

Universidad Siglo 21

Tesis de Contador Público



Proyecto de Investigación Aplicada (PIA)

**“Determinantes de la Evasión Impositiva: Presión Tributaria, Conciencia Fiscal  
Y Complejidad del Sistema Tributario”**

**“Determinants of Tax Evasion: Tax Pressure, Fiscal Awareness  
And Complexity of the Tax System”**

Fries, Gabriela Patricia.

Asesores:

Cr. Stassi, Héctor Martín

Lic. Flores Kanter, Pablo Ezequiel

2017

## **Agradecimientos.**

En primera instancia le doy gracias a Dios por darme la sabiduría y la capacidad de realizar este trabajo, ya que sin él nada podemos hacer. Dios es quien nos da el privilegio de la vida y nos permite alcanzar las metas.

Agradezco a mis padres maravillosos que Dios me dió, Sonia y Reynaldo, por su apoyo incondicional durante toda la carrera, sus sacrificios y esfuerzos para que puede lograr este sueño. También por su confianza y creer en mi capacidad de lograrlo.

Agradezco a la Universidad por acompañarme todos estos años y a todas a aquellas personas que estuvieron a mi lado apoyándome.

Les dedico este sencillo trabajo a todos.

¡Muchas gracias!

## **Resumen**

Diversos antecedentes indican que la evasión impositiva se refiere a evitar el pago de impuestos, ilegalmente, que se deben al gobierno y las consecuencias pueden ser muy severas ya que se atenta contra la recaudación y la equidad perjudicando los planes de gobierno y en consecuencia el desarrollo del país.

El objetivo de la presente investigación es determinar las causas de la evasión en Argentina y concluir si la presión impositiva, la falta de conciencia tributaria y la complejidad del sistema tributario tienen principal incidencia en dicho fenómeno, en base al Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado.

La investigación se basó en una metodología cualitativa basada en análisis de leyes, libros, artículos y entrevista sobre profesionales, y también una metodología cuantitativa basada en una encuesta sobre contribuyentes.

Queda evidenciado que la evasión en Argentina es elevada y las tres variables mencionadas están vinculadas a la evasión, pero la presión impositiva tiene una importante incidencia en el fenómeno aunque no es la principal y única causa de evasión, ya que este fenómeno tiene su origen en múltiples causas que se interrelacionan entre sí, se concluye que la conciencia tributaria juega un papel importante en el cumplimiento de los deberes fiscales y el grado de complejidad del sistema tributario con su multiplicidad de impuestos y tasas fomenta la cultura del no pago, todo esto conlleva que paguen más los que menos deberían.

*Palabras claves:* Evasión; Presión Impositiva; Cultura; Complejidad; Argentina.

## **Abstract.**

Several records indicate that tax evasion refers to avoiding the payment of taxes, illegally, that are owed to the government and the consequences can be very severe since it is against collection and equity, damaging government plans and consequently the development from the country.

The objective of the present investigation is to determine the causes of tax evasion in Argentina and to conclude whether the tax pressure, the lack of tax awareness and the complexity of the tax system have a major incidence in this phenomenon, based on the Income Tax and the Tax to the Added Value.

The research was based on a qualitative methodology based on analysis of laws, books, articles and interviews about professionals, and also a quantitative methodology based on a survey on taxpayers.

It is evident that evasion in Argentina is high and the three mentioned variables are linked to evasion, but tax pressure has an important incidence in the phenomenon although it is not the main and only cause of evasion, since this phenomenon has its origin in multiple causes that are interrelated, it is concluded that tax awareness plays an important role in the fulfillment of tax duties and the degree of complexity of the tax system with its multiplicity of taxes and fees fosters the culture of nonpayment, all this entails that pay more those who should less.

*Keywords:* Evasion; Impositive Pressure; Culture; Complexity; Argentina.

## Nota para los Profesionales

Tabla 1.

*Notas para los Evaluadores.*

---

Qué es lo que ya se sabe sobre el tema:

1. La evasión impositiva es un fenómeno que se manifiesta desde que existen los impuestos, tanto en países desarrollados como en aquellos países en vías de desarrollo.
2. En Argentina la evasión de impuestos se encuentra en un nivel elevado.
3. En diversas investigaciones se considera a la presión impositiva como la causa de mayor incidencia en la evasión.

---

Qué añade este trabajo:

4. Centra el estudio en dos impuestos: Impuestos a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado y recopila resultados de encuestas a contribuyentes y entrevistas a profesionales (Contadores Públicos).
5. Considera la falta de conciencia tributaria en la sociedad como una causa de importante incidencia en la evasión al igual que la presión impositiva.
6. Incorpora la complejidad del sistema tributario como variable complementaria a las demás causas de evasión.

