pública, que pretende la ejecución de un estado de derecho a través de una burocracia predeterminada que garantice el accionar del ordenamiento jurídico en forma uniforme y objetiva. Este modelo resguarda la profesionalidad y la independencia de los funcionarios frente al poder político.

Considerando los modelos antes descriptos, se podría analizar qué tipo de modelo o qué combinación de modelos se podrían aplicar para diseñar la gestión pública y que simultáneamente represente una estrategia de gobierno.

En este punto, es necesario evaluar la correlación de las funciones administrativas y de gobierno, definiendo prioridades, elaborando políticas, previendo la asignación de recursos, y ejecutando y controlando la acción.

Las dificultades que podemos encontrar al momento de diseñar un plan de estrategia de gestión pueden configurarse en las siguientes:

- Puede existir dificultad para determinar los límites de injerencia entre la política y la administración.
- En el desarrollo de las actividades, es probable el surgimiento de conflictos relacionados con la legitimidad política y de gestión de las acciones.
- Resulta complicado estandarizar comportamientos y resultados de las actividades.

¹⁴⁵ Longo Martínez, Francisco, y Echevarria Ariznabarreta, Koldo, “La Nueva Gestión Pública en la Reforma del Núcleo Estratégico del Gobierno: Experiencias Latinoamericanas”, noviembre de 2000, publicado en página de internet en febrero de 2004.

Los autores Longo Martínez y Echevarria Ariznabarreta analizan la posibilidad de diseñar una estrategia de gestión pública en base a la adopción de alguno de los modelos previamente detallados:¹⁴⁶

- 1) **Diseño estratégico bajo el modelo eficientista:** “Fiel a su ideal burocrático, concibe el núcleo estratégico como una tecnoestructura centralizadora y uniformista. Su papel consiste en producir estándares normativos que se imponen jerárquicamente a los departamentos línea, sin demasiado margen de adaptabilidad. Se trata de un rol asumido y practicado extensamente por los ministerios de economía y hacienda, como guardianes de la ortodoxia macroeconómica. El núcleo estratégico es el defensor de las políticas que ocupan la cúspide jerárquica de la actuación gubernamental y se imponen a los restantes sectores. Schwartz (1994) ha definido este proceso como la victoria de la burocracia fiscal sobre la burocracia social en la reforma del Estado. Alguna consecuencia de esta lectura está presente en las tentativas de fortalecimiento de la institucionalidad social de los países, frente al poder exorbitante de los ministerios económicos. El problema de esta argumentación radica en el fuerte dualismo institucional que genera, con la tendencia a la disgregación de valores en el núcleo estratégico estatal y la obvia precedencia de unos valores sobre otros.”
- 2) **Diseño estratégico bajo el modelo contractualista:** Se promueve la separación de funciones. La interpretación contractualista es tal vez la más conveniente para el tratamiento del núcleo estratégico del Estado, separando las funciones de planificación, regulación y financiación de las propiamente productivas... No está exenta de limitaciones... Los problemas se centran, en primer lugar, en la propia separabilidad de las funciones en organizaciones diferentes... La realidad ha impugnado en no pocas ocasiones esta separación, produciendo graves conflictos entre el ministerio y la agencia, como un trasunto de la difícil separación entre política y gestión. Las cuestiones se complican en sectores sensibles en los que la toma de decisiones no respeta nítidamente la diferencia de criterios técnicos y políticos... El segundo problema tiene que ver con el manejo de las relaciones principal-agente una vez producida la separación... En un sistema fuertemente politizado, en el que los responsables de las agencias no se eligen con criterios

¹⁴⁶ Longo Martínez, Francisco, y Echevarria Ariznabarreta, Koldo, “La Nueva Gestión Pública en la Reforma del Núcleo Estratégico del Gobierno: Experiencias Latinoamericanas”, noviembre de 2000, publicado en página de internet en febrero de 2004.

profesionales, difícilmente pueden hacerse valer los efectos de la separación... Unido a esto, se sitúa el hecho de que el management ofrece más criterios para manejar las organizaciones productivas que resultan de la separación, que las dedicadas a la fijación de políticas, la regulación o el control de la gestión... Finalmente, el Estado es algo más que una colección de servicios separables y atender a los requerimientos de coordinación, una vez producida la descentralización, no es cosa fácil.”

- 3) Diseño estratégico bajo el modelo servicial:** Contradice algunas de las hipótesis de los modelos anteriores... Es evidente su rechazo del poder uniformizador de la tecnoestructura, que supone un esfuerzo sistemático por reducir y anular la discrecionalidad, centralizando el poder de decisión. Pero también sospecha de la capacidad de separación de funciones que defiende la opción contractualista... El diseño en red, la coordinación de abajo arriba, la apuesta por culturas con valores y principios comunes, el dominio directo por la organización de los conocimientos y competencias clave que marcan la diferencia en la intervención, serían algunas de las propuestas del modelo servicial... No hay que olvidar que en la eficacia de muchos servicios cuenta tanto el proceso como el resultado, lo que exige que los funcionarios actuantes no sólo dominen técnicas y conocimientos, sino que participen de determinados valores y principios en relación a los ciudadanos... Del mismo modo, para ser eficaces en el control de actividades descentralizadas, debemos conocerlas muy bien, lo que no lograremos en casos de dificultad o incertidumbre operativa, si no tenemos una implicación directa en la producción al menos parcial del servicio.”

El hecho de diseñar un modelo estratégico para el ámbito de la gestión pública, invita a la innovación traspasando los umbrales de los modelos empresariales, aplicando la tecnología y adaptándola a los requerimientos de la administración pública.

Es necesario que el Estado formule sus propios conceptos para el diseño de un modelo estratégico, con la inteligencia de adaptar los instrumentos que utilizan las demás disciplinas.

Al respecto, Longo Martínez y Echevarria Ariznabarreta explican:¹⁴⁷ “La cuestión está en saber en qué punto se han separado y contractualizado, siguiendo el formato principal-agente, las relaciones entre el vértice estratégico de la institución, responsable de la planificación estratégica y la asignación de recursos, por una parte, y las unidades productoras de servicios, por otra.”

Una vez diseñado el modelo, aparecen en la práctica los inconvenientes de su puesta en marcha. En lo que respecta a los sistemas de planificación y control, se evidencian la inexistencia o debilidad de indicadores que se relacionan con el sistema de información. De la “ingeniería” del sistema de información y su fortalecimiento, dependerá en gran medida el éxito del diseño estratégico del modelo para la gestión.

B) El nuevo paradigma de Gestión Pública. Gerenciamiento por Objetivos y Competencias. Responsabilización. El rol de la Administración Tributaria. Estrategia institucional actual de la AFIP.

Un sistema de planificación eficiente debe incluir la capacidad para formular la agenda global de decisiones, definir los objetivos organizacionales y las opciones estratégicas, y conformar una suerte de red de contactos formales e informales (internos y externos) que faciliten el mecanismo de toma de decisiones y reorienten la visión simplista del gerenciamiento público a una óptica “complejizada” de la gestión o Administración Tributaria estatal.

Es por ello, que la edificación de un sistema integral de planificación, de formulación de objetivos político-institucionales y de definición de la estrategia global y sectorial que canalice la estructura de objetivos organizacionales de alto nivel gerencial, se torna indispensable para “moldear” una Administración Tributaria moderna y exitosa. Complementariamente a esto, la disponibilidad de un sistema de información integrada de carácter total y selectiva, flexible y multidireccional, es la condición preliminar para propiciar y dinamizar un óptimo sistema de planificación y evaluación continua de resultados.

¹⁴⁷ Longo Martínez, Francisco, y Echevarria Ariznabarreta, Koldo, “La Nueva Gestión Pública en la Reforma del Núcleo Estratégico del Gobierno: Experiencias Latinoamericanas”, noviembre de 2000, publicado en página de internet en febrero de 2004.

La definición de objetivos tanto en la esfera jerárquica tradicional como en la percepción y conocimiento horizontal de los mismos, la existencia de pautas y normativas comunes basadas en procedimientos administrativos globales y homogeneizados claramente definidos, y la fijación participativa de las necesidades informacionales por parte del Administrador Tributario, son premisas trascendentales al abordar el proceso de planificación.

La integración informativa es canalizada a través del concepto de “sistemas”, ya que se busca en definitiva la disponibilidad inmediata de la totalidad de los medios informacionales que interrelacionados e interaccionados entre sí generen un efecto de correlación y de mutua comunicatividad al momento de emprender el proceso de toma de decisiones entre todos los que son partícipes de las mismas.

La integración de la información debe ser estimulada por un sistema dual de “management” de la información y de control integrado de gestión.

Los procedimientos para seleccionar, almacenar, recuperar, considerar y elaborar la información inserta en el marco de un sistema de planificación, tienden a atenuar y reducir la incertidumbre en el proceso de toma de decisiones.

Por otra parte, se debe conservar un canal institucional de investigación actual y prospectiva que facilite el seguimiento y control de las metas definidas en el sistema de planificación, y promueva por ende, la acción correctiva de los desvíos suscitados en el proceso de control de gestión.

Es necesaria la confección de un Plan General Preventivo Integral que enuncie y fundamente las medidas correctivas a ejecutarse en la Institución, para atenuar y “aislar” los efectos no deseados de la operatoria. Éste debe incorporar las variables previsibles o controlables que afecten a la organización, y la acción preventiva necesaria para amortiguar las consecuencias indeseables de las variables no controlables (provenientes del macroambiente o entorno con el que interactúa permanentemente el órgano de administración tributaria).

Los *ciclos del proceso de toma de decisiones* pueden ser descriptos partiendo de cuatro acciones preliminares:

- evaluación del macroambiente y fijación de las condiciones que exigen indefectiblemente una decisión (actividad de inteligencia);
- el planteamiento de los hipotéticos cursos de acción (operación de diseño y planeamiento);

- la selección de un determinado curso de acción en función del estado de la naturaleza existente;
- y una última fase de evaluación, seguimiento y ponderación de las selecciones efectuadas con los resultados acaecidos (actividad de revisión y control de resultados).

El análisis de problemas comprende la identificación del objetivo definido en el inicio, el diagnóstico de la situación y del macroambiente o contexto, y el desarrollo de cursos de acción (que abarca la concepción, la evaluación y la selección de la alternativa correspondiente). Inicialmente, se debe exponer el prototipo de la problemática relevada, abordar el problema puntual, analizar el problema, diseñar y ejecutar la solución a emprender, y concebir una planificación estratégica (con el consecuente análisis, formulación e implementación estratégica), o de cambio organizacional (con el correspondiente diagnóstico de la situación actual, con la definición de la situación deseada –“deber ser”- y con la puesta en marcha del cambio).

La decisión estratégica del Administrador Tributario representa la diferencia entre el costo de hacer y de no hacer, y es evidentemente, no programable. En contraparte, la decisión de carácter táctico está relacionada estrechamente con el costo de cómo hacer, y es marcadamente programable (a través de un cronograma de operaciones o actividades).

Complementariamente, para encarar una planificación exitosa, se torna indispensable percibir y conocer la “segmentación” de la actividad institucional (definiendo los intereses organizacionales que chocan contra las aspiraciones personales de cada miembro de la organización).

La dirección del Administrador Tributario debe desarrollar y profundizar la maniobra estratégica y propiciar una postura estratégica creciente (canalizada y exteriorizada a priori en el marco del proceso de planificación).

Las actividades principales de la organización (logística “input”, generación de información de interés fiscal, proceso de impulsión, logística “output”, servicios para facilitar el cumplimiento tributario y optimizar la conducta impositiva) deben estar coordinadas e interactuar con las actividades de soporte (la dirección general, la administración de la tecnología y de los recursos humanos, el abastecimiento interno de insumos, la distribución de la información relevada y su aplicación en la definición de planes y programas de fiscalización y evaluación de resultados).

En la órbita interna, el Administrador Tributario debe promover la eficiencia, la efectividad, la cohesión y la unificación de la cultura organizacional, la optimización de los recursos disponibles, y la libertad de acción o maniobra.

Por otra parte, es esencial la definición de los roles dentro de la organización, la estimulación de los focos de impulsión institucional, el posicionamiento a escalar en la “mente” del contribuyente, la masividad del alcance de la política tributaria, la centralización y la integración de tareas (operativas y no operativas), la descentralización en el proceso de toma de decisiones (“gerenciamiento participativo”), el orden organizacional (organicidad), la adaptabilidad a los cambios en el entorno externo o macroambiente, el “desaprendizaje” constante (para lograr una superación cognitiva), el factor sorpresa en el accionar con el contribuyente, y la consolidación de un efecto sinérgico dentro del marco organizacional.

A pesar de lo enunciado, la clave del éxito de la Administración Tributaria depende en forma directa y proporcional de un planeamiento (pensamiento) estratégico común coordinado con el accionar de las restantes agencias del Estado y con la operatoria esencial de los actores no estatales (organizaciones no gubernamentales, agrupaciones sindicales, confederaciones económicas e industriales, sociedad civil).

Su solución y prevención tiene relación directa con la elaboración de planes estratégicos que tienen a su cargo las altas agencias del Estado en cumplimiento de sus funciones de creación de políticas públicas, y en este caso en particular nos referimos a planes insertos en el paradigma o modelo de desarrollo nacional y el sustento de los intereses nacionales.

El análisis continuado de escenarios configura la planificación, que a su vez es periódicamente actualizada y reformulada con la correspondiente corrección de desvíos derivados del proceso de análisis de gestión y de capacidad institucional.

Por otra parte, la gestión de las relaciones interinstitucionales de cada agencia con las demás y con la comunidad, adquiere especial trascendencia y relevancia para una óptima interpretación de los escenarios, y para el planeamiento y coordinación de programas y actividades.

Se vuelve relevante discernir la anticipación y la adaptación estratégica y táctica a los cambios que operan en el sector en que se desenvuelve o actúa la institución (desde el punto de vista político, macro o microeconómico), además de efectuar un correcto diagnóstico de problemas y estrategias de solución, una medición del impacto de la política

propuesta o pretendida entre los actores destinatarios de la misma, y una identificación o detección preventiva de modificaciones estratégicas y operativas acorde al rechazo o apoyos esperados a la política pública (o a una política tributaria en particular).

El diseño e implementación de una eficiente política tributaria, implica un proceso de programación que comprende:

- el diseño de los objetivos generales de la política,
- la coordinación y seguimiento de la concepción de objetivos generales de la política,
- la coordinación y fiscalización de objetivos por área ejecutora de la política,
- la determinación de metas valorizadas e impactos previstos,
- la definición clara de la interrelación entre los procesos (abortando la constitución de compartimentos estancos y funciones maximizadoras inapropiadas),
- la evaluación de la planificación de tareas y actividades por cada objetivo específico,
- la fijación de prioridades,
- y la consolidación de los planes operativos de la unidad ejecutora de la política en cuestión.

Complementariamente a esto, es indispensable la activación de un análisis de gestión basado en una adaptación permanente de la gestión administrativa a la programación preestablecida, en una determinación de puntos de control de actividades, recursos y tareas por programas, en un sistema de ponderación y verificación de los recursos humanos responsables de la consecución de programas y tareas, y en una estructura de análisis global del grado de cumplimiento de la estrategia de desarrollo institucional (viabilidad de la agencia ejecutora de la política).

Por otra parte, se propone que la Administración Tributaria desarrolle un planeamiento estratégico integral (y no sectorial), flexible (en contraposición al clásico modelo burocrático), indicativo (no mediante imposición coercitiva o imperativa), concertado, por inducción o por influenciamiento (a través de los instrumentos o herramientas de aplicación para una política tributaria), consensuado, centralizado, declarado (realizado abiertamente con el reconocimiento de quién lo efectúa), general y para el desarrollo (a fin de determinar objetivos, políticas, planes y programas para la evolución institucional y la conducción administrativa del órgano recaudador o autoridad tributaria), y fundamentalmente, impregnado y direccionado en referencia a un proyecto estratégico común.

Este esquema debe ser reforzado por un sistema de inteligencia estratégica (basamento y centro neurálgico de todo proceso de planeamiento estratégico) que integre la inteligencia fiscal a un sistema “superior” y global de inteligencia abarcativo de los diversos organismos estatales.

Sin embargo, el planeamiento estratégico adquiere sentido en tanto se traslade en medidas capaces de producir acciones concretas (con la aspiración de lograr determinados objetivos preestablecidos).

Finalmente y reiterando lo expuesto en el análisis de la temática de los instrumentos de negociación, luego de la definición de los escenarios de conflicto, habiendo establecido la estrategia, la Administración Tributaria estará en condiciones de optar entre los distintos mecanismos para la resolución de controversias con el potencial contribuyente: negociación, compulsión, persuasión, disuasión.

Consecuentemente a esto, la Administración Tributaria debe determinar la maniobra estratégica para cada hipótesis de conflicto con el destinatario de la política tributaria, utilizando como plataforma el objetivo estratégico general (mejorar la eficiencia de la recaudación), los objetivos estratégicos sectoriales, y el empleo de los factores de poder para exteriorizar y canalizar la política de combate a la evasión y a la corrupción organizada.

La finalidad integral del cobro de impuestos se instrumenta generando riesgos derivados de importancia para los evasores, que serán ocasionalmente detectados, disciplinados y sancionados. Es importante que el evasor entienda que la detección y la sanción tienen una gran probabilidad de ocurrencia. De no operarse e instalarse esta conciencia tributaria, y de no consolidarse estos mecanismos de presión y retorsión, la dotación de contribuyentes que incurrirán en evasión será muy significativa. Debe tipificarse y considerarse al tributo como un “**producto**” con una baja penetración en el mercado (por la dificultad creciente de manifestar al potencial cliente las ventajas del mismo), aunque la compra por parte del “*cliente*” deba ser compulsiva y obligatoria. Es por ello, que las bases del éxito del “*negocio*” es que el comprador se convenza que “si no compra” será detectado e inevitablemente sancionado (y es esto lo que brinda viabilidad y operabilidad al sistema). El universo de contribuyentes debe percibir fehacientemente que el impuesto es un elemento vital para vivir en sociedad, y que a través de éste se financia una institución madre y esencial como el Estado (que debe propender a satisfacer servicios esenciales como salud, seguridad, justicia, educación, infraestructura estructural para el

desarrollo integral). Es recomendable promover el “círculo virtuoso” que se constituye cuando se cumplimenta la obligación tributaria, y que se traduce consecuentemente en las funciones originales y esenciales del Estado ya referidas.

Con respecto a la consideración del contribuyente como “cliente de los servicios públicos”, la OCDE, con el objetivo de consolidar este concepto en el ámbito de los Estados miembros, emitió el documento “La Administración al Servicio del Público” en 1987. El mismo intenta dotar de un marco conceptual al conjunto de tendencias de cambio de los sistemas públicos, a través de los cuales se está produciendo un acercamiento de las actividades y servicios a los ciudadanos.

En el documento, se considera a la Administración Pública como “receptiva”. Y en este sentido, se enumeran cuatro elementos básicos:¹⁴⁸

- 1) Comprensibilidad del sistema administrativo: requiere mejorar los canales e instrumentos de información, mejorar la transparencia, y definir con claridad las competencias y responsabilidades.
- 2) Capacidad de respuesta a las necesidades de los clientes: implica la creación de mecanismos interactivos para la propia definición de las mismas, dotando a los ciudadanos de voz a la hora de definir los objetivos, y evaluarlos.
- 3) Accesibilidad: tanto espacial -ubicación en el territorio-, como material -eliminación de barreras físicas-, temporal -adaptación de los horarios de apertura o prestación-, y cognoscitiva -instrucciones, formularios y comunicaciones- fácilmente comprensibles y utilizables.
- 4) Fomento de la participación activa de los clientes en los procesos de producción, superando las visiones tutelares de la administración y dando entrada a los ciudadanos tanto en las funciones de contenido prestacional como en las relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones cívicas.

En lo que respecta a este último punto, no coincide plenamente con la “superación de la tutela de la administración”, dado que los bienes que ésta “tutela” corresponden a la categoría de “bienes comunes” constituyentes del “interés general de una Nación”, por lo que no resulta socialmente saludable la desvinculación de responsabilidad a la agencia estatal.