---

Implicaciones para la práctica/políticas:

7. Necesidad de fomentar la conciencia fiscal en la sociedad logrando una cultura de cumplimiento, a través de la educación, los medios, la información y asesoramiento en tiempo y forma por parte de los profesionales.
  8. Existencia de un sistema tributario simple, homogéneo, fácil de aplicar y administrar.
  9. Necesidad de mayor transparencia y eficiencia del gasto público y por parte de la Administración Tributaria.
-

## Índice

<i>Introducción</i> .....	08
<i>Marco Teórico</i> .....	14
1. Algunos de los antecedentes generales: datos empíricos previos.....	14
2. Modelos Teóricos aplicados a la evasión impositiva.....	18
3. Administración Tributaria. Concepto.....	20
4. Sistema Tributario Argentino. Concepto.....	21
5. Impuesto a las Ganancias. Antecedentes y concepto.....	25
6. Impuesto al Valor Agregado. Antecedentes y concepto.....	25
7. Diferencia de conceptos: Evasión, Elusión y Economía de Opción.....	27
8. La cultura tributaria y su incidencia en la evasión.....	32
9. La complejidad del Sistema Tributario.....	35
10. Presión tributaria y su relación con la evasión.....	37
11. Ley Penal Tributaria 24.769 y modificatorias.....	39
12. Funciones del Contador Público y su responsabilidad penal.....	42
<i>Objetivos de Investigación</i> .....	44
<i>Metodología</i> .....	45
<i>Resultados</i> .....	49
1. Resultados obtenidos a través del Análisis de Contenido.....	49
2. Resultados obtenidos a través de la Encuesta.....	52
3. Resultados obtenidos a través de la Entrevista.....	61
<i>Discusión</i> .....	63

1. Implicancias Teóricas.....	<b>63</b>
2. Implicancias Prácticas.....	<b>67</b>
3. Limitaciones y Futuras Líneas de Investigación.....	<b>68</b>
4. Conclusiones.....	<b>69</b>
<i>Referencias</i> .....	<b>71</b>
<i>Anexos</i> .....	<b>77</b>
1. Anexo I: Cuestionario.....	<b>77</b>
2. Anexo II: Guía de Pautas.....	<b>80</b>

## Introducción.

La evasión impositiva es un fenómeno generalizado y de gran preocupación para las Administraciones Tributarias, el cual viene manifestándose hace décadas tanto en países desarrollados como en países en vías de desarrollo, ya que mientras existan impuestos, van a existir incumplimientos (Alink & Van Kommer, 2011). Como señala Jiménez (2003) la evasión se originó con el mismo surgimiento de su pago, el cual fue aplicado primero por los romanos y se denominó *Tributum*. Si bien el país cuenta con un amplio sistema tributario, se hará enfoque sobre los impuestos nacionales, en especial el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado (IVA), ya que son los impuestos que representan la mayor recaudación en el país.

El Estado se vale para esta función de un ente autárquico, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) organismo que es el encargado en sede administrativa de entender y llevar adelante todo lo relacionado con la investigación, verificación y fiscalización de lo relacionado a la materia tributaria bajo su órbita, además de la seguridad social y aduanas (Decreto 618/97). Para cubrir las necesidades de la sociedad, el Estado necesita disponer de recursos, que los obtiene de manera general a través del ejercicio de su poder tributario, del usufructo de los bienes propios que el Estado posee y los recursos del endeudamiento a través del crédito público (Aquino, 2008).

Al referirse a los recursos tributarios, la ausencia de estos hace que se produzca en las arcas del Estado una insuficiencia de fondos para cumplir sus funciones básicas y su correspondiente plan de gobierno, esta falta de recursos es lo que se denomina “evasión fiscal” (Garbiglia, 2015) & (Aquino, 2008). La ausencia de recursos o incumplimiento con los impuestos sucede en todas las sociedades del mundo que tienen un sistema tributario, al mismo tiempo, es más probable que en muchas sociedades la gran mayoría de la población no cumpla con sus obligaciones fiscales, por lo que se considera una cuestión complicada (Alink & Van Kommer, 2011).

Se puede definir jurídicamente a este fenómeno 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 vigentes” (Villegas, 1993, p. 337). Este concepto tiene varios elementos, entre ellos existe la disminución o eliminación con respecto a la recaudación de tributos, la transgresión de una ley por parte de los sujetos y los medios utilizados para concretar la evasión. Este fenómeno no tiene una única causa y fácilmente detectable, sino que su origen radica en una serie de elementos o circunstancias que definen la existencia y desarrollo de este fenómeno de la evasión tributaria (Messina, 2012) & (Camargo Hernández, 2005). Aplicado esto al ámbito de las empresas, como lo indica Jiménez (2003), las causas de evasión en las mismas se dan por aspectos tanto de orden externo como la legislación fiscal, la competencia desleal de aquellos que no pagan impuestos, y aspectos de orden interno como la administración y cultura imperante en las empresas.

Para tratar de determinar las causas de la evasión se han realizado diversas investigaciones tanto nacionales como internacionales, los cuales se consideran importantes antecedentes en el tema. También se han utilizado diferentes metodologías para llevarlas a cabo desde encuestas, enfoque experimental o juegos de simulación hasta análisis econométricos. Uno de los primeros estudios es el de Allingham & Sandmo en 1972 (citado en Macías, Agudelo & López, 2007) los cuales hicieron un análisis teórico del sistema de la evasión fiscal, lo que llevo que desde entonces este estudio se vuelva popular, establecieron el modelo de maximización de la utilidad. Pero se considera que el mismo no explica porque la mayoría de los contribuyentes cumple incluso en situaciones en las que casi no hay probabilidad de ser detectado (James, Hasseldine, Hite & Toumi, 2001).

Autores como Bellina, Barrenechea & Martínez ( 2008) consideran que la evasión tiende a aumentar, por mayores alícuotas impositivas en especial se centran en la tendencia creciente de las alícuotas del Impuesto al Valor Agregado (IVA), por el aumento en la presión fiscal y la emergencia de crisis económicas e institucionales. A su vez, Solari (2010) determinó que la evasión en Argentina ocurre en gran medida, y se considera como las causas más importantes de la misma, en primer lugar el exceso de presión tributaria, seguido por la intención de lograr mayor ganancia evitando el pago y la falta de conciencia tributaria.

Además de factores económicos, se considera que existen otros factores que inciden en la evasión como factores administrativos que incluye las sanciones y

auditorías fiscales, así como factores demográficos relacionado con la edad y educación (Ameyaw & Dzaka, 2016). En relación a la edad se considera que los contribuyentes, en especial de 65 años o más son más conformistas y cumplen sus impuestos en mayor nivel que aquellos más jóvenes, ya que estos buscan más riesgos y son menos sensibles a las penas. En cuanto a la educación esta juega un rol importante ya que una educación superior puede influir el cumplimiento en ambas direcciones: la mejor comprensión puede aumentar el cumplimiento o disminuirlo (Alink & Van Kommer, 2011). Otros autores consideran que el problema de la evasión no se encuentra relacionado sólo con factores económicos, políticos, técnicos, jurídicos y psicosociales sino que va más allá y se relaciona con factores de motivación por ello se afirma que las motivaciones y actitudes juegan un papel importante en las decisiones fiscales ( Sanabria Ortiz, 1999) & (Garcés Moreano, 1981).

A partir de las medidas para combatir la evasión, Chelala & Guiarrizzo (2014) han determinado que si bien las penas y castigos tienden a promover el pago de impuestos, las mismas no alcanzan para inducir el cumplimiento voluntario. Es decir, se considera que las sanciones no son totalmente efectivas (Kirchler, 1998). Incluso pueden llegar a ser contraproducentes ya que la amenaza y la coerción por parte de la Administración Tributaria puede producir conductas contrarias en personas que reaccionan en contra el uso del poder (Blumenthal, Christian & Slemrod, 1998). Por su parte Friedland, Maital & Rutemberg (1978) a través de un juego de simulación constituido por una muestra reducida de estudiantes universitarios se logró determinar que un sistema de sanciones elevadas produce mejores resultados que inspecciones o auditorías frecuentes, es decir que inducen mejor al cumplimiento pero si existen tipos impositivos elevados y el sistema de sanciones no es rígido, es decir no hace que los sujetos cumplan con las normas en forma severa, termina provocando mayor evasión.

Chelala & Guiarrizzo (2014) lograron demostrar que los premios o estímulos inciden de manera clara en la predisposición de los contribuyentes a pagar impuestos, aunque no de la manera esperada, es decir que esta predisposición depende del tipo de premio y de la interpretación que haga el contribuyente del beneficio que efectivamente recibe. En línea contraria se encuentran los resultados de Schawartz &

Orleans (1967) los cuales consideran y se basan en que generar conciencia fiscal en los contribuyentes resulta más efectivo que las sanciones ya que produce en los contribuyentes una conducta de cumplimiento.

Según Fatás & Roig (2004) determinaron que la percepción de los contribuyentes con respecto a la equidad del Sistema Tributario, traducido en una distribución más igualitaria de los recursos, genera mayor cumplimiento fiscal. Por su parte, Macon (citado en Macías et al. 2007) afirma que "... la evasión no debería reflejar la reducción de la recaudación sino la reducción de la equidad y cuantificar en qué medida han dejado de aportar los evasores respecto a los que cumplen" (Macías et al., 2007, p. 79). Es decir se busca determinar qué es lo que debe pagar un contribuyente de acuerdo al tipo de actividad, el nivel de ventas y otros indicadores. A partir de allí se inicia una fiscalización a aquellos que estén más alejados de lo que efectivamente le correspondería pagar como contribuyente, de esta manera se trata de inducir a los incumplidores a pagar más y con ello reducir la desviación estándar.