¹⁴⁸ OCDE, “La Administración al Servicio del Público”, 1987, -Cliente de los Servicios Públicos- en “La Nueva Gestión Pública en la Reforma del Núcleo Estratégico del Gobierno: Experiencias Latinoamericanas”, Longo Martínez, Francisco, y Echevarria Ariznabarreta, Koldo, noviembre de 2000, publicado en página de internet en febrero de 2004.

Por otra parte, para la instrumentación de reformas más amplias, es necesario el conocimiento global de la organización pública, cuya percepción no siempre está al alcance de los contribuyentes.

Sin embargo, en pos de incentivar la participación comunitaria, se podría limitar la interacción a la recepción de sugerencias en las ventanillas de las distintas agencias de la administración pública.

De todas maneras, y a fin de reflejar cierta admisión en el tratamiento del punto 4º antes descrito, es oportuno recordar que nuestra Constitución Nacional en su artículo 39, explícitamente habilita a los ciudadanos a presentar proyectos de ley en la Cámara de Diputados.¹⁴⁹

La eliminación de la burocracia estatal, y la capacitación del cuerpo de funcionarios, es sólo una necesidad parcial en el ambicioso proyecto de conformar un Estado eficiente y dinámico. El Estado debe constituir un instrumento con capacidad ejecutiva (y no gerencial al estilo privado), y capaz de desarrollar en ciertas ocasiones una actividad reguladora.

Sin dejar de lado la visión autonómica del Estado como tal, es viable resaltar que la participación institucional directa de los individuos (destinatarios mismos del “bien” o servicio estatal) en los niveles descentralizados y centralizados de la administración pública, exige plantear una impronta de “democracia directa” y representatividad no corporativa en la esfera estatal.

Una reestructuración del rol del Estado no puede emprenderse sin considerar los principios de estaticidad y autonomía de los actores no estatales o subestatales, que configuran una nueva vinculación entre el Estado y la sociedad.

La proliferación de nuevos actores internacionales y domésticos, como actores no estatales o subestatales y organizaciones no gubernamentales, hacen prevalecer el accionar de la sociedad civil por sobre la inercia de la actividad estatal

La cuestión de reforma del Estado en el seno latinoamericano, se apoyó sobre las premisas de descentralización administrativa, la anulación de funciones, el equilibrio fiscal, la requisitoria de avance tecnológico, y fundamentalmente la reducción desmedida del aparato estatal.

¹⁴⁹ Artículo 39 de la Constitución Nacional Argentina: “Los ciudadanos tienen el derecho de iniciativa para presentar proyectos de ley en la Cámara de Diputados. El Congreso deberá darles expreso tratamiento dentro del término de doce meses...”

Sin embargo, estas inferencias históricas no alcanzan a conformar un programa integral de reforma y modernización del Estado.

El “transplante” automático del modelo de empresa privada al del sector público, produjo inconsistencias en cuanto al criterio de eficiencia y productividad (acentuando la modalidad “antiestatista” de diversos decisores).

Una reforma viable del Estado no puede basamentarse o estar circunscripta solamente a una problemática de reducción de la dimensión o tamaño de la estructura estatal. Tampoco debe plantearse un “estatismo” a ultranza, sin considerar las diferencias sustanciales entre una verdadera política de Estado y una política de gobierno en particular (ya que la primera sigue los lineamientos del consenso y la unanimidad, mientras que una acción integral de gobierno está legitimada por la mayoría política).

Lo expuesto anteriormente es referenciado en un marco teórico, ya que en la práctica la distinción se torna hartamente complicada (por lo menos en el caso argentino).

La consolidación democrática (redemocratización), el crecimiento económico, y la mejora de los índices de desigualdad social, deben convertirse en temas relevantes al considerar una redefinición del Estado en América Latina.

En correlato a esto, se propugnó recuperar la capacidad de gestión estatal, adaptando el modelo gerencial (de raíz privada) al contexto político-democrático en el cual se encuentra inserto el sector público (aunque sin resultados satisfactorios u óptimos).

El factor de poder define la capacidad que posee el mecanismo institucional, para imponer a la sociedad el acatamiento de las decisiones del gobierno o del órgano ejecutivo del Estado.

El Estado como un instrumento de poder coercitivo y autónomo para generar obediencia interna y para mantener la independencia en el contexto internacional, ha perdido vigencia y sustento pragmático (la función clásica y perimida del Estado como hacedor y garante del orden y la seguridad mediante la fuerza y la coacción).

En lo atinente al proceso de planeamiento de la implementación, Martínez Nogueira expone que:¹⁵⁰ “El marco de la implementación se manifiesta en dos instancias posibles:

- *“El planeamiento de políticas:”* se refiere a los enunciados básicos sobre objetivos, estrategias de acción, orientaciones en materia de procedimientos, adjudicación de competencias y tiempos. Suele integrar el documento en el que se explicita la

¹⁵⁰ Martínez Nogueira, Roberto. “Análisis de Políticas Públicas”. P. 38. Doc. 22/95. FORGES. Buenos Aires, Septiembre de 1995.

política. Es en torno a él en que dan los conflictos políticos propios de la etapa de formulación.

- “*El planeamiento de programas*:... es un nivel más desagregado. Trata de la disposición de medios, de su despliegue y utilización. Determina las tareas a realizar y los recursos afectados para cada una de ellas. Suele realizarse en ámbitos técnicos y burocráticos, con ejercicio de cierta discrecionalidad por parte de los ocupantes de estas posiciones”. En relación al seguimiento y a la evaluación o control de resultados, el mismo autor señala que: “para éstas fases es fundamental la operación de sistemas de información. La ejecución supone la generación, procesamiento y utilización de información de distinto tipo. En la identificación de la información necesaria, en su interpretación y en su incorporación como insumo para las decisiones interviene la discrecionalidad de los operadores, convirtiéndose en un recurso de poder”¹⁵¹.

La definición de la gestión integral de los recursos públicos (mecanismos de obtención de ingresos y métodos de asignación de los mismos) se opera en el marco de reglas establecidas y legitimadas en un contexto de reformulación del rol del Estado. La gestión pública debe constituirse en la modalidad operativa del gerenciamiento público en pos de la eficiencia, en referencia a los objetivos planeados o preestablecidos por las políticas públicas y los resultados obtenidos en la satisfacción o cumplimentación de las demandas públicas.

Con respecto a lo enunciado, el Licenciado Mario Krieger en “La Recreación del Estado y la Transformación de la Gestión Pública” expone: “en la recreación del Estado y en la asunción de los nuevos roles para él planteados debe ponerse especial énfasis en contar con una administración moderna, tecnificada y altamente profesionalizada que pueda competir por su capacidad de diseñar estrategias, desarrollarlas en programas y obtener resultados al menos con el mismo nivel de calidad y eficiencia que la gestión privada. Un Estado inteligente que pueda diseñar alternativas de políticas públicas y que cuente con capacidad para anticiparse a los problemas y no actuar reactivamente. En todos los casos el proceso de transformación para tener éxito debe implicar e involucrar al agente público y a sus organizaciones de representación o articulación, pues el mismo motivado es factor de transformación, a la vez que de estabilidad y continuidad del

¹⁵¹ Martínez Nogueira, Roberto. “Análisis de Políticas Públicas”. P. 38. Doc. 22/95. FORGES. Buenos Aires, Septiembre de 1995.

proceso. Uno de los planos a considerar para modernizar la gestión de la administración consiste en cambiar su modelo de gerenciamiento, pasando del modelo burocrático-normativo tradicional a la gestión por objetivos y resultados”¹⁵².

Se debe apuntar a una administración basada en el control de los resultados, obligando a la organización a formular clara y concretamente sus objetivos, esgrimidos en sus aspectos sustanciales y no como meros procesos administrativos. Es por ello, que la evaluación y ponderación de la burocracia se realiza fundamentalmente mediante la cumplimentación o no de las metas, y no a partir del acatamiento a las reglas que en algunos casos se tornan auto-referidas.

La medición del nivel de desempeño burocrático no sirve únicamente para determinar si las metas fueron satisfechas, sino que la administración gerencial utiliza el control y la evaluación de los resultados como una herramienta óptima y eficaz capaz de inducir a que las organizaciones tengan un aprendizaje de sus errores (desvíos respecto de la meta planificada), y a partir de esto conformen y conciban sus opciones estratégicas futuras. Sin embargo, la tarea de fijación de objetivos no es suficiente para ponderar los resultados obtenidos por la burocracia estatal y para posicionarla en un proceso continuo de aprendizaje organizacional. Se requiere necesariamente de una coordinación en el marco de un “modelo contractual” entre el organismo central y las agencias descentralizadas (“contrato de gestión”). El contrato de gestión posee como basamento una variedad de metas valorizadas o cuantitativas fijadas a priori y consecuentemente evaluadas, además de definir cuáles son los pasos a seguir luego de la evaluación referida (en cuanto a los modos de corrección de los desvíos de las metas planificadas).

Este contrato de gestión descende a través de la estructura organizacional a las unidades de gestión y resultados. Esto deriva en una “gestión por competencias” que compatibiliza y armoniza los conocimientos, capacidades, actitudes, aptitudes y experiencias individuales con las requeridas por la institución en sus equipos de trabajo. Consecuentemente, es indispensable la reformulación del modelo integral de gestión.

El modelo integral de gestión comprende el tratamiento de la visión y misión de la organización, su inserción contextual (en el macro-ambiente), la planificación de la producción de servicios (por unidades de objetivos y resultados), y el gerenciamiento de recursos humanos por competencia y objetivos. Pero primordialmente, la acción se debe

¹⁵² “La Recreación del Estado y la Transformación de la Gestión Pública”. Documento presentado en el Congreso Argentino de Administración Pública. Rosario, Octubre de 2001.

tornar global, sistémica, totalizadora y completa, además de direccionarse a cumplimentar adecuadamente los parámetros prefijados de costo-beneficio. La correcta definición de objetivos institucionales depende en gran medida de la capacidad de la dirección para desarrollar una visión estratégica y lograr impregnar de ella a toda la organización. La formulación de alternativas de políticas a las problemáticas planteadas, debe canalizarse a través de un fortalecimiento de la gerencia pública, alterando la rígida e inflexible estructura jerárquica que caracteriza al antiguo modelo burocrático. La forma de subsanar las falencias del modelo burocrático es implementar una delegación de poder y una articulación de la autonomía de gestión a través de un “contrato de gestión organizacional”. Este mecanismo reformula la esencia de gestión y la cultura organizacional de los integrantes de la burocracia, que inclusive podrán sentirse más motivados e incentivados por un sistema basado en el incremento del poder individual autónomo de decisión y de la responsabilidad derivada ante los objetivos de su institución u organismo público. Como producto de este modelo de gestión propuesto, el control de los desvíos debe bregar por evaluar las ganancias de eficiencia y efectividad de las políticas implementadas (por lo que el control deja de ser el típico y tradicional “control burocrático”). Esta reformulación de la concepción de control, abarca homogénea y coordinadamente perspectivas de control por resultados, control contable de costos (en referencia al modo más económico y eficiente de hacer cumplir la política pública), y el control institucional por parte del poder estatal. Lo que se propone es la edificación de un nuevo modelo gerencial que subsane las deficiencias del modelo burocrático Weberiano de gestión basado en normas, a través de la ponderación de resultados mensurables y no mensurables (cualitativos), la aplicación de una concepción estratégica integral, la reformulación del esquema normativo público, el fortalecimiento de la capacidad decisoria y de gerenciamiento (management), el liderazgo del proceso de cambio por parte de los más altos niveles políticos de la dirección pública, la estimulación de la gestión por resultados y desarrollo de competencias, y la implementación acabada de una suerte de “gobierno electrónico” vía Internet que propicie el control ciudadano y la transparencia de los trámites y ejecuciones de gastos. En este último punto creo que se ha dado un avance importante, restando considerar la implementación del control ciudadano, lo que a futuro legitimará en un mayor grado la función gerencial de la administración pública.

El análisis continuado de escenarios configura la planificación, que a su vez es periódicamente actualizada y reformulada con la correspondiente corrección de desvíos

derivados del proceso de análisis de gestión y de capacidad institucional. Por otra parte, la gestión de las relaciones interinstitucionales de cada agencia con las demás y con la comunidad, adquiere especial trascendencia y relevancia para una óptima interpretación de los escenarios, y para el planeamiento y coordinación de programas y actividades. Se vuelve relevante discernir la anticipación y la adaptación estratégica y táctica a los cambios que operan en el sector en que se desenvuelve o actúa la institución (desde el punto de vista político, macro o microeconómico), además de efectuar un correcto diagnóstico de problemas y estrategias de solución, una medición del impacto de la política propuesta o pretendida entre los actores destinatarios de la misma, y una identificación o detección preventiva de modificaciones estratégicas y operativas acorde al rechazo o apoyos esperados a la política pública (o a una política tributaria en particular). El diseño e implementación de una eficiente política tributaria, implica un proceso de programación que comprende el diseño de los objetivos generales de la política, la coordinación y seguimiento de la concepción de objetivos generales de la política, la coordinación y fiscalización de la concepción de objetivos por área ejecutora de la política, la determinación de metas valorizadas e impactos previstos, la definición clara de la interrelación entre los procesos (abortando la constitución de compartimentos estancos y funciones maximizadoras inapropiadas), la evaluación de la planificación de tareas y actividades por cada objetivo específico, la fijación de prioridades, y la consolidación de los planes operativos de la unidad ejecutora de la política en cuestión. Complementariamente a esto, es indispensable la activación de un análisis de gestión basado en una adaptación permanente de la gestión administrativa a la programación preestablecida, en una determinación de puntos de control de actividades, recursos y tareas por programas, en un sistema de ponderación y verificación de los recursos humanos responsables de la consecución de programas y tareas, y en una estructura de análisis global del grado de cumplimiento de la estrategia de desarrollo institucional (viabilidad de la agencia ejecutora de la política).

PLAN DE GESTIÓN 2003 Y PRESENTACIÓN DEL PLAN DE GESTIÓN 2004 DE LA ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS¹⁵³

¹⁵³ Fuente: “Cierre Plan de Gestión 2003 y Presentación Plan de Gestión 2004” – “Acciones de Recaudación para el año 2004”, Administración Federal de Ingresos Públicos, publicado en Intranet, AFIP Online – Intranet – página Prensa, el 16/03/04, http://intranet/prensa/plan_gestion2003/diciembre_2003.htm, también consultar en www.afip.gov.ar

A continuación se menciona una síntesis del Plan de Gestión para el año 2004 de la Administración Federal de Ingresos Públicos, lo que es considerado como “Acciones de Recaudación para el año 2004”.

Como Estrategia Institucional se señala:

- Consolidar el concepto de Agencia Única: Impositiva, Aduanera, y de Recursos de la Seguridad Social.
- La forma de lograrlo se proyecta de esta manera: 1) identificando fortalezas, debilidades, oportunidades y amenazas que condicionan la gestión; 2) definiendo e implementando proyectos concretos y aplicables; 3) impulsando el trabajo en conjunto entre las áreas operativas y centrales.
- Los beneficios que se esperan son: 1) unificar procedimientos y sistemas vigentes; 2) integrar la información disponible; 3) optimizar la asignación y utilización de recursos; 4) mejorar significativamente la gestión operativa.
- Se proyecta constituir un Padrón Único de contribuyentes de la AFIP: 1) datos aduaneros, impositivos y previsionales a disposición de todas las áreas de control de la AFIP; 2) datos unificados y consistentes.
- Constitución de una Cuenta Corriente Tributaria.
- Conformación de Ventanilla Única: que presupone la aplicación de beneficios a la exportación para el pago de deuda impositiva, previsional y/o aduanera, con una adaptación en dos etapas.
- Liquidación automática de Derechos de Exportación.

Nota: Sistema Único de Gestión Judicial: actualmente coexisten los sistemas internos de la AFIP y externos.

CAPÍTULO III

La necesidad de concebir un PLAN ESTRATÉGICO TRIBUTARIO que optimice la función recaudatoria, y asigne a la Recaudación Impositiva la relevancia que la eleve a la categoría de RES COMMUNIS. Acciones, maniobras y objetivos estratégicos. Evaluaciones finales.

Con respecto al fin básico de una Administración Tributaria, el Dr. Alberto Radano expresa: “Podemos definir aquél que consideramos el fin básico de una administración

tributaria tipo: Proveer al Estado los fondos necesarios para su funcionamiento, los cuales deberán ser legalmente definidos para que sean aportados obligatoriamente por los contribuyentes.”¹⁵⁴

Este fin básico, continúa el Dr. Radano, “está ligado a tres conceptos estratégicos fundamentales: 1) crear un verdadero riesgo para el evasor. Este concepto es esencial para el éxito de las administraciones... 2) Impulsar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, para lo cual deben darse las siguientes condiciones: - que exista un verdadero riesgo de que si el contribuyente no cumple será detectado y sancionado; - que la presión tributaria ejercida sea razonable y por lo tanto pueda ser soportada económica y financieramente por los contribuyentes; - que exista consenso en la población contribuyente de que los fondos recaudados serán razonablemente utilizados por el Estado. 3) Promover el permanente mejoramiento de la imagen de la Administración, frente a sus integrantes y a la opinión pública, tendiente a lograr el mayor nivel de confianza en cuanto a su integridad y eficacia.”¹⁵⁵

Asimismo, aclara el Dr. Radano, “para realizar la planificación estratégica de una administración, debe conocerse previamente cuál es el sistema tributario que debe aplicarse, entendiendo por sistema tributario el conjunto constituido por la legislación tributaria que impone los tributos y el código tributario. Luego deben fijarse claramente los objetivos que se pretenden lograr y, en función de éstos, definirse las actitudes que se han de adoptar y las acciones que se han de realizar para alcanzarlos...”¹⁵⁶

Con respecto a los Planes a corto plazo, el Dr. Alberto Radano expresa: “Si una administración latinoamericana tipo ha considerado realizar un nuevo plan estratégico que afecte profundamente sus tareas, sistemas y procedimientos, es muy difícil que decida paralizar las principales actividades de control que tenga. Lo generalmente aconsejable en el caso señalado es continuar con las actividades normales, salvo que hubiera importantes razones para que ello no fuera así, y desarrollar un plan a corto plazo hasta que los principales módulos del nuevo plan estratégico se hallen en funcionamiento... El plan a

¹⁵⁴ Radano, Alberto, “Administración Tributaria: Funciones Básicas, Mejores Prácticas y Planeamiento Estratégico”, Criterios Tributarios – Periódico Fiscal, Asociación Mutual Federal de Empleados de la DGI, Año XIV – N° 125-126, p. 27-72.

¹⁵⁵ Radano, Alberto, “Administración Tributaria: Funciones Básicas, Mejores Prácticas y Planeamiento Estratégico”, Criterios Tributarios – Periódico Fiscal, Asociación Mutual Federal de Empleados de la DGI, Año XIV – N° 125-126, p. 27-28.

¹⁵⁶ Radano, Alberto, “Administración Tributaria: Funciones Básicas, Mejores Prácticas y Planeamiento Estratégico”, Criterios Tributarios – Periódico Fiscal, Asociación Mutual Federal de Empleados de la DGI, Año XIV – N° 125-126, p. 55.

corto plazo debería estar orientado a crear un nivel de riesgo de evadir, que resulte razonable para la administración y permita mantener un nivel aceptable de recaudación... El plan a corto plazo no debe competir con el plan a mediano y largo plazo. Ambos deben funcionar de forma armónica y confluir en un punto en el cual, a medida que se van implantando los nuevos sistemas y procedimientos, se van suprimiendo las actividades elementales a corto plazo que son sustituibles.”¹⁵⁷

En cuanto a los factores de éxito de una Administración Tributaria, el Dr. Radano cita:¹⁵⁸ “Para poder juzgar si una administración ha tenido éxito, deben determinar previamente con precisión sus objetivos. En términos generales todas las administraciones tienen un fin común: obtener el nivel de ingreso que le ha sido presupuestado para uno o varios períodos de gestión... Los factores condicionantes del éxito son: *actitud política; igualdad ante la ley; sistema tributario; planeamiento estratégico; autonomía; estructura; recursos humanos; infraestructura; sistemas y procedimientos; acciones a realizar; capacitación y adiestramiento; publicidad y difusión; tribunales administrativos y judiciales...*” Es oportuno detenernos en la explicación de alguno de estos factores: 1) La Actitud política: “Es de importancia fundamental que exista un apoyo real a la gestión de la administración por parte del primer nivel político de cada país. Este apoyo debe ser público y notorio, y puede manifestarse de diversas formas: - tramitando rápidamente normas reglamentarias del sistema tributario; - asistiendo personalmente durante la realización de algún operativo importante de control tributario, o apoyándolo mediante otra forma explícita;...- manifestando el apoyo y respaldo que se brinda a la gestión de la administración en actos públicos y notas periodísticas.” 2) En referencia al Sistema Tributario: “El sistema tributario debe exigir de cada agente económico un aporte razonable. Una presión tributaria excesiva induce a la evasión y ésta afecta a la competencia entre agentes económicos formales e informales. El código tributario debe contener procedimientos ejecutivos con el debido derecho a defensa cuando corresponda, pero que permitan realmente combatir la evasión y el fraude comprobados.” Finalmente, en lo que respecta al Planeamiento Estratégico, el Dr. Radano explica: “Dentro del marco que brinda el plan estratégico debería confeccionarse un programa de las tareas a realizar para

¹⁵⁷ Radano, Alberto, “Administración Tributaria: Funciones Básicas, Mejores Prácticas y Planeamiento Estratégico”, Criterios Tributarios – Periódico Fiscal, Asociación Mutual Federal de Empleados de la DGI, Año XIV – N° 125-126, p. 58.

¹⁵⁸ Radano, Alberto, “Administración Tributaria: Funciones Básicas, Mejores Prácticas y Planeamiento Estratégico”, Criterios Tributarios – Periódico Fiscal, Asociación Mutual Federal de Empleados de la DGI, Año XIV – N° 125-126, p. 58-59.

lograr las metas propuestas. Es sumamente negativo para las administraciones que las principales tareas se realicen de forma espontánea, anárquica y errática.”

La Administración Tributaria no es un instituto independiente dentro de la estructura del sistema tributario, sino que sus funciones están dispuestas según lo establecido por los poderes de gobierno dentro del diseño de la política de Estado.

Tal como lo manifiesta el Dr. Rosembuj, “en el estado social y democrático de derecho, fundado en la soberanía popular de la cual emanan los poderes del estado, la Administración no es una institución dotada de fines propios, sino un aparato al servicio del Estado y concebido como instrumento bajo la dirección del poder político.”¹⁵⁹ En este sentido, es oportuno citar a la Constitución Española cuando sustenta este concepto en el artículo 103.1: “**La Administración sirve con objetividad los intereses generales.**”¹⁶⁰

Por otra parte y a modo de sustento teórico y para observar la función tributaria de la Administración, en la Ley General Presupuestaria (LGP) Española, se sostiene que: “La Hacienda Pública... está constituida por el conjunto de derechos y de obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado o a sus organismos autónomos.”¹⁶¹ En relación a las competencias del Ministerio de Economía y Hacienda: “...La administración, gestión y recaudación de los derechos económicos de la Hacienda del Estado...”.¹⁶² Por lo tanto, es posible definir a la recaudación como el conjunto de actuaciones administrativas cuya finalidad primordial es hacer efectivos los ingresos públicos que el Estado tiene derecho a percibir. A su vez, según lo normado por el Reglamento General de Recaudación (RGR), se establece que: “La gestión recaudatoria consiste en el *ejercicio de la función administrativa* conducente a la realización de los créditos tributarios y demás (ingresos) de derecho público”¹⁶³

Complementariamente a lo expuesto, es oportuno citar lo mencionado por Juan Iglesias Capellas, refiriéndose al sistema español, en cuanto a la función tributaria de la

¹⁵⁹ Rosembuj, Tulio, en “Administración Tributaria: Un aporte para el gerenciamiento estratégico. Enfoque de creación de valor”, de Minetto Adrián, publicado en página de internet del Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas –IEFPA-, en febrero de 2004.

¹⁶⁰ Constitución Española, artículo 103.1, en “Administración Tributaria: Un aporte para el gerenciamiento estratégico. Enfoque de creación de valor”, de Minetto Adrián, publicado en página de internet del Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas –IEFPA-, en febrero de 2004.

¹⁶¹ Artículo 2 del RD Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria de España.

¹⁶² Artículo 9.d) Ley General Presupuestaria –LGP- Española.

¹⁶³ Artículo 1 del RD 1684/1990 de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación –RGR- de España.

Administración: “Desde una perspectiva material, la gestión tributaria puede definirse como la actividad o función administrativa que tiene por finalidad principal obtener el rendimiento del sistema tributario vigente en un momento determinado... los órganos de la Administración Tributaria desarrollan dos tipos de actuaciones: a) De una parte, asisten al contribuyente para, de este modo, facilitar la adecuada observancia de sus deberes tributarios; b) Y, de otra, efectúan un control sistemático para detectar posibles irregularidades u omisiones en el cumplimiento de las obligaciones para con la Hacienda Pública.¹⁶⁴

Así entonces, sus funciones tributarias abarcan la administración, gestión, fiscalización, recaudación, sanción y tutela de esa recaudación por corresponder a la Hacienda Pública. Dentro de este marco, se establece una planificación y lineamiento de las políticas, objetivos y metas a desarrollar y alcanzar por la Administración Tributaria. Todos ellos están definidos expresamente en la Constitución Nacional, y en las normas dictadas por el legislador, a través de las cuales se determinan sus funciones.

Para el desarrollo y cumplimiento de esas funciones, se le atribuye **autoridad** a la actividad de la Administración. En este sentido afirma el Dr. Tulio Rosembuj: “la actividad financiera organizada con *autoridad* supone la actuación administrativa imperativa y coactiva, con la facultad atribuida de predominio de su voluntad por sobre la de los ciudadanos, en base a la ley.¹⁶⁵

En cumplimiento de sus funciones tributarias, y desarrollando su actividad dentro del marco de sus competencias, la Administración contribuye en la realización del interés general.

Para maximizar el cumplimiento de las funciones tributarias de la Administración, es vital la diagramación de un planeamiento adecuado.

La intención de una planificación es predecir el futuro y prepararse para afrontarlo lo más ordenadamente posible. Asimismo todo plan pretende colaborar en el desempeño eficiente y eficaz de la actividad de la Administración; toda improvisación representa un ataque a la eficiencia.

Con la planificación se pretende minimizar amenazas del futuro, maximizando las oportunidades futuras.

¹⁶⁴ Iglesias Capellas, Juan , “Gestión Tributaria”, tema 11, publicado en la página de internet del Instituto de las Finanzas Públicas Argentinas, en febrero de 2004.

¹⁶⁵ Rosembuj, Tulio, en “Administración Tributaria: Un aporte para el gerenciamiento estratégico. Enfoque de creación de valor”, de Minetto Adrián, publicado en página de internet del Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas –IEFPA-, en febrero de 2004.

Dentro de esta planificación se definen los fines a alcanzar, por medio de la especificación de metas, objetivos, e ideales.

Según el tipo de fines que se consideren, la planificación puede clasificarse en:

- **Operacional:** Selecciona los medios necesarios para alcanzar las metas impuestas por la autoridad superior. Este tipo de planeación se establece para el corto plazo, y dentro de estratos jerárquicos organizacionales de bajo nivel. Esta planificación es la de menor alcance y enfoca a los pequeños subsistemas de la organización.
- **Táctica:** Selecciona medios y metas, para alcanzar los objetivos impuestos por la autoridad superior. Este tipo de planeación se establece para el mediano plazo, y dentro de estratos jerárquicos organizacionales de niveles intermedios. Apunta a las interacciones dentro de la organización con un sentido totalizador.
- **Estratégica:** Selecciona medios, metas y objetivos, para alcanzar los ideales impuestos por la autoridad superior. Este tipo de planeación se establece para el largo plazo, y se aplica al más alto nivel jerárquico. Se establece no sólo para las relaciones internas dentro de la organización, sino para las relaciones de la organización con el medio transaccional con el que interacciona directamente ejerciendo su influencia.
- **Normativa:** selecciona explícitamente los medios, metas, objetivos e ideales. Este tipo de planificación se realiza por un período indefinido. Apunta a todas las relaciones internas y externas de la organización, incluyendo su medio ambiente contextual, y sobre el que no tiene influencia pero del que sí puede ser vulnerable.

En lo que atañe a la Administración Tributaria, el diseño ideal del sistema debe ser:¹⁶⁶

- **Técnicamente factible:** el requerimiento de factibilidad técnica significa que el diseño no debe incorporar ninguna tecnología que actualmente se desconocida o inaplicable;
- **Operacionalmente viable:** esto significa que el sistema diseñado sea capaz de sobrevivir una vez que esté en funcionamiento;
- **Capaz de rápido aprendizaje y adaptación:** esto se puede satisfacer únicamente si se cumplen tres condiciones: **a)** los participantes del sistema deben poder modificar el diseño siempre que lo deseen. Esto es deseable dado que la visión de

¹⁶⁶ Minetto Adrián, “Administración Tributaria: Un aporte para el gerenciamiento estratégico. Enfoque de creación de valor”, publicado en página de internet del Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas –IEFPA–, en febrero de 2004.

los participantes (grupos de interés) cambia a medida que transcurre el paso del tiempo. **b)** que en cualquier parte del proceso puedan surgir preguntas para las que no se disponga de respuestas objetivas. **c)** que todas las decisiones que se tomen dentro del sistema diseñado estén sujetas a control.

En base a lo expuesto, se podrían esbozar algunos **objetivos estratégicos** para la Administración Tributaria:

- 1) Continuar con el mejoramiento de la imagen de la Administración Tributaria en la comunidad, incentivando el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, y logrando la comprensión del rol de la Administración.
- 2) Lograr mayor compromiso de la comunidad con las acciones de la Administración Tributaria.
- 3) Mejorar los mecanismos de gestión y control, valiéndose de la información disponible.
- 4) Aprovechar la tecnología disponible y mejorarla para acceder a información más precisa y oportuna, a los fines de la fiscalización.
- 5) Profundizar el análisis de los sectores donde la evasión es mayor, desarrollando planes para su fiscalización.
- 6) Centralizar esfuerzos para detectar incumplimientos, fraude y evasión tributarias en materia aduanera.
- 7) Generar proyectos sancionatorios que se apliquen sobre quienes evadan, aumentando el riesgo de ser detectados.
- 8) Promover el análisis de las nuevas realidades en lo relativo al comercio exterior.
- 9) Organizar y crear mecanismos de relevamiento de información de los distintos actores subestatales o no estatales, con el fin de detectar las operaciones que desarrollan y los sofisticados mecanismos de elusión y evasión que mantienen.
- 10) Otorgar más y mejores servicios a los contribuyentes.
- 11) Disminuir la burocracia interna dentro de la Administración.
- 12) Minimizar el costo de la recaudación tributaria.
- 13) Promover la capacitación de los funcionarios y agentes pertenecientes a la Administración, incentivando el sentido de “pertenencia” dentro de la organización.
- 14) Incorporar distintos mecanismos financieros con el fin de efectivizar el pago de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.
- 15) Propiciar la simplificación tributaria.

16) Promover y flexibilizar el intercambio de información con los distintos niveles de gobierno.

Sin perjuicio de lo expuesto, se avanzará sobre la formulación de un Plan Estratégico Tributario.

A modo de introducción y sustento de mi planteo de la necesidad que tiene el Estado de la elaboración de un Plan Estratégico Tributario de alcance nacional, es oportuno citar lo indicado por el Ministerio de Defensa de la Nación, cuando menciona:

“El Gobierno Nacional se encuentra abocado a realizar un Plan Nacional de Modernización de la Gestión Pública para configurar un Estado que:

- Tenga una relación amigable y comprometida con el ciudadano,
- Brinde servicios de calidad con eficacia y eficiencia,
- Promueva el desarrollo económico y social,
- Atienda a los sectores más desprotegidos,
- Se financie con un sistema equitativo y de base amplia, con un nivel de gasto que no signifique una carga a la sociedad,
- Y transparente su gestión,

Por ello los ejes rectores del Plan de Modernización del Estado Nacional son:

- El desarrollo de modelos de gestión orientados a resultados,
- La eliminación de superposición de funciones, responsabilidades y recursos,
- El fortalecimiento de *políticas indelegables del Estado*.
- El fortalecimiento de la capacidad regulatoria del Estado,
- Y el **fortalecimiento y optimización de los organismos de recaudación**.¹⁶⁷

La Administración Tributaria tiene como objetivo procurar el máximo de recaudación de tributos al mínimo costo dentro de las normas jurídicas establecidas. Consecuentemente, es necesario incorporar en este análisis el obstáculo fundamental que la Administración Tributaria debe enfrentar para cumplir con su objetivo esencial: la evasión. El grado de informalidad es un fenómeno que por definición está referida a las unidades económicas que realizan sus actividades sin cumplir con sus obligaciones formales y sustanciales contenidas en las normas tributarias. La falta de conocimiento de las normas, la complejidad de éstas, los elevados costos que representa la formalización de la actividad, y el creciente desempleo son los principales disparadores de esta conducta

¹⁶⁷ “Inserción de la Defensa en la Reingeniería del Estado”, Presentación – Ministerio de Defensa, en <http://www.mindef.gov.ar/revision/insercion.htm>, publicado el 20/03/2002 a las 23:44 hs.

anómica y evasiva. La informalidad incide en forma negativa y directa en la recaudación. El informal no sólo deja de pagar sus tributos, sino que desmoraliza también a los formales, quienes se ven incentivados a imitar su conducta dejando de cumplir con sus obligaciones tributarias (efecto dominó o cascada). En correlato a esto, la formación de la conciencia tributaria responde a factores socio-culturales y morales. Básicamente, es comprender que abonando los tributos se contribuye a que el Estado pueda cumplir con sus fines (es por ello que es relevante poner en conocimiento de los contribuyentes el destino y canalización de los recursos recaudados).

El Estado debe jugar un rol absolutamente estratégico en la consolidación de un **nuevo paradigma de gestión pública**.

Tal como referencia Bernardo Kliksberg al abordar la temática del reduccionismo formalista: “un cuestionamiento, que está en una etapa avanzada, es el proceso de destrucción definitiva en la teoría gerencial moderna, del “reduccionismo formalista”, de alta incidencia en los procesos de reforma administrativa en América Latina. Toda esta concepción de la organización como conjunto de relaciones funcionales y arreglos formales, a optimizar a través del organigrama, procedimientos, manuales de normas, etc, resulta estrecha y unilateral frente a innumerables investigaciones que resaltan la multiplicidad de variables operantes”¹⁶⁸.

Es vital asumir de forma decidida una concepción renovada y revitalizada del “management del sector público”, y de la formación y capacitación de “gerenciadores públicos” (Administradores Tributarios). Debe operarse la definición de “utilidad pública”, medible a través de indicadores de desempeño y canalizado en un proceso sistemático de control de gestión. La actividad óptima de un gerente público debe abarcar el manejo de la relación interpersonal y la disponibilidad concreta de información requerida en el proceso de toma de decisiones.

Por otra parte, un sistema de planificación eficiente debe incluir la capacidad para formular la agenda global de decisiones, definir los objetivos organizacionales y las opciones estratégicas, y conformar una suerte de red de contactos formales e informales (internos y externos) que faciliten el mecanismo de toma de decisiones y reorienten la

¹⁶⁸ Kliksberg, Bernardo. “Hacia un nuevo paradigma en gestión pública”. P. 15. Programa de las Naciones Unidas de Asistencia al CLAD. Buenos Aires, 1989.

visión simplista del gerenciamiento público a una óptica “complejizada” de la gestión o administración estatal.

Tal como ilustra Kliksberg: “se visualiza el paso de la organización jerárquica vertical a la multiforme. Se trabaja en dirección a modelos que permitan maximizar la flexibilidad organizacional. Frente a este contexto irracional y complejo, es fundamental que la organización sea capaz de reaccionar de inmediato y producir readaptaciones continuas. Ello requiere una plasticidad interna que es incompatible con los modelos rígidos a que conducen los planteamientos formalistas del tipo weberiano, tan difundidos en la administración pública de la zona”¹⁶⁹. Concretamente, un modelo gerencial moderno orientado hacia la eficiencia y la optimización se torna incompatible con los preceptos basamentales del modelo autocrático tradicional y con las premisas preliminares de la planificación centralizada.

La complejización de las cuestiones relacionadas con la Administración Tributaria vuelve inviable un proceso de planificación de atisbos marcadamente centralizados, ya que la agencia pública en particular (la AFIP) por ejemplo no dispone de la capacidad de gestión y administración necesarias para cumplimentar las funciones características de un Estado “intervencionista” inserto en un modelo puro y teórico de participación estatal preeminente.

Acorde a lo expuesto, Arturo Israel ilustra: “la existencia de un sector público modernizado y altamente eficiente, sobre todo en una serie de áreas clave de administración y regulación de políticas constituye un requisito previo para el desarrollo exitoso del sector privado. El meollo es la calidad y no el tamaño del Estado. El cambio de la estrategia de desarrollo también requiere la modernización y desempeño del proceso político como requisito previo. Casi nunca se menciona este punto, sin embargo es decisivo, de otra manera, fracasará la nueva estrategia para el desarrollo”¹⁷⁰.

Es por ello, que la edificación de un sistema integral de planificación, de formulación de objetivos político-institucionales y de definición de la estrategia global y sectorial que canalice la estructura de objetivos organizacionales de alto nivel gerencial, se torna indispensable para “moldear” una Administración Tributaria moderna y exitosa. Complementariamente a esto, la disponibilidad de un sistema de información integrada de

¹⁶⁹ Kliksberg, Bernardo. “Hacia un nuevo paradigma en gestión pública”. P. 18-19. Programa de las Naciones Unidas de Asistencia al CLAD. Buenos Aires, 1989.

¹⁷⁰ Israel, Arturo. “El cambiante rol del Estado: dimensiones institucionales”. P. 30. Seminario Internacional “Redimensionamiento y modernización de la Administración Pública en América Latina”. México, Noviembre 13-15 1989.

carácter total y selectiva, flexible y multidireccional, es la condición preliminar para propiciar y dinamizar un óptimo sistema de planificación y evaluación continua de resultados.

La definición de objetivos tanto en la esfera jerárquica tradicional como en la percepción y conocimiento horizontal de los mismos, la existencia de pautas y normativas comunes basadas en procedimientos administrativos globales y homogeneizados claramente definidos, y la fijación participativa de las necesidades informacionales por parte del Administrador Tributario, son premisas trascendentales al abordar el proceso de planificación.

Resulta vital el ordenamiento de la “información de investigación” que le permite a la dirección conocer, explorar y ensayar el medio o macroambiente externo en el que sus decisiones van a operar (optimizando la calidad de la evaluación de la multiplicidad de alternativas y la planificación consecuente). Esto brindará al Administrador Tributario una marcada flexibilidad en el proceso de toma de decisiones, y en la formulación y confección de los planes de la Organización.

Por otra parte, se debe conservar un canal institucional de investigación actual y prospectiva que facilite el seguimiento y control de las metas definidas en el sistema de planificación, y promueva por ende, la acción correctiva de los desvíos suscitados en el proceso de control de gestión.