Para el autor Barros Vio (2013) ante el dilema de pagar o no pagar impuestos, el sujeto realiza una decisión defectuosa, ya que al ahorrar el dinero busca maximizar las utilidades para luego aplicarlo en otros gastos, sin embargo, todos los sujetos se perjudican si todos toman la misma decisión de no pagar, ya que el Estado iría a la bancarrota si muchas personas decidieran no cumplir con las leyes fiscales. Por lo tanto, el sistema impositivo y su eficiencia tienen relación con la redistribución del ingreso y el bienestar social, la evasión no se trata solo de un problema fiscal ya que afecta otras áreas como la competitividad, la inversión, las exportaciones y la equidad distributiva (Agosto, 2017). No se puede tener una buena recaudación con un elevado nivel de evasión por lo que un alto índice de la misma significa que la recaudación tributaria está lejos de lo real y que existen fallas que deben ser tratadas.

Frente a este planteamiento y teniendo en cuenta la importancia de cumplir con la tributación para el desarrollo del país, se considera necesario plantear los siguientes interrogantes. ¿Cuáles son los principales motivos o causas de la evasión impositiva? ¿La conciencia fiscal en la sociedad juega un papel importante en el cumplimiento de las obligaciones impositivas? ¿Es posible que la falta de conciencia fiscal y la complejidad del sistema tributario, constituyan causas principales de la evasión? ¿Qué acciones se pueden llevar adelante para reducir este fenómeno?

A partir de dichos interrogantes se plantea como hipótesis del presente trabajo que la falta de cultura tributaria y la complejidad del sistema tributario constituyen causas de evasión, en igual importancia que el exceso de presión impositiva, destacada como causa principal por los autores, dichas variables determinan el comportamiento evasor de los contribuyentes, generando rechazo al pago de impuestos, de forma total o parcial, provocando el fenómeno de la evasión impositiva. Al hablar de falta de cultura tributaria esta se encuentra ligada a una carencia de conciencia tributaria ya que la sociedad no ha desarrollado un sentido de pertenencia y cooperación para con el Estado (Casares, 2014).

A lo largo del presente trabajo de investigación, se pretende dar respuesta a los interrogantes, se considera importante su desarrollo debido a que mediante la información que se obtenga, permita aproximarse a conocer y determinar las causas o motivos que dan origen al fenómeno de la evasión. De esta manera, conociendo el origen del problema es posible establecer medidas de acción que ayuden a reducir la evasión y en consecuencia el deterioro que este fenómeno trae consigo, ya que el Estado necesita los recursos para cumplir con su plan de gobierno.

El presente trabajo continua con el apartado denominado Marco Teórico de la investigación donde se presentan algunos antecedentes relacionados a datos empíricos sobre la evasión, diferentes modelos que tratan de explicar el fenómeno, conceptualización de Administración Tributaria, Sistema Tributario Argentino, antecedentes y concepto del Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado, diferenciación de conceptos (evasión, elusión y economía de opción), se explican las variables tomadas como base del presente trabajo (cultura tributaria, complejidad del sistema tributario y presión impositiva) las cuales se consideró en la hipótesis como causas principales de la evasión y se realiza un análisis de la Ley Penal Tributaria por su relación con la evasión .

Además por ser un tema vinculado al Profesional en Ciencias Económicas, sujeto nombrado en el artículo 20 de la Ley 25.246 Encubrimiento y Lavado de Activos (2000), como sujeto obligado a informar delitos de evasión a la Unidad de Información Financiera (UIF), se considera importante exponer las diferentes funciones que puede ejercer el Contador Público y su responsabilidad penal en las mismas. En el siguiente apartado se plantean los objetivos que se pretenden lograr,

los cuales se clasifican en un objetivo general y seis objetivos específicos. Se expone la metodología empleada para responder a cada uno de ellos, utilizando análisis de contenido, encuestas y entrevistas. Para finalizar, los resultados y discusión de la presente investigación, además se puede visualizar los apartados de referencias que han sido utilizados como base del presente trabajo y los anexos correspondientes.

## **Marco Teórico.**

### 1. Algunos de los antecedentes generales: datos empíricos previos.

En México, Jiménez (2003) realizó una investigación bibliográfica aplicada a las pequeñas y medianas empresas mexicanas para determinar las causas de evasión en las mismas. Además se utilizaron entrevistas a expertos fiscales (abogados y contadores), se dividieron las causas de evasión en variables externas e internas a la empresa. Como resultado se obtuvo que el 90 % de los expertos coinciden en que los impuestos tienen un impacto muy importante en la empresa, el 100 % considera que la legislación es compleja, más del 80 % está de acuerdo en que existen fallas en el proceso de fiscalización y la existencia de un alto nivel de burocracia, alrededor del 70 % considera que existen deficiencias en la administración de las empresas con precaria planificación fiscal y más del 90 % considera la relación entre la cultura fiscal y el comportamiento de los empresarios provocado por un bajo nivel en educación tributaria.

En España, Fatás & Roig (2004) han realizado un experimento de campo cuyo objetivo era determinar si la distribución de recursos tiene incidencia en la evasión con la existencia de inspección y sanción. En el mismo participaron 80 estudiantes de licenciatura de la Universidad de Valencia, dividido en dos sesiones de 40 participantes cada una. Ambas sesiones tenían el mismo procedimiento y diseño, la diferencia radicó en las distribuciones de los recursos lo que producía efecto en las decisiones de los participantes, la única decisión que debían tomar era la de declarar la cantidad de recursos que decían tener. Como resultado se obtuvo que el porcentaje medio declarado fue superior al 68 %, porcentaje que supera a otros experimentos similares. Con este experimento se confirmó que la evasión fiscal está muy relacionada con la distribución heterogénea de los recursos, a mayor igualdad mayor cumplimiento fiscal. Además expresa que ante la existencia de mejorar la equidad del sistema tributario, provoca una mejora en el cumplimiento.

En Argentina, Bellina et al. (2008) han realizado un trabajo basado en observaciones de diferentes estudios sobre los principales determinantes de la evasión, se tomó como base las mayores alícuotas impositivas en especial se centran en la

tendencia creciente de las alícuotas del Impuesto al Valor Agregado (IVA), por el aumento en la presión fiscal y la emergencia de crisis económicas e institucionales.

Como resultado se obtuvo que estos determinantes se fundan en el desconocimiento y desconfianza por parte de los ciudadanos del verdadero destino de lo recaudado en impuestos por parte del Estado, ya que al aumentar las alícuotas no perciben los contribuyentes una garantía de equidad, a su vez el Estado al ejercer mayor presión provoca mayor resistencia a pagar más por parte de los contribuyente. Se considera que la evasión aumenta más en tiempo de crisis ya que los contribuyentes perciben debilidad por parte de los organismos recaudadores y un menor riesgo de ser castigado con penas, es decir que por la inestabilidad del sistema les preocupa más sus ingresos que ser castigado por evadir, también se destaca que en tiempo de crisis, la recaudación del IVA cae mucho más pero su recupero es lento en períodos normales.

En Argentina, Solari (2010) realizó un estudio para determinar la percepción que tienen los Contadores y Abogados sobre la evasión tributaria. Este estudio se basó en una encuesta realizada a dichos profesionales de diferentes lugares del país, Como resultado determinó que la evasión en Argentina ocurre en gran medida, y se considera como las causas más importantes de la misma, en primer lugar el exceso de presión tributaria (21,01%), en segundo lugar lograr mayor ganancia evitando el pago (18.12%) y en tercer lugar la falta de conciencia tributaria por parte de los contribuyentes (15.94%), además estos perciben que los impuestos que pagan no corresponden con los servicios y prestaciones públicas que reciben, lo que provoca en los contribuyentes la evasión. Otro resultado interesante, el (93,99%) de los encuestados considera que la evasión es un delito, a su vez el (82%) considera que está bien que la evasión sea un delito.

En Argentina, Barros Vio (2013) realizó un trabajo basado en el modelo desarrollado por Weigel, Heissing & Elffers en 1987. Su objetivo se basó en dar respuesta al interrogante de ¿por qué algunas personas pagan impuestos y otras no? El modelo se basó en dos conjuntos de variables. Variables de instigación (insatisfacción con las autoridades fiscales, indicador de retorno y personalidad) y variables de limitaciones (penalización legal, control social y postura frente al incumplimiento de las leyes fiscales). Las primeras se aplican en el momento en que el sujeto decide

pagar o no, es decir la percepción del sujeto, la retribución que recibe si llegara a pagar. Las segundas variables se aplican cuando el sujeto incumple con el deber de pagar, es decir las sanciones que le pueden aplicar, como es visto por la sociedad ante el incumplimiento. Como conclusión el autor afirma que cada variable debe ser analizada de manera individual pero como investigador se debe de tener un panorama amplio, la decisión final de los sujetos de pagar o no está determinada por un conjunto de variables que se interrelacionan y que permiten explicar el cumplimiento de las leyes fiscales.

También en Argentina, Chelala & Guiarrizzo (2014) han realizado un estudio para determinar cuándo los premios o castigos promueven el pago de impuestos. Este estudio se basó en un experimento de simulación de cumplimiento tributario para determinar qué conducta adoptan los mismos ante diferentes premios o estímulos que promuevan el pago de impuestos, logren reducir la evasión y produzcan el cumplimiento voluntario. La muestra estaba constituida por 60 estudiantes universitarios argentinos, entre 21-25 años, donde se los dividía en tres grupos con diferentes premios y diferentes probabilidades de ser auditados.