La normativa derivada de las decisiones del Administrador Tributario, determina la concepción de la planificación, el funcionamiento de la actividad de la administración y la manera de generar la información primaria requerida, reglando la operatoria cotidiana. La disponibilidad de información primaria pone en funcionamiento el dispositivo comparativo. La información confeccionada en cualquiera de los estamentos de la estructura institucional se constituye en la información operacional. En correlato a esto, los resultados de la actividad deben ser ponderados con la información normativa y de planificación, generándose entonces la información necesaria para activar el sistema de control y gestión que evalúe los desvíos del proceso planificador. En definitiva, la información de planificación se genera como consecuencia del proceso de toma de decisiones orgánicas de carácter prospectivo; en tanto que la información inherente al control de gestión deriva de comprobar y evaluar el grado de cumplimiento de los resultados de la actividad en relación a lo normado y planificado.

Tal como cita Eudaldo Feijoo: “en la medida que la información cursada provee datos con un desvío dentro de las reglas establecidas, esta información será correcta (no

exacta) y permitirá tomar la decisión esperada”¹⁷¹. Esta apreciación es fundamental al abordar el funcionamiento de un sistema integral de planificación y control de los resultados esperados en el marco de la Administración Tributaria.

Acorde a esto, Eduardo Losoviz menciona: “un sistema de control tiene por objetivos operativos contrastar las salidas de un sistema de referencia con sus respectivos objetivos operativos y corregir los desvíos que detecte... Si bien los objetivos son la razón de ser de un sistema y definen al mismo, el modelo propuesto no los considera explícitamente (sólo considera explícitamente los objetivos operativos), teniendo en ellos un grado de libertad. El ajuste mutuo entre los objetivos operativos de los diferentes sistemas, y, además la aproximación de las salidas de tales sistemas a los mismos, son necesarios a los efectos de la existencia de toda organización como tal. Lógicamente, podemos suponer que una adecuada correlación entre objetivos y objetivos operativos en un sistema de cualquier nivel (incluyendo obviamente a toda persona componente de una organización), producirá una evaluación armónica del mismo, mientras que la falta de correlación puede actuar en el sentido de producir la destrucción del sistema”¹⁷².

El control de gestión evaluativo de los resultados esperados, analiza en detalle la gestión acaecida en un período por la Institución (encargada de la Administración Tributaria); mediante la consideración y el tratamiento de la información emanada del área pertinente en una etapa anterior, en base a datos originados en los estamentos operativos y a las políticas y objetivos de la dirección superior (Administrador Tributario), obteniéndose así conclusiones representativas y calificadas del accionar organizacional.

Tal como expone Joan Subirats: “un proceso planificado sería aquel que realizaría una óptima distribución de recursos con respecto a los objetivos previamente establecidos. Se trataba, por tanto, de encontrar en la planificación el método general de respuesta racionalizada de la actuación administrativa. De entrada, planificar implica una capacidad de fijar los objetivos de la acción de los poderes públicos por parte del ente de nivel superior y al mismo tiempo la posibilidad de intervención en el proceso de decisión y de puesta en práctica de los entes administrativos inferiores. Los objetivos de la política pública acostumbran a estar definidos desde sus primeros pasos, aunque su posterior desarrollo puede ir modificando esos mismos objetivos originales. Los resultados finales

¹⁷¹ Feijoo, Eudaldo. “¿Qué es un buen sistema de información?” . P. 949. T. VI. Administración de Empresas. Buenos Aires, 1989.

¹⁷² Losoviz, Eduardo A. “Principios para una teoría de los sistemas de información”. P. 506, 528. T VI Administración de Empresas . Buenos Aires, 1989.

deberán ser contrapuestos a las primeras intenciones, considerando también las posibles inactividades producidas. No pueden marginarse tampoco del análisis las disposiciones o conductas de los formuladores e implementadores de la misma. A partir de esos supuestos podríamos decir que el esquema de análisis contendría los siguientes pasos: percepción y definición del problema; intereses afectados; grado de organización; acceso a los canales representativos; consecución del estatuto propio de tema a incluir en el programa o agenda de actuación de los poderes públicos; formulación de una solución o de una acción de respuesta; establecimiento de objetivos y prioridades; soportes políticos, presupuestarios y administrativos de la solución propuesta; implementación o puesta en práctica de esa política; evaluación y control de los efectos producidos; mantenimiento, revisión o terminación de esa política”¹⁷³.

Es así como actores políticos, privados y burócratas no estatales deben participar a través de una interacción interdisciplinaria en la concepción y formulación de la política pública instrumentada por el Administrador Tributario (enriqueciendo la estructura de racionalidades de acción y de “intereses” contrapuestos de orden sectorial que facilitan consecuentemente el control y la ponderación de los resultados producidos con respecto a los objetivos cumplimentados y las opciones estratégicas utilizadas).

No obstante, debe abordarse el momento previo al proceso de toma de decisiones del Administrador Tributario: la definición del problema a resolver por esa política pública en particular.

Luego de prefijados los objetivos generales y específicos, y de evaluarse consecuentemente las alternativas o cursos de acción a desarrollar, debe explicitarse el fundamento de efectuar un análisis prospectivo de la política pública por parte del Administrador Tributario. Este análisis puede comprender la verificación de las consecuencias de las políticas públicas preexistentes, la consideración de las presuntas derivaciones de las nuevas políticas a implementar, y el apoyo o respaldo a esas políticas por parte de los sectores involucrados o afectados por las mismas (ya que todos los actores en cuestión poseen una “cuota” de poder y algún tipo de acceso a la decisión implementada). En razón de esto Subirats explica: “en esta perspectiva la selección de los objetivos y la elección de los medios para satisfacerlos no se encuentran separados y, por tanto, el análisis fines-medios queda dramáticamente limitado. Si se parte de la limitación

¹⁷³ Subirats, Joan. “Análisis de políticas públicas y eficacia de la Administración”. P. 42. Ministerio para las Administraciones Públicas. Secretaría General Técnica. Instituto Nacional de Administración Pública. Madrid, 1994.

de medios ya no es posible plantearse ciertos grandes objetivos, ni estudiar ciertas alternativas, ni mucho menos plantearse el estudio de las consecuencias de las mismas. El método de análisis comporta comparaciones sucesivas y limitadas entre algunas de las consecuencias de las alternativas presentes en el análisis. El objetivo es llegar a un compromiso, un acuerdo que permita conciliar los intereses presentes y satisfaga la ecuación fines-medios¹⁷⁴.

El proceso de toma de decisiones abarca la selección de oportunidades para tomar una medida, evaluar e indagar acerca de las diversas alternativas o cursos de acción, y analizar las selecciones dispuestas en el pasado.

Los ciclos del proceso de toma de decisiones pueden ser descriptos partiendo de cuatro acciones preliminares: evaluación del macroambiente y fijación de las condiciones que exigen indefectiblemente una decisión (actividad e inteligencia), el planteamiento de los hipotéticos cursos de acción (operación de diseño y planeamiento), la selección de un determinado curso de acción en función del estado de la naturaleza existente, y una última fase de evaluación, seguimiento y ponderación de las selecciones efectuadas con los resultados acaecidos (actividad de revisión y control de resultados).

Tal como cita Hebert A. Simon: “hablando en términos generales, la actividad de inteligencia precede al diseño, y la actividad de diseño precede a la elección. Sin embargo, el ciclo de las fases es mucho más complejo de lo que sugiere esta secuencia. Cada etapa en la toma de una decisión determinada representa por sí misma un complejo proceso de toma de decisiones. Por ejemplo, la fase de diseño puede requerir nuevas actividades de inteligencia: los problemas en cualquier nivel dado generan subproblemas que, a su vez, presentan sus fases de inteligencia, diseño y elección, y así sucesivamente: ruedas dentro de ruedas que están en otras ruedas¹⁷⁵”.

En correlato a lo expuesto, Simon define al planeamiento como “un método para transformar un objeto en otro y que opera de la manera siguiente: si el objetivo consiste en transformar a en b, abstraigamos a y b eliminando la mayor parte de sus detalles y creando los nuevos objetos (abstracciones, imágenes, modelos) de a' y b'. Ahora formulamos el objetivo de transformar a' en b'. Si se ha empleado un tipo apropiado de abstracción, si se han descartado detalles sin importancia y si se han retenido los aspectos esenciales de la

¹⁷⁴ Subirats, Joan. “Análisis de políticas públicas y eficacia de la Administración”. P. 80. Ministerio para las Administraciones Públicas. Secretaría General Técnica. Instituto Nacional de Administración Pública. Madrid, 1994.

¹⁷⁵ Simon, Herbert. A. “La nueva ciencia de la decisión gerencial”. P. 39. Editorial El Ateneo. Buenos Aires, 1992. Copyright 1977 by Prentice – Hall, Inc. (Edición original).

situación, el nuevo problema, por lo general, será mucho más fácil de resolver que el primitivo. Una vez resuelto, suministra una serie de marcadores de huella para orientar la solución del problema primitivo no abstraído. Pudimos determinar, a partir de los protocolos, el proceso de abstracción que utilizaron nuestros sujetos e incorporar el método de planeamiento como uno de los métodos disponibles para el programa general de resolución de problemas”¹⁷⁶. Es evidente que Hebert Simon describe e ilustra claramente el sentido intrínseco del planeamiento como proceso mental y como proyección temporal de acciones (atinente a los modelos de simulación o de abstracción de la realidad).

La habitualidad de empleo de los modelos de abstracción y simulación como un componente esencial en la etapa de formulación y en el proceso de planeamiento estratégico, puede inducir al desarrollo y expansión de los flujos de información y al asesoramiento vertical ascendente hacia la dirección superior (cabeza del Administrador Tributario).

Es por ello, que Simon al abordar la temática de la importancia de la información para el planeamiento y la toma de decisiones describe que: “un sistema de información proyectado para todo un conjunto de tanteadores u orientadores de la atención no está necesariamente bien adaptado para lograr una comprensión más profunda de la dinámica de un sistema; también lo inverso es indudablemente verdadero. El diseño de un sistema de información debe comenzar especificando qué preguntas debe contestar la información y para qué niveles de la gerencia. Tales especificaciones, a su vez, deben provenir de una comprensión de la forma y del lugar en que se toman las decisiones en la organización”¹⁷⁷ (en este caso la Administración Tributaria).

Es en virtud de esto, que el planeamiento estratégico debe buscar principalmente una comprensión acabada del funcionamiento del sistema organizacional. En algunas ocasiones el proceso de planeamiento estratégico en contraposición a lo expuesto, se preocupa exclusiva e innecesariamente de la capacidad de predicción (que no constituye al único sustento del planeamiento).

Sin embargo, tal como plantea Hebert Simon: “la predicción, en sí misma, es un juego costoso e insustancial. El objetivo, al efectuar predicciones y proyecciones hacia el futuro, debería consistir en suministrar una base para las decisiones que deben tomarse

¹⁷⁶ Simon, Herbert. A. “La nueva ciencia de la decisión gerencial”. P. 66. Editorial El Ateneo. Buenos Aires, 1992. Copyright 1977 by Prentice – Hall, Inc. (Edición original).

¹⁷⁷ Simon, Herbert. A. “La nueva ciencia de la decisión gerencial”. P. 118. Editorial El Ateneo. Buenos Aires, 1992. Copyright 1977 by Prentice – Hall, Inc. (Edición original).

hoy; deben y pueden adoptarse las decisiones de mañana sobre la base de la información disponible mañana. Hoy se requieren algunas decisiones para proveer el margen de tiempo necesario para las acciones futuras. El futuro sólo es pertinente para las decisiones que se toman hoy en la medida en que ellas tienen consecuencias que, en cierto sentido, son irreversibles y no pueden ser anuladas. Por ejemplo, el motivo principal por el cual el planeamiento hacia el futuro se vincula de una manera tan íntima con las decisiones acerca de las estructuras físicas es la permanencia de tales estructuras y el prolongado período futuro durante el cual las decisiones en materia de diseño tendrán consecuencias que no pueden alterarse sin un cierto costo”¹⁷⁸. Consecuentemente, tal como desarrolla al autor: “el interés por el planeamiento estratégico a diferencia del interés por los sistemas de información gerencial, comenzó con decisiones que buscaban información, en lugar de información que buscaba decisiones. Por ende, los esfuerzos de planeamiento estratégico han evitado algunos de los errores que se cometieron al diseñar los sistemas de información gerencial”¹⁷⁹.

La necesidad de plantear una respuesta estratégica al cambio (capacidad de adaptación al entorno externo por parte del Administrador Tributario), se vuelve fundamental. Tal como referencian B. B. Tregoe y J. N. Zimmerman: “al usar su estrategia como un punto de partida, puede usted evaluar el impacto de un cambio externo al preparar un cambio interno. La respuesta estratégica al cambio requiere a su vez una estrategia”¹⁸⁰. Por otra parte, “en esta forma, la función de planeación colabora con la Administración de línea en la planeación operativa y puede desarrollarse una función estratégica que ayude a la alta dirección a fijar la orientación estratégica”¹⁸¹. En correlato a lo expuesto, “la planeación puede y debe desempeñar un papel en el área de la estrategia. Aquí, el reto principal sería saber cómo mejorar la función de planeación para adaptarla a su responsabilidad estratégica, sin alterar la estrategia. Al enfrentar este reto, debe hacerse una neta distinción entre la responsabilidad de la alta dirección de fijar la

¹⁷⁸ Simon, Herbert. A. “La nueva ciencia de la decisión gerencial”. P. 123. Editorial El Ateneo. Buenos Aires, 1992. Copyright 1977 by Prentice – Hall, Inc. (Edición original).

¹⁷⁹ Simon, Herbert. A. “La nueva ciencia de la decisión gerencial”. P. 122. Editorial El Ateneo. Buenos Aires, 1992. Copyright 1977 by Prentice – Hall, Inc. (Edición original).

¹⁸⁰ B. B. Tregoe y J. W. Zimmerman. “Estrategia de alta gerencia. Su naturaleza y aplicación”. P. 22. Nueva Editorial Interamericana. Editor Lic. J. Manuel Muñoz. México, D.F. 1983.

¹⁸¹ B. B. Tregoe y J. W. Zimmerman. “Estrategia de alta gerencia. Su naturaleza y aplicación”. P. 89. Nueva Editorial Interamericana. Editor Lic. J. Manuel Muñoz. México, D.F. 1983.

estrategia y el papel de planificador como facilitador de la realización de ella. Esta distinción deberían entenderla tanto la alta dirección como el grupo de planeación”¹⁸².

En relación al seguimiento, evaluación y control de los resultados, Tregoe y Zimmerman aclaran: “Conocer los resultados finales es una actividad tan compleja como formular la estrategia requiere definir con claridad los resultados que se desean. Los frutos del proceso de formulación de la estrategia son: la formulación de la estrategia de modo que pueda recordarse, una comprensión y un compromiso compartido en la alta dirección con respecto a la dirección de la unidad, un vehículo para comunicar la estrategia en toda la organización, un método para aplicar y administrar la estrategia, la comprensión del proceso de estrategia, de modo que pueda volver a aplicarse”¹⁸³.

En cuanto al seguimiento y a la revisión de las pautas planificadas, los mismos autores señalan: “se recomienda una revisión semestral de los problemas y avances y una detallada revisión anual para actualizar y corregir la estrategia y formular una estrategia más allá de la estrategia”¹⁸⁴.

Al evaluar los resultados en el marco de un proceso de control y seguimiento, es menester definir y analizar el problema que generó el desvío con respecto a la pauta preestablecida o planificada. El problema presentado al ponerse en práctica las premisas planificadas, constituye el desvío acaecido entre una situación o estado actual o proyectado y un objetivo predefinido (desvío entre lo real y lo planificado o proyectado). No obstante, el estado proyectado puede ocurrir independientemente del objetivo definido.

Tal como define Santiago Lazzati: “dentro de los problemas, cabe distinguir: el problema negativo, cuando la situación actual no satisface el objetivo prefijado; el problema potencial, cuando la situación proyectada puede ser insatisfactoria; el problema de implementación, cuando ya se ha fijado un objetivo, y no necesariamente se observa un problema negativo o potencial, pero es preciso definir cómo se va a concretar dicho objetivo; el aprovechamiento de oportunidades, cuando a partir de un objetivo general (explícito o implícito), y generalmente a raíz de nueva información, se plantea la posibilidad

¹⁸² B. B. Tregoe y J. W. Zimmerman. “Estrategia de alta gerencia. Su naturaleza y aplicación”. P. 90. Nueva Editorial Interamericana. Editor Lic. J. Manuel Muñoz. México, D.F. 1983.

¹⁸³ B. B. Tregoe y J. W. Zimmerman. “Estrategia de alta gerencia. Su naturaleza y aplicación”. P. 102. Nueva Editorial Interamericana. Editor Lic. J. Manuel Muñoz. México, D.F. 1983.

¹⁸⁴ B. B. Tregoe y J. W. Zimmerman. “Estrategia de alta gerencia. Su naturaleza y aplicación”. P. 104. Nueva Editorial Interamericana. Editor Lic. J. Manuel Muñoz. México, D.F. 1983.

de desarrollar nuevos objetivos. En esta caso, de todos modos, se genera una brecha entre la situación actual o proyectada y el objetivo, lo cual equivale a un problema”¹⁸⁵.

El proceso de resolución de problemas (desvíos de la planificación) se canaliza mediante el curso de acción que soluciona el desvío pertinente en relación a la situación deseada. Posteriormente, la teoría de la decisión aborda la elección de una alternativa o curso de acción determinado entre un universo de cursos de acción existentes.

La resolución de problemas y el proceso de toma de decisiones poseen una relación dual muy estrecha, ya que la resolución de problemas (alternativa para verificar desvíos con respecto a la situación deseada) requiere un proceso estructurado de toma de decisiones y viceversa; por otra parte, toda decisión (estratégica, táctica, programada o no) implica necesariamente la existencia preliminar de un problema a salvar.

El análisis de problemas comprende la identificación del objetivo definido en el inicio, el diagnóstico de la situación y del macroambiente o contexto, y el desarrollo de cursos de acción (que abarca la concepción, la evaluación y la selección de la alternativa correspondiente).

En correlato a lo mencionado, y en el marco de un proceso de planificación, Lazzati expone: “en principio, es necesario partir de un objetivo para disparar el diagnóstico de la situación. La identificación del objetivo inicial y el diagnóstico de la situación permiten especificar el problema a resolver, lo cual es condición previa para abordar los cursos de acción tendientes a la solución. Es conveniente encarar la concepción de cursos de acción antes de su evaluación. Cuantos más cursos de acción se consideren, mayor será la probabilidad de elegir el mejor y el apresuramiento en el camino de la elección atenta contra la riqueza de la concepción. Es aconsejable evaluar debidamente los cursos de acción alternativas a fin de optar por uno de ellos (la decisión). Finalmente, la decisión, para ser efectiva, debe ir acompañada de una adecuada implementación. En sustancia, todo el proceso decisorio puede enfocarse como un sistema cuyo input es la información y cuyo output es la decisión orientada a la acción. Como cualquier sistema, la calidad del output depende de la calidad del input. De aquí la gran importancia que tiene la obtención de información en el proceso”¹⁸⁶.

¹⁸⁵ Lazzati, Santiago. “Toma de decisiones”, en Conceptos & Herramientas de Management. Módulo I. A. Revista Mercado. Cuaderno N° 1. P. 3. Buenos Aires, octubre 1995.

¹⁸⁶ Lazzati, Santiago. “Toma de decisiones”, en Conceptos & Herramientas de Management. Módulo I. A. Revista Mercado. Cuaderno N° 1. P. 4-5. Buenos Aires, octubre 1995.

Inicialmente, se debe exponer el prototipo de la problemática relevada, abordar el problema puntual, analizar el problema, diseñar y ejecutar la solución a emprender, y concebir una planificación estratégica (con el consecuente análisis, formulación e implementación estratégica), o de cambio organizacional (con el correspondiente diagnóstico de la situación actual, con la definición de la situación deseada –“deber ser”- y con la puesta en marcha del cambio).

Sin embargo, tal como plantea Lazzati: “la planificación consiste fundamentalmente en fijar objetivos y en determinar cómo se van a lograr los objetivos fijados, todo ello sobre la base de un examen de la situación. En sustancia, planificar es tomar decisiones por anticipado”¹⁸⁷.