- Grupo 1: no había incentivos por el pago de impuestos pero sí un 25% de probabilidad de fiscalización y multa por incumplimiento. El 35% de los participantes pagó todo el tributo y el 65% evadió en forma total o parcial.
- Grupo 2: misma probabilidad de ser auditado y multa del Grupo 1, pero había incentivo de \$5 para quién cumpliera totalmente el pago del impuesto, bonificación probable del 25% del impuesto pagado. El 55% de los participantes pagó todo el tributo y la tasa de incumplimiento fue del 45%, por lo que hubo evasión de forma total y en otros casos de manera parcial.
- Grupo 3: misma probabilidad de ser auditado y multa, pero el incentivo era de \$2, es decir una bonificación cierta del 10% del impuesto pagado, para quien cumpliera en forma total con el impuesto. La tasa de cumplimiento total fue del 40 % y la tasa de incumplimiento o de evasión fue del 60 %, mayor al del grupo 2. Esto se debe a que el

monto bonificado en el grupo anterior era mayor aunque fuera probable.

Como resultado se obtuvo que los métodos tradicionales utilizados por el Gobierno como las multas, penas y los controles para obtener el cumplimiento esperado, suelen estar por debajo de las expectativas. Por lo tanto se lo ha complementado con formas alternativas como los incentivos a quienes cumplen las normas. Estos premios o estímulos inciden de manera clara en la predisposición de los contribuyentes a pagar impuestos, aunque no de la manera esperada, es decir que esta predisposición depende del tipo de premio y de la interpretación que haga el contribuyente del beneficio que efectivamente recibe, además en el caso de aquellos contribuyentes que evaden, como ejemplo en el grupo 3 del experimento, son los que tienen menos aversión al riesgo por lo que para inducir al cumplimiento voluntario se requiere de premios o estímulos más significativos para lograr un cambio de conducta en los mismos.

En Ghana, Ameyaw & Dzaka (2016) han realizado un estudio basado en una encuesta llevada a cabo en 10 capitales regionales de Ghana, en la misma se seleccionó a 50 contribuyentes de 20 - 61 años o más, la selección fue al azar de cada una de las capitales, por lo que se aplicaron 500 cuestionarios de los cuales se obtuvo respuesta de 432 encuestados, cada cuestionario tenía 33 preguntas y se dividía en dos partes, en la primera parte eran características demográficas de los contribuyentes y en la segunda parte declaraciones de estos contribuyentes ante la evasión. La muestra comprendía asalariados, trabajadores de instituciones públicas/ privadas y autónomos. En dicha encuesta se determinó los factores que tienen un efecto prejudicial sobre la evasión fiscal, como resultado se obtuvo una enorme brecha entre la cantidad de impuestos que los contribuyentes deben y la cantidad de impuestos efectivamente pagados y esto se debía a 4 tipos de factores los cuales se considera como causas de la evasión:

- Fiscalidad y factores fiscales: la volatilidad de las tasas impositivas se reconoce como el principal factor determinante de la evasión provocando disconformidad en los contribuyentes y afectando los ingresos.
- Factores Administrativos: las sanciones fiscales y las auditorías fiscales sirven como un modelo de disuasión para los contribuyentes, es decir que un

incremento de las sanciones puede reducir la evasión pero si estas van más allá de un límite establecido es prohibitivo debido a la expulsión del cumplimiento voluntario.

- Factores económicos: las fluctuaciones en el nivel de ingreso estimulan o minimizan el cumplimiento de impuestos.
- Factores demográficos como la edad y la educación que presenten los evasores, es decir los más jóvenes tienden a buscar más riesgos y no temen a las sanciones, en cambio en aquellos que tienen 65 años o más cumplen con sus impuestos. En cuanto a la educación surgieron resultados contradictorios, una mejor educación produce más o menos evasión.

## 2. Modelos teóricos aplicados a la evasión impositiva.

Uno de los principales modelos para explicar la evasión es el trabajo pionero de Allingham & Sandmo en 1972 (citado en Macías et al. 2007), el cual tuvo como punto de partida que la racionalidad económica del contribuyente lo induce a maximizar el beneficio; de esta manera, si el ingreso no declarado (YND) multiplicado por la tarifa de impuesto (T) es menor que las sanciones (S) multiplicadas por la probabilidad de ser detectado (Ps), no encontrará conveniente evadir:  $[(YND) (T) < (S) (Ps)]$ .

Se determinó que la decisión de evadir es subjetiva y se basa en la utilidad que le genera al sujeto el omitir declarar ingresos, su predisposición al riesgo al ocultar renta y la probabilidad de ser descubierto por la actividad inspectora. Esto explica que un aumento de tarifas aumentará el deseo de los contribuyentes a evadir como en el caso de las tarifas elevadas en escalas progresivas y que al aumentar las actividades de fiscalización o las sanciones, el nivel de evasión disminuye (Macías et al. 2007).