Complementariamente, Santiago Lazzati señala: “en sustancia, el análisis estratégico que forma parte del proceso de planificación estratégica de una empresa, consiste precisamente en tal enfoque integral. Y lo mismo puede decirse del proceso de análisis estratégico que puede o debe efectuar cualquier sector de la empresa a su respectivo nivel”¹⁸⁸.

Por otra parte, existen factores claves de la calidad institucional y administrativa en referencia al ejecutante de la política tributaria: el fortalecimiento del órgano formulador de la política pública y de la estrategia sectorial y global; la autonomía del órgano de ejecución estratificado en direcciones, gerencias, programas, agencias; la reformulación del rol de las autoridades políticas que induzcan la formulación de políticas; el desarrollo de gestiones participativas; la preparación de modificaciones al régimen impositivo; la elevación de proyectos legales; la reestructuración y la adaptación del marco regulatorio y normativo (a través de la vía legislativa); la designación de las autoridades y del personal del órgano de ejecución tributaria en base a principios generales de mérito y selección transparente; la consideración de la estabilidad y evaluación de desempeño; la instauración de dispositivos administrativos que activen la “responsabilización” de gestión para los responsables del organismo de ejecución (Administrador Tributario); la participación institucionalizada de los actores no estatales y subestatales (organizaciones no gubernamentales, sociedad civil) en el proceso de toma de decisiones del Administrador; la implementación del modelo de gestión por resultados; y fundamentalmente, la instrumentación de un marco institucional

¹⁸⁷ Lazzati, Santiago. “Toma de decisiones”, en Conceptos & Herramientas de Management. Módulo I. A. Revista Mercado. Cuaderno N° 1. P. 6. Buenos Aires, octubre 1995.

¹⁸⁸ Lazzati, Santiago. “Toma de decisiones”, en Conceptos & Herramientas de Management. Módulo I. A. Revista Mercado. Cuaderno N° 1. P. 13. Buenos Aires, octubre 1995.

adecuado para desarrollar el planeamiento estratégico, la programación operativa, y la emisión de información para los órganos de control y evaluación de resultados. Consecuentemente, se requiere una institucionalidad administrativa en el seno del órgano tributario que garantice la eficacia y la eficiencia para concebir, formular y ejecutar una política pública (relacionada con la variable tributaria) sustentable en el tiempo.

Un proceso de control no abarca exclusivamente el sistema de información en que se basa, sino que implica la verificación de los sucesos o hechos pasibles de ser ponderados con las pertinentes pautas técnicas de referencia. Consecuentemente, la función de control de resultados comprende una nueva y renovada tipología de información producto de la comparación entre los referentes técnicos y los datos reales.

Por otra parte, la evaluación abarca extensivamente elementos de juicio de valor expresados de manera explícita o implícita (“output” del sistema de información en referencia con las pautas valorativas en cuestión). También el proceso evaluativo determina si el resultado alcanza las expectativas o metas planificadas, mientras que el control describe la condición o el estado actual del evento monitoreado.

En cuanto al nivel de análisis y a los alcances del control y la evaluación de resultados, el sistema de información desde una óptica externa incluye registros de cantidad (volumen) y calidad de resultados; en cambio, desde la perspectiva interna se definen procesos basados en registros de asignación de recursos, y una organización sustentada en registros de datos sobre la capacidad de disponer de la infraestructura necesaria, de los recursos humanos requeridos y de la capacidad tecnológica exigida para la satisfacción del objeto buscado (situación deseada). Por otra parte, el otro estamento o nivel de análisis se relaciona con un control hacia fuera (estimación y ponderación de los estándares de resultados prefijados) y el control hacia adentro de la organización (que comprende la comparación con estándares de procesos y medidas institucionales). Complementariamente, la evaluación (último nivel de análisis organizacional) implica la ponderación de las requisitorias y expectativas de eficacia, eficiencia y efectividad en función del contexto o entorno externo (macroambiente), y la comparación -en un plano interno- de lo esperado en cuanto a las necesidades de eficiencia y a las expectativas formuladas por los decididores involucrados en el proceso de toma de decisiones.

Resulta ser complejo el control automático de los resultados institucionales, debido a las limitaciones para definir convenientemente los parámetros de optimización de los mismos. También ofrece dificultades el proceso de control y evaluación de los procesos

institucionales, ya que deben formularse correctamente los procesos de trabajo requeridos para procesar y transformar los recursos disponibles en los resultados planificados (situación deseada o “deber ser”).

La evaluación de la medida organizativa, en cambio, debe basamentarse en la definición de la pauta óptima de racionalidad de la Organización (Administración Tributaria) necesaria para facilitar o limitar en su defecto, la gestión y la cumplimentación de los resultados. Los registros del sistema de información no pueden desconocer las condiciones de capacidad instalada de la Administración Tributaria (comprendida por la tecnología aplicada, por los procedimientos de trabajo existentes, por la disponibilidad de recursos humanos, por la infraestructura real o física, y por el proceso de diseño organizacional que determina el desenvolvimiento institucional y la conveniente evaluación organizativa).

Se considera vital, la conformación de una suerte de tablero o comando de control abarcativo de los mecanismos de interrelación del Administrador Tributario con el entorno interno y con el contexto externo, y la consecución de la estructura de decisiones estratégicas y operativas.

Preliminarmente, el proceso de seguimiento, control y evaluación es abordado por el gerenciar público en forma individual, al igual que el proceso de toma de decisiones. No obstante, en función de la dimensión y la complejidad organizativa del Administrador Tributario, el control individual por parte del gerenciar público (“cabeza” del Administrador Tributario) se torna insuficiente e inviable. Es por ello, que deben concebirse mecanismos institucionales adicionales que participen activamente en el proceso de toma de decisiones y asuman efectivamente (en forma “solidaria” y concomitante) la actividad de control y evaluación: los responsables de las tareas de inspección, auditoría, relevamiento de información.

Tal como referencia Jorge Hintze, “la evolución antes descrita del control y la evaluación (desde las prácticas más o menos informales a cargo de los líderes individuales hasta el establecimiento de sistemas formales), puede ser representada tomando en cuenta dos dimensiones: el grado de desarrollo tecnológico de los mecanismos e instrumentos de control y evaluación, y en segundo lugar, el alcance institucional de su aplicación en las organizaciones. El análisis del grado de desarrollo tecnológico de los instrumentos de control y evaluación resulta relevante desde el punto de vista de las capacidades de los mismos para captar, procesar y producir informaciones de control y evaluación sobre los diferentes aspectos de la actividad institucional de manera rápida,

oportuna y exhaustiva. Se diferencia desde esta perspectiva, los mecanismos sencillos y basados en la percepción individual o colectiva de los hechos de aquellos que cuentan con soportes institucionales, conceptuales, metodológicos y técnicos especializados y poderosos. Por otra parte, el análisis del alcance institucional de los mecanismos de control y evaluación es necesario para distinguir el continuo entre, en un extremo, los esquemas concentrados en los que el control y evaluación tienen como finalidad principal proporcionar soporte al ejercicio del poder y, en el otro extremo, aquellos que influyen e involucran significativamente a los diferentes actores institucionales y, en tal sentido, permean la organización como conjunto”¹⁸⁹.

En cuanto a la medida de desarrollo y alcance institucional de las actividades de control y evaluación, puede definirse que en una etapa inicial o preliminar las operatorias institucionales se desenvuelven en un marco restringido supeditado al control individual de la máxima jerarquía del Administrador Tributario; sin embargo, en una fase intermedia (inmediatamente posterior a la etapa preliminar) se debe fomentar la variable participativa canalizada en un proceso de control y evaluación como una pauta de “cultura organizacional” y de control colegiado o asociativo (comités, consejos, comisiones, controles duales, concomitantes y cruzados). Esta etapa intermedia se activa en un espacio amplio y no restringido.

En referencia a los mecanismos institucionales, en un estado preliminar se induce a definir un estrato jerárquico (en una etapa intermedia y de alcance de maniobra restringido) sustentado en un cuerpo de asesores o especialistas que reporten al líder y a la conducción tributaria. Finalmente, en un estado avanzado se debe propiciar la actividad del sistema integral de control y evaluación de gestión por resultados (sistema de gestión que tiene la función complementaria y no específica de generar información para la actividad de evaluación y control).

Acorde a esto, Hintze señala: “la existencia de un sistema de información, control y evaluación con entidad propia (no como simple aprovechamiento de las informaciones de los sistemas de gestión) es uno de los indicadores de desarrollo organizacional. En el último cuarto del siglo veinte se produjo el advenimiento de sistemas de información, control y evaluación casi siempre soportados en la informatización de casi todo lo importante que ocurre en las diversas áreas del funcionamiento de las instituciones, desde

¹⁸⁹ Hintze, Jorge. “Control y evaluación de gestión y resultados”. P. 6. Documentos TOP sobre gestión pública, Centro de Desarrollo y Asistencia Técnica en Tecnología para la Organización Pública TOP. Buenos Aires, 1999.

el comportamiento de las variables relevantes del entorno hasta la aplicación de las políticas y la gestión de los recursos. Estos sistemas se caracterizan porque no forman parte de los procesos sino que conforman un campo de representación sobre ellos y su contexto, que los afecta sólo a través de la toma de decisiones por parte de quienes lo manejan. En resumen, el control y la evaluación son, inicialmente, prácticas institucionales jerárquicas, indiferenciables de la función del liderazgo individual pero, a medida que las organizaciones se complejizan esta modalidad resulta insuficiente y es preciso avanzar hacia mecanismos de control al servicio de la jerarquía y (o bien) hacia esquemas institucionales participativos de control. Finalmente, en una fase avanzada, las prácticas y las tecnologías conforman sistemas de información, control y evaluación, inicialmente soportados en los sistemas de gestión existentes y, luego conformando metasistemas específicos. La capacidad institucional de las organizaciones complejas depende en gran parte de estos metasistemas, pero también de la manera en que éstos se relacionan con su contrapartida, los sistemas de planificación”¹⁹⁰.

En correlato a esto, el mismo autor expone que: “la planificación, en términos muy simplificados, puede ser descrita como el proceso mediante el cual se adoptan decisiones sobre: las direcciones en las que se debe tratar de ir (las políticas), los caminos deseables o convenientes para hacerlo (las estrategias), las especificaciones en cuanto a la forma y los recursos necesarios para hacerlo (los planes) y, finalmente, sobre la oportunidad y condiciones particulares en que se utilizarán los recursos disponibles (la programación de los actividades). Sin duda la planificación es un proceso complejo, que va desde el nivel amplio, macro y de plazos más extendidos que, usualmente, se denomina planificación estratégica, hasta la llamada planificación operativa, que incluye la formulación de los planes y la programación de las actividades. En este sentido amplio, el término planificación se refiere a decisiones relativas al futuro, así como el término control tiene que ver con el pasado. Del mismo modo que ocurre con el control, hacia fuera de las organizaciones la planificación tiene que ver con los resultados que se pretenden lograr, mientras que, hacia adentro, con el uso de los recursos y con el diseño de la organización misma en que dicho uso de recursos directos tiene lugar”¹⁹¹.

¹⁹⁰ Hintze, Jorge. “Control y evaluación de gestión y resultados”. P. 9-10. Documentos TOP sobre gestión pública, Centro de Desarrollo y Asistencia Técnica en Tecnología para la Organización Pública TOP. Buenos Aires, 1999.

¹⁹¹ Hintze, Jorge. “Control y evaluación de gestión y resultados”. P. 9. Documentos TOP sobre gestión pública, Centro de Desarrollo y Asistencia Técnica en Tecnología para la Organización Pública TOP. Buenos Aires, 1999.

La decisión estratégica del Administrador Tributario representa la diferencia entre el costo de hacer y de no hacer, y es evidentemente, no programable. En contraparte, la decisión de carácter táctico está relacionada estrechamente con el costo de cómo hacer, y es marcadamente programable (a través de un cronograma de operaciones o actividades). Complementariamente, para encarar una planificación exitosa, se torna indispensable percibir y conocer la “segmentación” de la actividad institucional (definiendo los intereses organizacionales que chocan contra las aspiraciones personales de cada miembro de la organización). Por otra parte, se deben relevar las “necesidades” internas y externas insatisfechas (demanda no abordada) de los agentes y de los contribuyentes respectivamente. En correlato a esto, se vuelve esencial definir el conjunto esperado de contribuyentes, el plano o mapa mental de cada integrante de la institución y del universo de contribuyentes en referencia al Administrador Tributario, el plano descriptivo percibido del entorno externo por parte de la Organización, los atributos propios de la AFIP, y el desempeño de los disparadores endógenos del mecanismo institucional.

Los resultados favorables de un proceso de planificación estratégica, dependen en gran medida, de la disciplina, de la gestión, del apego a la misión organizacional, de la visión percibida de la Administración Tributaria, de la motivación de los agentes y funcionarios de la Institución, del aprendizaje situacional, de la experiencia y el profesionalismo, del proceso cognitivo, de la iniciativa, y fundamentalmente, de la capacidad para transmitir y comunicar a los componentes de la Administración Tributaria los objetivos organizacionales, el direccionamiento estratégico y la misión institucional.

No obstante, la capacidad para generar efectos y para imponer decididamente la propia voluntad (definición de poder) está íntimamente relacionada con la compatibilización entre los fines que se persiguen y los medios disponibles para ello (que implica el nivel de racionalidad del actor estratégico). La interacción de “poder” se complejiza cuando se suscita un conflicto donde la voluntad de un actor (órgano recaudador o Administración Tributaria) se opone a la de otro (contribuyente), ya sea porque uno de ellos quiera poseer o afectar algo que el otro desea preservar. Es por ello, que la racionalidad de la Administración Tributaria depende fundamentalmente de la adecuación de medios (instrumentos tributarios) a los fines del oponente (eludir, evadir o “sortear” la obligación tributaria), y no sólo y específicamente de la adecuación de los medios de la Administración Tributaria (herramientas tributarias) a sus propios fines (optimizar e

incrementar los niveles de recaudación, combatir el fenómeno de la evasión para influenciar positivamente en la variable anteriormente referida, etc.).

Consecuentemente la estrategia del órgano recaudador debe concebirse como un ejercicio de “racionalidad interdependiente”. El poder para disuadir no se agota en la mera relación material y objetiva entre los fines y medios propios de la Administración y los fines y medios ajenos (los del contribuyente). En virtud de esto, un actor estratégico (órgano recaudador) también tiene poder sobre otro (contribuyente o sujeto de la carga tributaria) simplemente porque éste lo cree o lo percibe subjetivamente así (debido a la acción disuasiva, persuasiva o de convencimiento que pueda emprender la Administración Tributaria).

Es vital, desarrollar un proceso de toma de decisiones que comprenda la formulación de una política activa de recaudación en el marco de un modelo de desarrollo nacional, considerando el accionar de actores estatales y no estatales o subestatales como ejes fundamentales en la adopción de una estrategia integral de política tributaria por parte del Estado en sus diversos niveles jurisdiccionales.

En definitiva, la instrumentación de una gestión por resultados, participativa, comprometida, comprendida y compartida sumada a una “responsabilización” de las funciones del Administrador Tributario se torna indispensable.

VI) CONCLUSIONES

Se pueden definir finalmente, y en función de lo evaluado, una diversidad de conclusiones y propuestas alternativas que tiendan a cumplimentar el objeto teórico-metodológico sujeto a aprobación en este trabajo:

- Propiciar la eficacia de una buena administración que pueda recoger los frutos del diseño impositivo preliminar (priorizando la actividad fiscalizadora de la Administración).
- Utilizar integralmente las herramientas informáticas disponibles, permitiendo abarcar un universo mayor de contribuyentes y estimular la unificación a nivel nacional, provincial y municipal a fin de facilitar el criterio de identificación de los mismos (compatibilizando consecuentemente los distintos niveles jurisdiccionales para

gestionar óptimamente la selección de contribuyentes y lograr una relevante y consolidada presencia “externa” por parte del organismo recaudador).

- Desarrollar un proceso de toma de decisiones que comprenda la formulación de una política activa de recaudación en el marco de un modelo de desarrollo nacional, considerando el accionar de actores estatales y no estatales o subestatales como ejes fundamentales en la adopción de una estrategia integral de política tributaria por parte del Estado en sus diversos niveles jurisdiccionales.
- Efectuar una suerte de “negociación” entre el actor estatal (Órgano Recaudador) y los actores no estatales y subestatales (universo de contribuyentes y de actores con conductas evasivas o elusivas).
- Motivar la interacción y la coordinación de políticas entre el actor estatal federal o nacional (AFIP), y los diversos actores estatales provinciales y locales (definiendo un sistema integral y un pensamiento estratégico común sobre la temática de la recaudación fiscal).
- Priorizar el estudio y verificación del movimiento transnacional de capitales (remesas del exterior) y definir su impacto sobre la ecuación fiscal (y sobre el esquema tributario en particular).
- Considerar a la inteligencia fiscal como un ápice basamental del esquema o paradigma de la seguridad interior de un país, como un instrumento reactivo para estimular y optimizar la política tributaria, y como un medio multiplicador de la recaudación impositiva.
- Operativizar los conceptos de evasión fiscal (merma en la recaudación) y fiscalización de la remesa de fondos del exterior como problemáticas prioritarias del modelo de desarrollo nacional del país.
- Considerar la información relevada por los actores no estatales (sociedad civil, asociaciones empresariales y sindicales) para la formulación y concepción de una política tributaria de orden integral.
- Cuantificar la ineficiencia de la estructura tributaria, la dimensión de la burocracia estatal y las deficiencias en la fiscalización, y operarlos analíticamente como factores causales de la baja en los niveles de recaudación impositiva. Definir el grado de correlación e interdependencia de estas variables en la determinación de la problemática enunciada.

- Explicitar que la recaudación incide de forma relevante en componentes estructurales de la concepción del desarrollo nacional tales como la educación, la seguridad, la atención sanitaria, la administración de justicia, la equidad social, y la distribución del ingreso.
- Evaluar el impacto de la política tributaria en la concentración económica, la inequidad social y en la incongruencia de la redistribución del ingreso.
- Exponer que resulta inviable ejecutar un programa integral de desarrollo ante un debilitamiento sostenido de la variable económico–financiera del Estado y del ingreso fiscal en particular (recaudación impositiva). Tipificar la problemática de la recaudación como una política o cuestión de Estado (aplicando una visión “macro” y totalizadora que involucre a todas las agencias del Estado).
- Instrumentar acuerdos y convenios con los restantes organismos recaudadores de las jurisdicciones locales y provinciales, para profundizar la fuerza de fiscalización y control (minimizando costos concomitantemente).
- Sustituir el soporte papel por la aplicación de soportes magnéticos, que permita una disminución de los costos de cumplimiento que debe solventar la dotación de contribuyentes, y definitivamente concluya en una optimización de la actividad fiscalizadora.
- Desarrollar una acción tendiente a obtener una mayor respuesta tributaria de los ciudadanos, “concientizando” a los mismos de sus responsabilidades sociales y fiscales mediante la implementación y puesta en práctica de un pensamiento estratégico común concebido a priori, que propicie por otra parte un “shock” de confiabilidad ante los contribuyentes por parte de la Administración Tributaria.
- Activar y promover campañas masivas de educación tributaria, con la finalidad que la sociedad en su conjunto perciba la relevancia y trascendencia de cumplimentar las obligaciones tributarias emergentes de la vida en comunidad.
- Consolidar la capacitación selectiva y “particularizada” del personal destinado a fiscalización, logrando especialidad por materias o rubros específicos de estudio o actividad, y bregando por una “profesionalización” de la actividad institucional (modelo de carrera de Administrador Tributario).
- Moldear una Administración Tributaria integral y dinámica con capacidad de adaptabilidad a los cambios repentinos y continuados del contexto (macroambiente), y con respuesta mediata a la complejización de las operaciones electrónicas con

impacto impositivo de orden transnacional (efectuando una estimación de las variables no controlables).