Siguiendo con Garbiglia (2015) expone en su trabajo cuatro modelos que tratan de explicar la evasión, si bien se aclara que no son los únicos existentes y que los mismos no son exactos ya que cuentan con limitaciones y contradicciones en algunos aspectos, a su vez los mismos muestran aspectos parciales sobre las causas de la evasión pero resulta interesante exponerlos en el presente trabajo para conocerlos y diferenciarlos: Modelos Económicos, Modelos de Evidencia Empírica, Modelos de simulación-Métodos experimentales y Modelo Psico-Económico o de fraude fiscal.

- Modelos Económicos: parte de las variables (ingresos no declarados, probabilidad de ser inspeccionado, alícuota proporcional del gravamen y nivel de sanciones impuestas) y sostiene que el contribuyente busca maximizar sus ingresos por lo que en un contexto de incertidumbre cuanto mayor sean los beneficios potenciales que obtenga sin ser detectado en relación con los costos potenciales si llegara a ser detectado y sancionado, es más probable que el contribuyente intente evadir (Garbiglia, 2015).
- Modelos de Evidencia Empírica: se basan en muestras y parte de las variables ( relación entre las prestaciones públicas y contribuciones, las actividades de fiscalización y sanciones, la percepción sobre el comportamiento de otros contribuyentes) y sostiene que cuanto mayor son las actividades de fiscalización y la probabilidad de ser detectado menor es la evasión ya que se perciben mayores sanciones, a su vez cuando se observa inequidad entre los contribuyentes que están en la misma situación económica o hay conocimiento de gran cantidad de evasores provoca desobediencia a las normas, dando como resultado una mayor evasión (Garbiglia, 2015).
- Modelos de Simulación-Métodos Experimentales: se basan en analizar el comportamiento de los contribuyentes ante cambios en el entorno que lo lleven a tomar decisiones hipotéticas de evasión y permitir observar su comportamiento. Tiene como variables (la relación entre la inequidad y la evasión) sostiene que el incumplimiento fiscal surge por la valoración de los contribuyentes hacia los bienes y servicios que han sido financiados con sus impuestos, es decir que si el contribuyente percibe inequidad por parte del gobierno, se produce mayor evasión. Además se destaca que en este modelo tienen una importante influencia las normas de comportamiento sociales por cuanto los resultados serán diferentes según el país analizado y se obtiene resultados más amplios que los modelos teóricos y empíricos. (Garbiglia, 2015).
- Modelo Psico-Económico o de fraude fiscal: este modelo va más allá y se basa en un análisis cualitativo teniendo en cuenta las características personales, percepción de los contribuyentes hacia la Administración Tributaria, las actitudes, el comportamiento honesto/deshonesto y sostiene que el

comportamiento evasivo se explica por la predisposición del contribuyente de engañar al fisco, es decir tener la intención real de defraudar, la oportunidad para cometer el fraude y la habilidad subjetiva. Juega un importante papel el grado de aceptación o rechazo que tienen los contribuyentes hacia el Sistema Tributario, además de la falta de solidaridad. (Garbiglia, 2015).

### 3. Administración Tributaria. Concepto.

Las Administraciones Tributarias administran los impuestos, implementan y hacen cumplir las leyes impositivas y reciben sus mandatos por ley. Entre sus funciones se pueden nombrar el registro de contribuyentes, lo cual incluye la detección de falta de registro y registro falso; procesar declaraciones juradas, retenciones e informaciones de terceros; examinar que la información recibida esté completa y sea correcta, esto incluye la actividad de auditoría; manejar quejas y apelaciones administrativas; detectar y perseguir el fraude impositivo (Alink & Van Kommer, 2011)

La Administración Tributaria en Argentina se encuentra a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), es una de las dependencias principales del gobierno nacional y es responsable directo ante el Ministerio de Economía, creado en 1997 (Decreto 618/1997). Es responsable de la aplicación, recaudación y fiscalización de los impuestos nacionales y los recursos de la seguridad social y aduanas. La gestión de la AFIP está a cargo del Administrador Federal, es la máxima autoridad del organismo y tiene facultades de organización interna, reglamentación, interpretación, dirección y de juez administrativo. El nivel inmediato inferior está integrado por tres Directores Generales: la Dirección General Impositiva, la Dirección General de Aduanas y la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP, 1997).

Según lo establecido por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), de la cual Argentina es miembro se considera que "...la declaración de misión muestra la dirección en la que deberá desarrollarse la organización y lo que debe lograrse en el futuro. En general, una misión no incluye indicadores de cantidad, como tampoco indica límites de tiempo. Las mismas son

señaladas en el plan estratégico o anual; y forman la elaboración detallada y concreta de una misión” (Alink & Van Kommer, 2000, p.24).