- Requerir la voluntad política de los más altos estamentos de decisión, para oponerse efectiva, reactiva y decididamente al fenómeno de la evasión (facilitando así la operatoria del órgano recaudador).
- Instituir premios e incentivos por buen cumplimiento fiscal (y consecuentemente promover reducciones de costos para aquellos contribuyentes que no manifiesten conductas evasivas).
- Propender al logro de un mayor grado de autonomía de la Administración Tributaria (a pesar del cambio circunstancial de proyecto político), asignando e instituyendo independencia y continuidad de funciones al máximo responsable del Órgano Recaudador (atribuciones y figura jurídica análogas a las definidas para el Presidente del Banco Central de la República Argentina).
- Gestionar con eficiencia el aprovechamiento de los recursos humanos, materiales y tecnológicos.
- Optimizar el uso de la tecnología disponible para perfeccionar los procesos administrativos.
- Disminuir la burocrática interna, sosteniendo el principio de oportunidad de la información, para que ésta se vuelva simple, precisa, razonable y clara. Reconocer la importancia y utilidad práctica de la estadística, pero aspirando a que se constituya en una herramienta eficaz para resolver y atenuar los efectos de la burocracia interna sobre la Administración, y no para acentuarlos.
- Desarrollar un proceso de toma de decisiones que comprenda la formulación de una política activa de recaudación en el marco de un modelo integral de políticas públicas, considerando el accionar de actores estatales y no estatales o subestatales como ejes fundamentales en la adopción de una estrategia integral de política tributaria por parte del Estado en sus diversos niveles jurisdiccionales.
- Efectivizar una política interactiva por parte del Estado que conjugue la problemática de la recaudación impositiva y el proyecto estratégico del desarrollo nacional.
- Es vital establecer los determinantes y disparadores que operan la evasión y la corrupción organizada, y definir el marco contextual de las problemáticas a abordar.
- Percibir que la evasión y la corrupción organizada erosionan los mecanismos de financiamiento del Estado.

- Se aborda un problema de definición y alcance teórico con derivaciones prácticas en la estructura de financiamiento del Estado.
- Las hipótesis planteadas en un marco teórico preliminar deben ser operables y susceptibles de ejecución en el seno de la acción estatal.
- El control de las prácticas evasivas y la disminución de la corrupción organizada optimizaría la variable tributaria y por ende, legitimaría convenientemente la actividad financiera del Estado.
- El conocimiento preliminar de las causales y del contexto o entorno externo en el que operan las problemáticas descritas, tenderían a limitar su alcance e influencia.
- La mejora instrumentada en los mecanismos de financiamiento del Estado, tendría impacto directo sobre el programa integral de políticas públicas, a través del equilibrio de la ecuación fiscal.
- ***El Plan Estratégico Tributario, prevendría deficiencias sistémicas futuras y aplicaría medidas correctivas ante los desvíos ocurridos durante el proceso de su ejecución. La ausencia de un Plan de estas características originaría la ineficiencia de la estructura tributaria, y condicionaría la optimización de la recaudación impositiva.***
- ***La elevación de la “Recaudación” a la categoría de Res Communis, modificando la concepción tradicional de ser un mero mecanismo de financiamiento del Estado.***
- ***La consideración de la “Recaudación” como elemento determinante dentro del Interés General del Estado, en el marco de un modelo de desarrollo nacional.***

A lo largo de este trabajo de investigación he fundamentado la idea de considerar a la recaudación como elemento de res communis y por lo tanto, como elemento de interés general. He citado las expresiones teóricas de distintos autores, quienes mencionan postulados coincidentes en su esencia como: “el bien común”, “el beneficio de la comunidad”, “en pos del interés general”...; siempre en relación directa a la recaudación tributaria, a la necesaria existencia de los tributos como fuente de financiamiento, a la actividad administrativa y de tutela que ejerce (y debe ejercer) la Administración Tributaria. Dicho marco teórico basamentado en diversas vertientes de opinión, sustenta la necesidad de concebir y formular planes y modelos de gestión pública tributaria que maximicen la eficiencia de las tareas de la Administración.

Por lo tanto, y en función de lo expuesto en el presente trabajo de investigación, infiero que quedaría resuelto el objetivo teórico y metodológico puesto a prueba como hipótesis: resulta sustancial y esencial confeccionar un Plan Estratégico Tributario armónico, moderno, flexible, sustentable en el tiempo, dada la importancia que reviste la Recaudación dentro del mecanismo de financiamiento del Estado. En definitiva, se vuelve trascendental la necesidad de conformar un Plan Estratégico Tributario de amplio alcance (abarcativa de la totalidad de las agencias del Estado), que priorice y valore a la recaudación tributaria, elevándola a la dimensión de verdadera política de Estado.

La relevancia del Planeamiento Estratégico asociado a la variable tributaria, se canaliza en el argumento de sostener que es vital elevar a la Recaudación a la categoría de *res communis* y como un elemento constitutivo del interés general. Consecuentemente, todas las consideraciones que sobre la Recaudación Tributaria se efectúen, requerirán un tratamiento diferenciado y preferencial en los más altos estamentos de decisión gubernamental.

Finalmente, los argumentos expuestos en el marco de esta investigación, sustentan y fundamentan acabadamente la hipótesis referida a la necesidad de concebir un **Plan Estratégico Tributario** de alcance global, considerando los premisas sugeridas con anterioridad. El análisis operado tiene como objeto básico y preliminar propiciar la prevención de deficiencias, anomias y falencias a generarse en el futuro, más que controlar y ponderar los desvíos producidos con respecto a las metas históricas planificadas, y concentrarse erróneamente, en un mero diagnóstico no operable o ejecutable.

VII) BIBLIOGRAFÍA Y REFERENCIAS

- 1) Alvarado Zelada, Nedhelka, “Ingresos Públicos No Tributarios en Costa Rica”, Universidad para la Cooperación Internacional Maestría en Derecho Empresarial, publicado en la página de internet <http://www.lafacu.com> en febrero de 2004.

- 2) Ansoff, Igor H., “La Dirección Estratégica en la práctica empresarial”. Segunda Edición. Addison Wesley Longman. México, 1997.
- 3) Artículo Diario Clarín – p. 11 – sábado 6 de marzo de 2004, “Proyecto para reforzar el control aduanero. Kirschner estudia otro paquete antievasión”, Gallo de la redacción clarín.
- 4) Baruch Bush, Robert A. y Folger, Joseph P., “La Promesa de la Mediación. Cómo afrontar el conflicto mediante la revalorización y el reconocimiento”, Editorial Granica, Buenos Aires, 1996.
- 5) Brandenburger, Adam y Nalebuff, Berry J., “The Right Game: Use Game Theory to Shape Strategy”, HBR. Julio/Agosto 1995.
- 6) Beaufre, André, “Introducción a la Estrategia”, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1965.
- 7) Beaufre, André, “Estrategia de la acción”, Editorial Pleamar, Buenos Aires, 1982.
- 8) Boletín de la AFIP N° 39, “Una Administración Tributaria para el Nuevo Milenio. Escenario y estrategia de la Administración Tributaria en la esfera interna”, preparado por el Servicio de Rentas Internas de EUA.
- 9) Borrero Navia, José M., “Agua y Justicia Ambiental. Fundamentos Éticos Jurídicos de los Tribunales del Agua”, publicado en la página de internet, Universidad Abierta, enero 2004.
- 10) Broitman, Ana Cecilia y Di Paolo, Gustavo Daniel, “Características de los Contextos Políticos, Económicos, Sociales y Culturales que Favorecen la Evasión y la Corrupción Organizada”, Trabajo presentado en el XIII Encuentro Internacional de Administradores Tributarios en Argentina: “La Corrupción Organizada: Herramientas Fiscales para Combatirla”, Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas –IEFPA-, Mar del Plata, Argentina – 26 al 30 de Noviembre de 2003.
- 11) Cámpora, Mario, “Las soberanías nacionales frente a la integración mundial”, Archivos del Presente N° 4, Bs. As.
- 12) Carrasco García, Consuelo, “ Res communes omnium: ¿categoría jurídica del Derecho romano con vigencia en la actualidad?”, en la página de internet <http://www.ecoiuris.com/paginas/bib1.htm>, publicado en enero de 2004.
- 13) Castells, Manuel, “La era de la Información”, Economía, Sociedad y Cultura”, Vols. I, II, y III, Madrid, Edit. Alianza, 1998.
- 14) Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT -Conferencia Técnica, “Aspectos Claves en las Acciones de Control de las Administraciones Tributarias”, Tema 1.3, Las Unidades de Análisis Económico-Fiscal, Servicio de Impuestos Internos, CHILE, Lisboa, Portugal, 29 septiembre al 2 de octubre de 2003.
- 15) Ciarlo, Alfredo y San Martín, Miguel Ángel, “Sistema Tributario como herramienta de Crecimiento y Bienestar Económico”, 2002, publicado en la página de internet el 15/12/03.
- 16) “Cierre Plan de Gestión 2003 y Presentación Plan de Gestión 2004” – “Acciones de Recaudación para el año 2004”, Administración Federal de Ingresos Públicos, publicado en Intranet, AFIP Online – Intranet – página Prensa, el 16/03/04, http://intranet/prensa/plan_gestion2003/diciembre_2003.htm, también consultar en www.afip.gov.ar
- 17) “Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo”, organizada por las Naciones Unidas, Monterrey (México), Marzo 2002. De Pág. Internet ONU 10/09/03 21:55 hs.

- 18) Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Bs. As., “La política fiscal”, Informe económico de coyuntura N° 79, Setiembre de 2000.
- 19) Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, “Realidad Profesional”, Año 4, N° 13, Abril 2001.
- 20) Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, “Contexto Profesional”, N° 19, Agosto 2001.
- 21) Constitución de la Nación Argentina, Sancionada por el Congreso General Constituyente el 22/08/94, Ley N° 24.430 Sancionada el 15/12/94, Promulgada el 03/01/95. Ed. Bregna, Buenos Aires.
- 22) Convención Internacional de las Naciones Unidas contra la Corrupción, Junio, 2002. De Pág. Internet ONU 10/09/03 21:50 hs.
- 23) Corominas, J. y Pascual, J. A., "Diccionario crítico etimológico castellano e hispánico", Gredos, Madrid, 1980.
- 24) Dallanegra Pedraza, Luis, “Un Tema No Debatido: el Interés Nacional de los Países Subdesarrollados”, página de internet <http://www.geocities.com/luisdallanegra/#> publicado el 02/01/04 a las 16:00 horas.
- 25) Decreto 618/97.
- 26) De Simone, Carla, “La estructura tributaria en la Argentina: una comparación internacional”, octubre de 2002, publicado en la página de internet www.cambiocultural.com.ar el 15/12/03.
- 27) Diez, Humberto P. y Coto, Alberto P., “Propuestas técnicas para enfrentar la Evasión”, publicado en la página de internet www.legalmania.com.ar el 07/01/04, - fuente revista Doctrina Tributaria Errepar diciembre de 2000.
- 28) Donini, A.: “Liderazgo, autoridad y carisma: una lectura crítica de los tipos de dominación de Weber”, en Estudios de la Academia Nacional de Ciencias de Buenos Aires, 1994.
- 29) El Comercio (Perú): “Gobiernos acuerdan plan de lucha contra la corrupción”, publicado en la página de internet www.elcomerciope.com.pe, 22/03/02. Obtenido el 10/09/03, 22:05 hs.
- 30) “El modelo de Gestión por Resultados”, Secretaría de Coordinación General, Jefatura de Gabinete de Ministros, Presidencia de la Nación, Diciembre 2000.
- 31) Feijoo, Eudaldo, “¿Qué es un buen sistema de información?” T VI. Administración de Empresas, pág. 945-955. Bs. As., 1989.
- 32) Fisher, Roger - Kopelman, Elizabeth - Kupfer Schneider Andrea, “Más allá de Maquiavelo. Herramientas para afrontar conflictos”, Editorial Granica, Buenos Aires, 1996.
- 33) Fisher, Roger - Ury, William y Patton, Bruce, “Sí de acuerdo. Como negociar sin ceder”, Grupo Editorial Norma, Colombia, Marzo, 1997
- 34) García Delgado, Daniel, “Estado-Nación y Globalización. Fortalezas y Debilidades en el umbral del tercer milenio”, Parte I y II. Edit. Ariel, 2000.
- 35) Garretón, Manuel Antonio, “Política y sociedad entre dos épocas. América Latina en el cambio de fin de siglo”. Homo Sapiens, 2000.
- 36) Gomez Sabaini y Santiere, “¿Quién paga los impuestos?”, en el Boletín N° 491 de la DGI, Setiembre 1994.
- 37) Gómez Sabaini, J. C., “Sistema Tributario – Cuestiones Macrofiscales, y Sistema Tributario - Cuadro de Situación”, cap. I y II.
- 38) Held, David : “ La Democracia y el orden global. Del Estado moderno al gobierno cosmopolita”. Ed. Paidós. Barcelona, España, 1997.

- 39) Hernández Martínez, María del Pilar, “Intereses Difusos y Colectivos”, publicado en internet el 05/01/04 a las 17:00 horas.
- 40) Hintze, Jorge, “Control y Evaluación de gestión y resultados”, Documentos TOP sobre gestión Pública, Centro de Desarrollo y Asistencia Técnica en Tecnología para la Organización Pública TOP. Bs. As., 1999.
- 41) Iglesias Capellas, Juan , “Gestión Tributaria”, tema 11, publicado en la página de internet del Instituto de las Finanzas Públicas Argentinas, en febrero de 2004.
- 42) Israel, Arturo, “El cambiante rol del Estado: dimensiones institucionales”. Seminario Internacional “Redimensionamiento y modernización de la Administración Pública en América Latina”. México, Noviembre 13-15 de 1989.
- 43) Keohane, Robert O. y Nye Joseph S., “Poder e Interdependencia. La política mundial en transición”. Madrid, 1998.
- 44) Kepner, Charles H. y Tregoe, Benjamin B., “El Nuevo Directivo Racional. Análisis de problemas y toma de decisiones”, Edit. Mc Graw-Hill. México, 1994.
- 45) Kliksberg, Bernardo, “Hacia un nuevo paradigma en Gestión Pública”, Programa de las Naciones Unidas de Asistencia al CLAD, Bs. As., 1989.
- 46) Krieger, Mario, “La recreación del Estado y la modernización de la gestión pública”, Documento presentado en el Congreso Argentino de Administración Pública en Rosario, Octubre de 2001, Material proporcionado por la Escuela de Defensa Nacional, Bs. As., 2001.
- 47) Krieger, Mario, “El planeamiento estratégico de organizaciones públicas”, Ministerio de Defensa, Escuela de Defensa Nacional -EDENA-, Bs. As., Mayo 2001.
- 48) Krieger, Mario, “Guía para la formulación y evaluación de políticas públicas”, Escuela de Defensa Nacional, Bs. As., 2001.
- 49) Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.
- 50) Lanzara, Giovani Francesco, “Por qué es tan difícil construir las Instituciones”, Desarrollo Económico, Vol. 38 N° 152, Marzo 1999.
- 51) Lazzati, Santiago, “Toma de decisiones”, en Conceptos & Herramientas de Management, Módulo I. A. Revista Mercado, Cuaderno N° 1 Bs. As., Octubre de 1995.
- 52) “La ONU de frente contra la corrupción mundial”, La Nación Costa Rica, 22 de Enero de 2002. De Pág. de Internet La Nación Costa Rica 10/09/03, 22:10 hs.
- 53) “La Recreación del Estado y la Transformación de la Gestión Pública”. Documento presentado en el Congreso Argentino de Administración Pública. Rosario, Octubre de 2001.
- 54) Ley 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones).
- 55) Longo Martínez, Francisco, y Echevarria Ariznabarreta, Koldo, “La Nueva Gestión Pública en la Reforma del Núcleo Estratégico del Gobierno: Experiencias Latinoamericanas”, Director del Instituto de Dirección y Gestión Pública de ESADE (Barcelona), y Especialista principal en Reforma del Estado División estado y Sociedad Civil Banco Interamericano de Desarrollo (Washington) respectivamente, noviembre de 2000, publicado en página de internet en febrero de 2004.
- 56) López, Marta Asunción, “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” Universidad Nacional del Sur. Bahía Blanca, Provincia de Buenos Aires, publicado en la página de internet, el 15/12/03, lopezmam@arnet.com.ar
- 57) Losoviz, Eduardo A., “Principios para una teoría de los sistemas de información”, T VI Administración de Empresas, p. 501-528. Bs. As., 1989.

- 58) Martínez, Carlos J. M., “Fundamentos teóricos de la estrategia. Opciones estratégicas. El planeamiento de la estrategia nacional”, Ministerio de Defensa, Escuela de Defensa Nacional -EDENA-, Bs. As., 2002.
- 59) Martínez Lomelí, Israel, “La Sociedad Civil; Una Propuesta de Reforma – Personalidad Jurídica. Teorías de la Personalidad Jurídica de los Entes Colectivos”, publicado en la página de internet, Universidad Abierta, enero 2004.
- 60) Martínez Nogueira, Roberto, “Análisis de Políticas Públicas”, Doc. 22/95, FORGES, Buenos Aires, Septiembre de 1995.
- 61) Martínez Pandiani, Gustavo, “Globalización y Estructuras Locales de Autoridad: La Crisis del Estado-Nación pos-Westfaliano”, publicado en la página de internet <http://www.complejidad.org/> en febrero de 2004.
- 62) Miguens, José Enrique, “La sociedad argentina. La situación social actual : reconstrucción del tejido social y de la sociedad “, IDEA, Octubre, 1990.
- 63) Minetto, Adrián, “Administración Tributaria: Un aporte para el gerenciamiento estratégico. Enfoque de creación de valor.”, publicado en página de internet del Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas –IEFPA-, en febrero de 2004.
- 64) Morón Urbino, Juan Carlos, “Cuando la cultura burocrática favorece la corrupción”, Pontificia Universidad Católica del Perú, publicada en la página de internet www.icmfw.terra.com.pe, 10/09/03, 22:15 hs.
- 65) Neumark, Fritz, “Los principios de la imposición”, citado por Zeitoune, Jaime y Pazo, Gonzalo en su trabajo “Evasión impositiva en la Argentina”, 2001, página 19.
- 66) Nioche, Jean Pierre, “De la evaluación al análisis de políticas públicas”, Cuadernos de Administración, Universidad Javeriana, 1995.
- 67) Oviedo, Jorge Mauricio, “Imposición óptima, evasión y corrupción y el sistema tributario argentino”, La Ley internacional, Universidad de Córdoba, publicado en la página de Internet de la Universidad de Córdoba 10/09/03, 22:20 hs.
- 68) Owens, Jeffrey, “Temas emergentes de la reforma impositiva, citado por Zeitoune, Jaime y Pazo, Gonzalo en su trabajo “Evasión impositiva en la Argentina”, 2001, página 21.
- 69) Perneti, Horacio y Córdoba, Carlos D., “Los Derechos de las Provincias en materia de radiodifusión”, publicado en internet el 03/03/04 a las 17:00 horas.
- 70) “Prevención del Delito y la Justicia Penal en el Contexto del Desarrollo”, Revista Internacional de Política Criminal, Oficina de las Naciones Unidas en Viena, números 41 y 42, 1993, p. 12. De Pág. Internet Naciones Unidas 10/09/03 21:45 hs.
- 71) Radano, Alberto, “Administración Tributaria: Funciones Básicas, Mejores Prácticas y Planeamiento Estratégico”, Criterios Tributarios – Periódico Fiscal, Asociación Mutual Federal de Empleados de la DGI, Año XIV – Nº 125-126, p. 58-59.
- 72) Rains, Luisa C. y Febres, Jorge, “La Corrupción en el ámbito de la Administración Tributaria”. Washington D.C., Enero, 1998. Pág. Internet del 10/09/03, 22:25 hs.
- 73) Ramos Pérez, Jorge, “El secreto bancario y las consideraciones fiscales obstruyen la lucha internacional”, El Universal (México), 30 de Marzo de 2002, publicado en la página de internet www.eluniversal.com.mx, 10/09/03, 22:00 hs.
- 74) Real Diccionario de la Lengua Española, Madrid, Espasa-Calpe, publicado en la página de internet www.punto.edu.ar/comunidades/humanidades/leng-modernasyclasicas, en marzo de 2004.
- 75) Rekosh, Edwin, “¿Qué es el Derecho de Interés Público?”, Director de Public Interest Law Initiative, Clínica jurídica. Universidad de palermo, extraído del Prefacio

- del Reporte del Simposio sobre Derecho de Interés Público en Europa del Este y Rusia, 1997, en página de internet http://www.palermo.edu.ar/derecho/clinica_juridica/clinica_juridica.html
- 76) Resolución General 646/97 AFIP.
 - 77) Rojas Rodríguez, Cristina, “Corrupción: eje fundamental sobre el que descansan las formas de crimen organizado”, Miembro Junta Directiva – Centro de Estudios Democráticos de América Latina, CEPAL y Pres. del Centro de Medición de Conflictos Enseñanza e Investigación, CEMEDCO, Costa Rica. De Pág. Internet CEMEDCO, 10/01/03, 21:40 hs.
 - 78) Rosembuj, Tulio, “El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario”, Segunda Edición, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid-Barcelona, 1999.
 - 79) Rosembuj, Tulio, “Elementos de Derecho Tributario I”, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU) S.A., Barcelona, 1988.
 - 80) Rosembuj, Tulio, “Elementos de Derecho Tributario II”, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU) S.A., Barcelona, 1989.
 - 81) Rosembuj, Tulio, “Procedimientos Tributarios Consensuados. La Transacción Tributaria”, Instituto de Estudios de las Finanzas públicas Argentinas, Buenos Aires, Argentina, octubre de 2001.
 - 82) Rosenau James N., “Exploring Governance in a turbulent world”. Cambridge University Press, EEUU, 1997.
 - 83) Simon, Herbert A., “La nueva ciencia de la decisión gerencial”. El ateneo Editorial. Bs. As., 1992. Copyright 1977 by Prentice-Hall, Inc. (Edición original).
 - 84) Slaikou, Carl A., “Para que la Sangre no llegue al Río. Una guía práctica para resolver conflictos”, Editorial Granica, Buenos Aires, 1996.
 - 85) Subirats, Joan, “Análisis de políticas públicas y eficacia de la administración”. INAP Instituto Nacional de la Administración Pública, Madrid 1989.
 - 86) Strange, Susan, “El Estado Hueco”, London School of Economics en “Postmodernismo y relaciones internacionales” de Carlo Nasi (compilador), 1995.
 - 87) Tandurella, Alberto M., “Globalización. Su impacto en la evolución socio-económica de las naciones”, Boletín de lecturas sociales y económicas, UCA-FCSE. Año 7 Nro. 33.
 - 88) Tregoe, B. B. y Zimmerman, J. W., “Estrategia de Alta Gerencia. Su naturaleza y aplicación”. Nueva Editorial Interamericana. Editor Lic. J. Manuel Muñoz. México, D.F. 1983.
 - 89) Vega, María Luz y Martínez, Daniel, “Experiencias recientes de Diálogo Social en los Países Andinos”, Organización Internacional del Trabajo – Equipo técnico multidisciplinario para los Países Andinos. Publicado en la página de internet <http://www.oit.org> en marzo de 2004.
 - 90) Vilca Chaica, Gladys Ceferina, “Política Económica y Gestión Tributaria”, publicado en página de internet, en febrero de 2004.
 - 91) Zeitoune, Jaime y Pazo, Gonzalo, “Evasión impositiva en la Argentina”, Universidad del CEMA, Bs. As., 2001.
 - 92) Libro Blanco de la Defensa Nacional. Parte IX. Los recursos financieros. Ministerio de Defensa, 1999.

VIII) NOTAS

¹ Vilca Chaica, Gladys Ceferina, “Política económica y gestión tributaria”, en página de internet consultada en febrero de 2004.

¹ Vilca Chaica, Gladys Ceferina, “Política económica y gestión tributaria”, en página de internet consultada en febrero de 2004.

¹ Vilca Chaica, Gladys Ceferina, “Política económica y gestión tributaria”, en página de internet consultada en febrero de 2004.

¹ Comisión Carter en el “Depart of the Royal Comisión on Taxation” en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 35, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Murphy, Henry C., “Qué significa realmente Política Fiscal”, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 35, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 35, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Ver Nota 83.

¹ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 36, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Jarach, Dino, “Impuesto sobre el Patrimonio y las sucesiones y donaciones”, Ponencia presentada a la Conf. de Política Fiscal para el Desarrollo Económico de Am. Latina OEA-BID-CEPAL, Chile 1962, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 36-37, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Griziotti, Benvenuto, “La Ripartizione política del carico tributario e in principi distributivi delle importe moderne sul reddito e suoli acquisti di rendite e di incrementi del capitali”, Giornali degli Economisti, nov-dic 1909. Reproducido en “Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Financieario”, Milano. Giuffrè 1956, vol. I, p. 113-159, según cita de Jarach en “Finanzas Públicas. Esbozo de una Teoría General”, p. 32, Editorial Cangallo, Buenos Aires 1978, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 39-40, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Farioletti, Marius, “Información Estadística para el Control y Manejo de la Administración Tributaria”, Conf. cit. OEA-BID-CEPAL, p. 97, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 41, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Gerloff, Wilhelm, “Doctrina de la Economía Tributaria”, en p. 262 tomo II del “Tratado de Finanzas Públicas”, de Gerloff y Neumark, 2 tomos, El Ateneo, Bs. As. 1961, p. 197/300, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 41, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 41-42, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Radano, Alberto, “Administración Tributaria: Funciones Básicas, Mejores Prácticas y Planeamiento Estratégico”, Criterios Tributarios – Periódico Fiscal, Asociación Mutual Federal de Empleados de la DGI, Año XIV – N° 125-126, p. 29.

¹ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT -Conferencia Técnica, “Aspectos Claves en las Acciones de Control de las Administraciones Tributarias”, Tema 1.3, Las Unidades de Análisis Económico-Fiscal, Servicio de Impuestos Internos, CHILE, Lisboa, Portugal, 29 septiembre al 2 de octubre de 2003, publicado en página de internet.

¹ Neumark, Fritz, “Los principios de la Imposición”, p. XIV, Introducción de Enrique Fuentes Quintana, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 48, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 49, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 50, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Einaudi, Luigi, ob. cit. p. 230, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 51, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 51, 53, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Schultess, Walter, ob. cit. p. 15, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 54, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Jarach, Dino, “Estudios de Derecho Tributario”, Ed. Cima, Bs. As., 1998, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.

¹ Reig, Enrique, “Sistema Tributario” p.88, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 36, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Villegas Héctor, “Manual de Finanzas Públicas”, pg. 287/288, Ed. Depalma, Buenos Aires, 2000, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.

¹ Schmolders, Günter, “Sistema y sistemática impositivos”, en Tratado de Finanzas de Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark, Tomo II, pg. 301, Ed. El Ateneo, Bs. As., 1961, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.

¹ Sainz de Bujanda, Fernando, “Hacienda y Derecho”, Tomo II, pg. 254, Instituto de Derechos Públicos, Madrid, 1962, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.

¹ Ciarlo Alfredo y San Martín Miguel Ángel, “Sistema Tributario como Herramienta de Crecimiento y Bienestar Económico”, IEFPA, 2002, publicado en internet – página iefpa.

¹ Villegas Héctor, “Manual de Finanzas Públicas”, pg. 296 y ss., Ed. Depalma, Buenos Aires, 2000, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.

¹ García Belsunce, Horacio, “Temas de Derecho Tributario”, pg. 65/73, Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 1982, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.

¹ Gomez Sabaini, J. C., “Sistema Tributario: Cuestiones Macrofiscales”, Cap. I.

¹ Gomez Sabaini, J. C., “Sistema Tributario: Cuestiones Macrofiscales”, Cap. I, y “El Sistema Tributario: Cuadro de Situación”, Cap. II.

¹ Rosembuj, Tulio: “Elementos del Derecho Tributario II”, en Ciarlo Alfredo y San Martín Miguel Ángel, “Sistema Tributario como Herramienta de Crecimiento y Bienestar Económico”, IEFPA, 2002, publicado en internet – página iefpa.

¹ Rosembuj, Tulio: “Elementos del Derecho Tributario II”, pg. 38, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU) S.A. , Barcelona, 1989.

¹ Rosembuj, Tulio: “Elementos del Derecho Tributario II”, pg. 38/39, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU) S.A. , Barcelona, 1989.

¹ Jarach, Dino. “Estudios de Derecho Tributario”, pg. 12, en “Sistema Tributario Argentino: Nacional y Local (Prov. de Buenos Aires)” de López, Marta Asunción.

¹ Gómez Sabaini, “Sistema Tributario: Cuadro de Situación” Capítulo II.

¹ Rosembuj, Tulio, “Elementos de Derecho Tributario I”, p. 69, Promociones y Publicaciones Universitarias S.A., Barcelona, 1988.

¹ Ciarlo Alfredo y San Martín Miguel Ángel, “Sistema Tributario como Herramienta de Crecimiento y Bienestar Económico”, IEFPA, 2002, publicado en internet – página iefpa.

¹ Rosembuj, Tulio, “Elementos del Derecho Tributario II”, p. 17-18, 29, 20, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU) S.A. , Barcelona, 1989.

¹ Rosembuj, Tulio, “Elementos del Derecho Tributario II”, p. 18, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU) S.A. , Barcelona, 1989.

¹ Sainz de Bujanda, en “Ingresos Públicos No Tributarios en Costa Rica”, de Alvarado Zelada, Nedhelka, Universidad para la Cooperación Internacional Maestría en Derecho Empresarial, publicado en la página de internet www.lafacu.com en febrero de 2004.

¹ Alvarado Zelada, Nedhelka, “Ingresos Públicos No Tributarios en Costa Rica” Universidad para la Cooperación Internacional Maestría en Derecho Empresarial, publicado en la página de internet www.lafacu.com en febrero de 2004.

¹ Giuliani Fonrouge, en “Ingresos Públicos No Tributarios en Costa Rica”, de Alvarado Zelada, Nedhelka, Universidad para la Cooperación Internacional Maestría en Derecho Empresarial, publicado en la página de internet www.lafacu.com en febrero de 2004.

¹ “Estadísticas Tributarias Año 2002 de la Administración Federal de Ingresos Públicos”, Rep. Argentina, p. 77.

¹ Fuente: “Estadísticas Tributarias Año 2002 de la Administración Federal de Ingresos Públicos”, Rep. Argentina, p. 77-79.

¹ Fuente: Secretaría de Programación Económica y Regional del Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos, en “Estadísticas Tributarias Año 2002 de la Administración Federal de Ingresos Públicos”, Rep. Argentina, p. 487.

¹ Fuente: “Estadísticas Tributarias Año 2002 de la Administración Federal de Ingresos Públicos”, Rep. Argentina, p. 97-103.

¹ Corominas, J. y Pascual, J.A. "Diccionario crítico etimológico castellano e hispánico", Gredos, Madrid, 1980.

¹ Real Diccionario de la Lengua Española, voz: Interés, 1ª acepción, Madrid, Espasa-Calpe, publicado en la página de internet www.punto.edu.ar/comunidades/humanidades/leng-modernasyclasicas, en marzo de 2004.

¹ Real Diccionario de la Lengua Española, voz: Interés, 2ª acepción, Madrid, Espasa-Calpe, publicado en la página de internet www.punto.edu.ar/comunidades/humanidades/leng-modernasyclasicas, en marzo de 2004.

¹ Real Diccionario de la Lengua Española, voz: Interés, 4ª acepción, 21ª edición, Madrid, Espasa-Calpe, 1992, p. 832 en “Intereses Difusos y Colectivos” de Hernández Martínez María del Pilar, publicado en internet el 05/01/04 a las 17:00 horas.

¹ Real Diccionario de la Lengua Española, voz: Interés, 6ª acepción, 21ª edición, Madrid, Espasa-Calpe, 1992, p. 832 en “Intereses Difusos y Colectivos” de Hernández Martínez María del Pilar, publicado en internet el 05/01/04 a las 17:00 horas.

¹ Hernández Martínez, María del Pilar, “Intereses Difusos y Colectivos” publicado en internet el 05/01/04 a las 17:00 horas.

¹ Hernández Martínez, María del Pilar, “Intereses Difusos y Colectivos” publicado en internet el 05/01/04 a las 17:00 horas.

¹ Hernández Martínez, María del Pilar, “Intereses Difusos y Colectivos”, página 50, publicado en internet el 05/01/04 a las 17:00 horas.

¹ Recasens, “Tratado General,...”, cit. p. 231, en “Intereses Difusos y Colectivos” de Hernández Martínez María del Pilar, publicado en internet el 05/01/04 a las 17:00 horas.

¹ Bricola, Franco, “La tutela degli interessi collettin nel processo penale”, p. 105 y ss., en “Intereses Difusos y Colectivos” de Hernández Martínez María del Pilar, publicado en internet el 05/01/04 a las 17:00 horas.

¹ Bricola, Franco, “La tutela degli interessi collettin nel processo penale”, p. 105 y ss., en “Intereses Difusos y Colectivos” de Hernández Martínez María del Pilar, publicado en internet el 05/01/04 a las 17:00 horas.

¹ Cocco, Giannini, Pardolessi, Lugo y otros en “Intereses Difusos y Colectivos” de Hernández Martínez María del Pilar, publicado en internet el 05/01/04 a las 17:00 horas.

¹ Barbosa Moreira, José Carlos, “A açao popular do direito brasileiro como instrumento de tutela jurisdiccional dos chamados Intereses Difusos”, p. 26-74, en “Intereses Difusos y Colectivos” de Hernández Martínez María del Pilar, publicado en internet el 05/01/04 a las 17:00 horas.

¹ Dallanegra Pedraza, Luis, “Un Tema No Debatido: el Interés Nacional de los Países Subdesarrollados”, página de internet <http://www.geocities.com/luisdallanegra/#> publicado el 02/01/04 a las 16:00 horas.

¹ Dallanegra Pedraza, Luis, “Un Tema No Debatido: el Interés Nacional de los Países Subdesarrollados”, página de internet <http://www.geocities.com/luisdallanegra/#> publicado el 02/01/04 a las 16:00 horas.

¹ Libro Blanco de la República Argentina, Presidencia de la Nación, Ministerio de Defensa: Parte IX: “Los recursos financieros”, Capítulo XXIV: “El presupuesto de la Defensa”, Punto 1 “El presupuesto para el año 1998. La fuente del financiamiento”, Buenos Aires 1999.

¹ Vanoni, en “Procedimientos Tributarios Consensuados. La Transacción Tributaria”, p. 8, de Rosembuj Tulio, Instituto de Estudios de las Finanzas públicas Argentinas, Buenos Aires, Argentina, octubre de 2001.

¹ Rosembuj, Tulio, “Procedimientos Tributarios Consensuados. La Transacción Tributaria”, p. 8, Instituto de Estudios de las Finanzas públicas Argentinas, Buenos Aires, Argentina, octubre de 2001.

¹ Nigro M., “Giustizia amministrativa” en “Procedimientos Tributarios Consensuados. La Transacción Tributaria”, p. 8-9, de Rosembuj Tulio, Instituto de Estudios de las Finanzas públicas Argentinas, Buenos Aires, Argentina, octubre de 2001.

¹ Rosembuj, Tulio, “Procedimientos Tributarios Consensuados. La Transacción Tributaria”, p. 10-11, Instituto de Estudios de las Finanzas públicas Argentinas, Buenos Aires, Argentina, octubre de 2001.

¹ Rosembuj, Tulio, “Procedimientos Tributarios Consensuados. La Transacción Tributaria”, p. 14, Instituto de Estudios de las Finanzas públicas Argentinas, Buenos Aires, Argentina, octubre de 2001.

¹ Rosembuj, Tulio, “Procedimientos Tributarios Consensuados. La Transacción Tributaria”, p. 17, Instituto de Estudios de las Finanzas públicas Argentinas, Buenos Aires, Argentina, octubre de 2001. En el párrafo se hace mención al artículo 31.1 de la Constitución Española.

¹ Rosembuj, Tulio, “Procedimientos Tributarios Consensuados. La Transacción Tributaria”, p. 16, Instituto de Estudios de las Finanzas públicas Argentinas, Buenos Aires, Argentina, octubre de 2001.

¹ Rosembuj, Tulio, “Elementos del Derecho Tributario II”, p. 32, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU) S.A. , Barcelona, 1989.

¹ Rekosh, Edwin, “¿Qué es el Derecho de Interés Público?”, Director de Public Interest Law Initiative, Clínica jurídica. Universidad de palermo, extraído del Prefacio del Reporte del Simposio sobre Derecho de Interés Público en Europa del Este y Rusia, 1997. En página de internet http://www.palermo.edu.ar/derecho/clinica_juridica/clinica_juridica.html

¹ María Luz Vega y Daniel Martínez “Experiencias recientes de Diálogo Social en los Países Andinos”, Organización Internacional del Trabajo – Equipo técnico multidisciplinario para los Países Andinos, abril de 2001. Publicado en la página de internet <http://www.oit.org> en marzo de 2004.

¹ María Luz Vega y Daniel Martínez “Experiencias recientes de Diálogo Social en los Países Andinos”, Organización Internacional del Trabajo – Equipo técnico multidisciplinario para los Países Andinos, abril de 2001. Publicado en la página de internet <http://www.oit.org> en marzo de 2004.

¹ Real Diccionario de la Lengua Española, voz: Interés - general, Madrid, Espasa-Calpe, publicado en la página de internet www.punto.edu.ar/comunidades/humanidades/leng-modernasyclasicas, en marzo de 2004.

¹ Hernández Martínez, María del Pilar, “Intereses Difusos y Colectivos”, página 62, publicado en internet el 05/01/04 a las 17:00 horas.

¹ Constitución de la Nación Argentina, Sancionada por el Congreso General Constituyente el 22/08/94, Ley N° 24.430 Sancionada el 15/12/94, Promulgada el 03/01/95. Ed. Bregna, Buenos Aires.

¹ Real Diccionario de la Lengua Española, voz: Res, Madrid, Espasa-Calpe, publicado en la página de internet www.punto.edu.ar/comunidades/humanidades/leng-modernasyclasicas, en marzo de 2004.

¹ Real Diccionario de la Lengua Española, voz: Bien, acepciones 2°, 3°, 4°, 6°, Madrid, Espasa-Calpe, publicado en la página de internet www.punto.edu.ar/comunidades/humanidades/leng-modernasyclasicas, en marzo de 2004.

¹ Real Diccionario de la Lengua Española, voz: Cosa, acepciones 1°, 5°, 7°, Madrid, Espasa-Calpe, publicado en la página de internet www.punto.edu.ar/comunidades/humanidades/leng-modernasyclasicas, en marzo de 2004.

¹ Real Diccionario de la Lengua Española, voz: Interés - común, acepciones 1°, 5°, 6°, Madrid, Espasa-Calpe, publicado en la página de internet www.punto.edu.ar/comunidades/humanidades/leng-modernasyclasicas, en marzo de 2004.

¹ Molly Selvin, “This Tender and Delicate Business: The Public Trust Doctrine”, en American Law and Economic Policy, 1789-1929, pp. 17, 25, en Borrero Navia, José M.: “Agua y Justicia Ambiental. Fundamentos Éticos Jurídicos de los Tribunales del Agua”, publicado en la página de internet, Universidad Abierta, enero 2004.

¹ Borrero Navia, José M.: “Agua y Justicia Ambiental. Fundamentos Éticos Jurídicos de los Tribunales del Agua”, publicado en la página de internet, Universidad Abierta, enero 2004.

¹ Molly Selvin, “This Tender and Delicate Business: The Public Trust Doctrine”, en American Law and Economic Policy, 1789-1929, pp. 19, en Borrero Navia, José M.: “Agua y Justicia Ambiental. Fundamentos Éticos Jurídicos de los Tribunales del Agua”, publicado en la página de internet, Universidad Abierta, enero 2004.

¹ Borrero Navia, José M.: “Agua y Justicia Ambiental. Fundamentos Éticos Jurídicos de los Tribunales del Agua”, publicado en la página de internet, Universidad Abierta, enero 2004.

¹ Carrasco García, Consuelo, “Res communes omnium: ¿categoría jurídica del Derecho romano con vigencia en la actualidad?”, página de internet <http://www.ecoiuris.com/paginas/bib1.htm>, publicado en enero de 2004.

¹ «Quedam enim naturali iure communia sunt omnium, quaedam publica, quaedam universitatis, quedam nullius, pleraque singulorum quae variis ex causis cuique acquiruntur, sicut ex subiectis apparebit» Instituta de Justiniano, 2,1 en Carrasco García, Consuelo, “Res communes omnium: ¿categoría jurídica del Derecho romano con vigencia en la actualidad?”, página de internet <http://www.ecoiuris.com/paginas/bib1.htm>, publicado en enero de 2004.

¹ «Et quidem naturali iure communia sunt omnium haec: aër, aqua profluens, et mare et per hoc litora maris». Instituta de Justiniano, 2,1,1 en Carrasco García, Consuelo, “Res communes omnium: ¿categoría jurídica del Derecho romano con vigencia en la actualidad?”, página de internet <http://www.ecoiuris.com/paginas/bib1.htm>, publicado en enero de 2004.

¹ Marcianus, libro III Institutionum D. 1,8,2 pr. (Marcianus libro III Institutionum): «Quaedam naturali iure communia sunt omnium, quaedam universitatis, quaedam nullius, pleraque singulorum, quae variis ex causis cuique acquiruntur» en Carrasco García, Consuelo, “Res communes omnium: ¿categoría jurídica del Derecho romano con vigencia en la actualidad?”, página de internet <http://www.ecoiuris.com/paginas/bib1.htm>, publicado en enero de 2004.

¹ Pomponius, «*Aristo ait, sicut id, quod in mare aedificatum sit, fieret privatum, ita quod mari occupatum sit, fieri publicum*». D. 1,8 10 libro VI ex Plautio en Carrasco García, Consuelo, “Res communes omnium: ¿categoría jurídica del Derecho romano con vigencia en la actualidad?”, página de internet <http://www.ecoiuris.com/paginas/bib1.htm>, publicado en enero de 2004.

¹ Carrasco García, Consuelo, “Res communes omnium: ¿categoría jurídica del Derecho romano con vigencia en la actualidad?”, página de internet <http://www.ecoiuris.com/paginas/bib1.htm>, publicado en enero de 2004.

¹ Villegas, Héctor y otros: “La evasión fiscal en la Argentina” – DF – T XXIII – pág. 337, en “Propuestas técnicas para enfrentar la evasión” de Diez, Humberto y Coto, Alberto, en la página de internet www.legalmania.com.ar publicado el 07/01/04.

¹ Diez, Humberto y Coto, Alberto: “Propuestas técnicas para enfrentar la evasión”, en la página de internet www.legalmania.com.ar publicado el 07/01/04.

¹ Rosembuj, Tulio, “El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario”, p. 94, Segunda Edición, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid-Barcelona, 1999.

¹ Henzel, “Diritto Tributario”, ob. cit., p. 151, en “El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario”, de Rosembuj Tulio, p. 94, Segunda Edición, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid-Barcelona, 1999.

¹ Henzel y Blumenstein, en “El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario”, de Rosembuj Tulio, p. 96, Segunda Edición, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid-Barcelona, 1999.

¹ Amorós Rica, García Añoveros, Herrero Madariaga, Víboras Jiménez, en “El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario”, de Rosembuj Tulio, p. 98-99, Segunda Edición, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid-Barcelona, 1999.

¹ Rosembuj, Tulio, “El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario”, p. 101, Segunda Edición, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid-Barcelona, 1999.

¹ Rosembuj, Tulio, “El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario”, p. 102-103, Segunda Edición, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid-Barcelona, 1999.

¹ Cipollina, en “El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario”, de Rosembuj Tulio, p. 102, Segunda Edición, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid-Barcelona, 1999.

¹ Rosembuj, Tulio, “El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario”, p. 103, Segunda Edición, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid-Barcelona, 1999.

¹ Gerolff W. y Neumark, F. “Tratado de Finanzas”, vol. II, p. 264 y sig. en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 19-21, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 22, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Amorós Rica, Narciso, “La Evasión y la Evasión Tributaria” Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, p. 573/620, Rev. N° 59, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 21-22, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Enaudi, Luigi, “Principios de Hacienda Pública”, cap. XI Efectos del impuesto. Evasión y Remoción, p. 228 y ss., en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 22-23, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Fasiani, Mario, “Principios de Ciencia de la Hacienda”, cap. XII, p. 240 y ss. La Evasión ilegal del Impuesto, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 23-24, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Seligman, E., “Introducción a la traslación e incidencia de los impuestos”, p. 226, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 25-26, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Jarach, Dino, “Curso Superior de Derecho Tributario”, p. 277 y 297, Lic. CIMA, y “El hecho imponible”, p. 153, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 26-28, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., “Derecho Financiero”, v. II, p. 684-690, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 28-29, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Oldman, Oliver, “Cómo prevenir la evasión del impuesto a la renta”, p. 286-287 de la Conf. De O.E.A.-BID-CEPAL 1961, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 29, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 31, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Frediani, Ramón O., “El desafío de la economía informal”, Boletín Informativo Techint N° 252, abril, mayo, junio 1988 p. 61/101, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 61, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Lamagrande, Alfredo J., “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 61-62, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ González Cano, Hugo, “La economía no registrada y los ingresos públicos”, Boletín de la DGI, p. 135, agosto de 1986, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 64, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Somchai Richerpan, “La evasión tributaria y su medición”, Rev. Finanzas y Desarrollo, diciembre 1984 (FMI), en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 65, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Diario “La Nación”, Economía y Finanzas, 25/05/88, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 66, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ En “Estudio sobre Política Fiscal Argentina”, Programa conjunto de Tributación, OEA-BID-CEPAL V, p. A-3 – Mimeografiado-, Bs. As., en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 67, Ed. Consejo

Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Lamagrande, Alfredo J , “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 69, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Lamagrande, Alfredo J , “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 71-73, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ III Jornadas Tributarias –COPAL- 1984, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 72, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Lamagrande, Alfredo J , “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 79-99, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Asociación Argentina de Estudios Fiscales, septiembre 1989, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 81, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Due, John F., “Análisis Económico de los Impuestos”, 1ª Edición El Ateneo, Bs. As. 1961, p. 92-93, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 82, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Bueno Neto, Francisco P., “Los costos del contribuyente en la tributación”, IFA, R. de Janeiro, 1989, en “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, de Lamagrande, Alfredo J., p. 83, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Lamagrande, Alfredo J , “Propuestas para Reducir la Evasión Fiscal”, p. 98-99, Ed. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal – Premio Anual Dr. Manuel Belgrano Año 1989, Buenos Aires, Argentina, Abril 1991.

¹ Fuente: Diario Clarín, del día sábado 6 de marzo de 2004, p. 11, artículo “Proyecto para reforzar el control aduanero. Kirschner estudia otro paquete antievasión”.

¹ Laffer, Arthur en “La estructura tributaria en la Argentina: una comparación internacional” de De Simone Carla, en página de internet www.cambiocultural.com.ar, octubre de 2002, publicado en diciembre de 2003.

¹ Tabellini, La elusione fiscale, Milano, 1988 p. 21: “sustracción de materia imponible a la recaudación”, en “El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario” de Rosembuj, Tulio, p. 99, Segunda Edición, Ed. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid-Barcelona, 1999.

¹ Comunicado de Naciones Unidas del año 1983 citado en Zeitoune, Jaime y Pazo, Gonzalo. “Evasión impositiva en la Argentina”.Universidad del Cema. Buenos Aires, 2001.

¹ Zeitoune, Jaime y Pazo, Gonzalo. “Evasión impositiva en la Argentina”.Universidad del Cema. Buenos Aires, 2001.

¹ Gomez Sabaini y Santiere en “¿Quién paga los impuestos?” –Boletín N° 491 de la DGI. Buenos Aires, setiembre de 1994.

¹ García Delgado, Daniel. “Estado-nación y globalización. Fortalezas y Debilidades en el umbral del tercer milenio”. Editorial Ariel. Buenos Aires, 2000. Parte I y II.

¹ Held, David y McGrew, Anthony, “Global Transformations. Politics, Economics and Culture”, Standford University Press, California, 1999, en “Globalización y Estructuras Locales de Autoridad: La Crisis del Estado-Nación pos-Westfaliano”, de Martínez Pandiani, Gustavo, publicado en la página de internet <http://www.complejidad.org/> en febrero de 2004.

¹ Longo Martínez, Francisco, y Echevarria Ariznabarreta, Koldo, “La Nueva Gestión Pública en la Reforma del Núcleo Estratégico del Gobierno: Experiencias Latinoamericanas”, Director del Instituto de Dirección y Gestión Pública de ESADE (Barcelona), y Especialista principal en Reforma del Estado División estado y Sociedad Civil Banco Interamericano de Desarrollo (Washington) respectivamente, noviembre de 2000, publicado en página de internet en febrero de 2004.

¹ Longo Martínez, Francisco, y Echevarria Ariznabarreta, Koldo, “La Nueva Gestión Pública en la Reforma del Núcleo Estratégico del Gobierno: Experiencias Latinoamericanas”, noviembre de 2000, publicado en página de internet en febrero de 2004.

¹ Longo Martínez, Francisco, y Echevarria Ariznabarreta, Koldo, “La Nueva Gestión Pública en la Reforma del Núcleo Estratégico del Gobierno: Experiencias Latinoamericanas”, noviembre de 2000, publicado en página de internet en febrero de 2004.

¹ Longo Martínez, Francisco, y Echevarria Ariznabarreta, Koldo, “La Nueva Gestión Pública en la Reforma del Núcleo Estratégico del Gobierno: Experiencias Latinoamericanas”, noviembre de 2000, publicado en página de internet en febrero de 2004.

¹ OCDE, “La Administración al Servicio del Público”, 1987, -Cliente de los Servicios Públicos- en “La Nueva Gestión Pública en la Reforma del Núcleo Estratégico del Gobierno: Experiencias Latinoamericanas”, Longo Martínez, Francisco, y Echevarria Ariznabarreta, Koldo, noviembre de 2000, publicado en página de internet en febrero de 2004.

¹ Artículo 39 de la Constitución Nacional Argentina: “Los ciudadanos tienen el derecho de iniciativa para presentar proyectos de ley en la Cámara de Diputados. El Congreso deberá darles expreso tratamiento dentro del término de doce meses...”

¹ Martínez Nogueira, Roberto. “Análisis de Políticas Públicas”. P. 38. Doc. 22/95. FORGES. Buenos Aires, Septiembre de 1995.

¹ Martínez Nogueira, Roberto. “Análisis de Políticas Públicas”. P. 38. Doc. 22/95. FORGES. Buenos Aires, Septiembre de 1995.

¹ “La Recreación del Estado y la Transformación de la Gestión Pública”. Documento presentado en el Congreso Argentino de Administración Pública. Rosario, Octubre de 2001.

¹ Fuente: “Cierre Plan de Gestión 2003 y Presentación Plan de Gestión 2004” – “Acciones de Recaudación para el año 2004”, Administración Federal de Ingresos Públicos, publicado en Intranet, AFIP Online – Intranet – página Prensa, el 16/03/04, http://intranet/prensa/plan_gestion2003/diciembre_2003.htm, también consultar en www.afip.gov.ar

¹ Radano, Alberto, “Administración Tributaria: Funciones Básicas, Mejores Prácticas y Planeamiento Estratégico”, Criterios Tributarios – Periódico Fiscal, Asociación Mutual Federal de Empleados de la DGI, Año XIV – N° 125-126, p. 27-72.

¹ Radano, Alberto, “Administración Tributaria: Funciones Básicas, Mejores Prácticas y Planeamiento Estratégico”, Criterios Tributarios – Periódico Fiscal, Asociación Mutual Federal de Empleados de la DGI, Año XIV – N° 125-126, p. 27-28.

¹ Radano, Alberto, “Administración Tributaria: Funciones Básicas, Mejores Prácticas y Planeamiento Estratégico”, Criterios Tributarios – Periódico Fiscal, Asociación Mutual Federal de Empleados de la DGI, Año XIV – N° 125-126, p. 55.

¹ Radano, Alberto, “Administración Tributaria: Funciones Básicas, Mejores Prácticas y Planeamiento Estratégico”, Criterios Tributarios – Periódico Fiscal, Asociación Mutual Federal de Empleados de la DGI, Año XIV – N° 125-126, p. 58.

¹ Radano, Alberto, “Administración Tributaria: Funciones Básicas, Mejores Prácticas y Planeamiento Estratégico”, Criterios Tributarios – Periódico Fiscal, Asociación Mutual Federal de Empleados de la DGI, Año XIV – N° 125-126, p. 58-59.

¹ Rosembuj, Tulio, en “Administración Tributaria: Un aporte para el gerenciamiento estratégico. Enfoque de creación de valor”, de Minetto Adrián, publicado en página de internet del Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas – IEFPA-, en febrero de 2004.

¹ Constitución Española, artículo 103.1, en “Administración Tributaria: Un aporte para el gerenciamiento estratégico. Enfoque de creación de valor”, de Minetto Adrián, publicado en página de internet del Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas –IEFPA-, en febrero de 2004.

¹ Artículo 2 del RD Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria de España.

¹ Artículo 9.d) Ley General Presupuestaria –LGP- Española.

¹ Artículo 1 del RD 1684/1990 de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación –RGR- de España.

¹ Iglesias Capellas, Juan, “Gestión Tributaria”, tema 11, publicado en la página de internet del Instituto de las Finanzas Públicas Argentinas, en febrero de 2004.

¹ Rosembuj, Tulio, en “Administración Tributaria: Un aporte para el gerenciamiento estratégico. Enfoque de creación de valor”, de Minetto Adrián, publicado en página de internet del Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas – IEFPA-, en febrero de 2004.

¹ Minetto Adrián, “Administración Tributaria: Un aporte para el gerenciamiento estratégico. Enfoque de creación de valor”, publicado en página de internet del Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas –IEFPA-, en febrero de 2004.

¹ “Inserción de la Defensa en la Reingeniería del Estado”, Presentación – Ministerio de Defensa, en <http://www.mindef.gov.ar/revision/insercion.htm>, publicado el 20/03/2002 a las 23:44 hs.

¹ Kliksberg, Bernardo. “Hacia un nuevo paradigma en gestión pública”. P. 15. Programa de las Naciones Unidas de Asistencia al CLAD. Buenos Aires, 1989.

¹ Kliksberg, Bernardo. “Hacia un nuevo paradigma en gestión pública”. P. 18-19. Programa de las Naciones Unidas de Asistencia al CLAD. Buenos Aires, 1989.

¹ Israel, Arturo. “El cambiante rol del Estado: dimensiones institucionales”. P. 30. Seminario Internacional “Redimensionamiento y modernización de la Administración Pública en América Latina”. México, Noviembre 13-15 1989.

¹ Feijoo, Eudaldo. “¿Qué es un buen sistema de información?”. P. 949. T. VI. Administración de Empresas. Buenos Aires, 1989.

¹ Losoviz, Eduardo A. “Principios para una teoría de los sistemas de información”. P. 506, 528. T VI Administración de Empresas. Buenos Aires, 1989.

- ¹ Subirats, Joan. “Análisis de políticas públicas y eficacia de la Administración”. P. 42. Ministerio para las Administraciones Públicas. Secretaría General Técnica. Instituto Nacional de Administración Pública. Madrid, 1994.
- ¹ Subirats, Joan. “Análisis de políticas públicas y eficacia de la Administración”. P. 80. Ministerio para las Administraciones Públicas. Secretaría General Técnica. Instituto Nacional de Administración Pública. Madrid, 1994.
- ¹ Simon, Herbert. A. “La nueva ciencia de la decisión gerencial”. P. 39. Editorial El Ateneo. Buenos Aires, 1992. Copyright 1977 by Prentice – Hall, Inc. (Edición original).
- ¹ Simon, Herbert. A. “La nueva ciencia de la decisión gerencial”. P. 66. Editorial El Ateneo. Buenos Aires, 1992. Copyright 1977 by Prentice – Hall, Inc. (Edición original).
- ¹ Simon, Herbert. A. “La nueva ciencia de la decisión gerencial”. P. 118. Editorial El Ateneo. Buenos Aires, 1992. Copyright 1977 by Prentice – Hall, Inc. (Edición original).
- ¹ Simon, Herbert. A. “La nueva ciencia de la decisión gerencial”. P. 123. Editorial El Ateneo. Buenos Aires, 1992. Copyright 1977 by Prentice – Hall, Inc. (Edición original).
- ¹ Simon, Herbert. A. “La nueva ciencia de la decisión gerencial”. P. 122. Editorial El Ateneo. Buenos Aires, 1992. Copyright 1977 by Prentice – Hall, Inc. (Edición original).
- ¹ B. B. Tregoe y J. W. Zimmerman. “Estrategia de alta gerencia. Su naturaleza y aplicación”. P. 22. Nueva Editorial Interamericana. Editor Lic. J. Manuel Muñoz. México, D.F. 1983.
- ¹ B. B. Tregoe y J. W. Zimmerman. “Estrategia de alta gerencia. Su naturaleza y aplicación”. P. 89. Nueva Editorial Interamericana. Editor Lic. J. Manuel Muñoz. México, D.F. 1983.
- ¹ B. B. Tregoe y J. W. Zimmerman. “Estrategia de alta gerencia. Su naturaleza y aplicación”. P. 90. Nueva Editorial Interamericana. Editor Lic. J. Manuel Muñoz. México, D.F. 1983.
- ¹ B. B. Tregoe y J. W. Zimmerman. “Estrategia de alta gerencia. Su naturaleza y aplicación”. P. 102. Nueva Editorial Interamericana. Editor Lic. J. Manuel Muñoz. México, D.F. 1983.
- ¹ B. B. Tregoe y J. W. Zimmerman. “Estrategia de alta gerencia. Su naturaleza y aplicación”. P. 104. Nueva Editorial Interamericana. Editor Lic. J. Manuel Muñoz. México, D.F. 1983.
- ¹ Lazzati, Santiago. “Toma de decisiones”, en Conceptos & Herramientas de Management. Módulo I. A. Revista Mercado. Cuaderno N° 1. P. 3. Buenos Aires, octubre 1995.
- ¹ Lazzati, Santiago. “Toma de decisiones”, en Conceptos & Herramientas de Management. Módulo I. A. Revista Mercado. Cuaderno N° 1. P. 4-5. Buenos Aires, octubre 1995.
- ¹ Lazzati, Santiago. “Toma de decisiones”, en Conceptos & Herramientas de Management. Módulo I. A. Revista Mercado. Cuaderno N° 1. P. 6. Buenos Aires, octubre 1995.
- ¹ Lazzati, Santiago. “Toma de decisiones”, en Conceptos & Herramientas de Management. Módulo I. A. Revista Mercado. Cuaderno N° 1. P. 13. Buenos Aires, octubre 1995.
- ¹ Hintze, Jorge. “Control y evaluación de gestión y resultados”. P. 6. Documentos TOP sobre gestión pública, Centro de Desarrollo y Asistencia Técnica en Tecnología para la Organización Pública TOP. Buenos Aires, 1999.
- ¹ Hintze, Jorge. “Control y evaluación de gestión y resultados”. P. 9-10. Documentos TOP sobre gestión pública, Centro de Desarrollo y Asistencia Técnica en Tecnología para la Organización Pública TOP. Buenos Aires, 1999.
- ¹ Hintze, Jorge. “Control y evaluación de gestión y resultados”. P. 9. Documentos TOP sobre gestión pública, Centro de Desarrollo y Asistencia Técnica en Tecnología para la Organización Pública TOP. Buenos Aires, 1999.