Teniendo en cuenta las diversas declaraciones de misión de Administraciones Tributarias del CIAT, esta puede concluir que la misión de una Administración Tributaria es aplicar eficazmente el sistema tributario, con equidad y eficiencia, logrando la confianza pública en su actuación y promoviendo el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, para contribuir al bienestar de la comunidad (Alink & Van Kommer, 2000). De lo expuesto se deduce que la Administración Tributaria tiene un papel principal en el cumplimiento del plan de gobierno por parte del Estado, ya que si esta cumple su función con calidad, su actuar influye en la recaudación.

La Administración Tributaria para ejercer sus funciones necesita de una estructura determinada, la cual debe adecuarse al tipo de sociedad (Agüero et al., 2009). Dichas funciones son:

- Aplicación: se refiere a cómo se administran los gravámenes, es decir a la fijación de vencimientos, a la confección de formularios entre otros.
- Percepción: es la función de recaudar impuestos, accesorios y multas.
- Fiscalización: verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias cuyo control está a su cargo (Agüero et al., 2009).

#### 4. Sistema Tributario Argentino. Concepto.

El sistema tributario es el conjunto de tributos establecidos en el país que responde a principios económicos y políticos, en una época determinada.

Los sistemas tributarios están integrados con los impuestos que cada país adopta según su género de producción, su naturaleza geográfica, su forma política, sus necesidades, sus tradiciones, por lo que no es posible establecer un sistema tributario ideal para todos los países ni para un país determinado. Lo primero que debemos establecer para lograr un sistema, es que deben existir distintos elementos, enlaces entre los mismos, un orden y un objetivo preestablecido y común. Partiendo de estos presupuestos podemos decir que

un sistema es un conjunto de elementos y sus enlaces, ordenados de una forma específica para el cumplimiento de un objetivo preestablecido y común. (Rinaldi, 2008, p.2)

De lo expuesto se puede inferir que cada país cuenta con su conjunto de tributos e instituciones acorde a su estructura social, es decir que el sistema tributario debe estar diseñado para una determinada situación económica, política y social, siempre logrando adaptarse a su evolución. Además en un gobierno federal, como es Argentina, implica que tanto las 23 provincias como la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, poseen la potestad de gravar a la población y a la actividad económica con impuestos, para financiar su nivel de gasto público.

A su vez, el gasto público se compone de bienes públicos puros, como la defensa, la seguridad y la justicia, gasto gubernamental de los tres poderes del Estado, gasto público social, que busca el fin de promover el desarrollo social y humano a través de la educación, la salud, los programas de empleo, el gasto en jubilaciones, y el gasto en obra pública, todos estos rubros justifican la existencia de un sistema tributario (Dagnino Pastore, J. M., 2007). Según Stiglitz (2000) en su libro titulado *La economía del sector público*, un buen sistema tributario debe reunir las siguientes condiciones:

- Eficiencia económica: los impuestos influyen en la conducta de la gente; por lo que el sistema tributario no debe producir efectos distorsionadores ni interferir en la asignación eficiente de recursos.
- Sencillez administrativa: la administración del sistema fiscal tiene costos directos e indirectos que el contribuyente debe pagar y que dependen de una serie de factores, tales como: archivo de información necesaria para declaraciones, contratación de asesores fiscales y contables debido a la complejidad del sistema, entre otros. Además, la complejidad del sistema tributario tiene una alta correlación con los niveles de evasión. Por lo tanto, una administración compleja, no solo genera mayores costos para el contribuyente sino también para el Estado.
- Flexibilidad: los cambios de las circunstancias exigen modificar los tipos impositivos. Estos ajustes son fáciles de realizar en el caso de algunas

estructuras impositivas; existen casos que requieren un amplio debate político y en otras, se realizan automáticamente.

- Responsabilidad política: se refleja cuando los impuestos varían como consecuencia de cambios legislativos, y el gobierno recurre repetidamente a los ciudadanos para que valoren si están gastando demasiado o excesivamente poco.
- Justicia: relacionado al concepto de equidad, equidad horizontal (los individuos se consideran iguales en todos los aspectos) y equidad vertical (algunos se encuentran en mejores condiciones que otros para pagar impuestos). De tal manera que, si los contribuyentes perciben que el sistema tributario es justo, mayor será su aceptación y el cumplimiento de sus obligaciones será voluntario.

A su vez existen los llamados *Principios Constitucionales* que son limitaciones establecidas al poder de imperio que posee la Administración Tributaria, estas limitaciones emergen de la Constitución Nacional (1994). Los mismos son legalidad, igualdad, generalidad, no confiscatoriedad, proporcionalidad y control judicial, es decir que los impuestos deben ser creados por ley, debe existir equidad entre sujetos que enfrentan la misma situación económica enfrentando la misma carga impositiva, la necesidad de equilibrar el poder del Estado para aplicar tributos con el derecho individual de propiedad y el poder judicial tiene potestad para intervenir en algunos aspectos de las leyes tributarias o de los procedimientos que realiza la Administración Tributaria para determinar un tributo. (Constitución Nacional, 1994)

Por su parte el autor Agosto (2017) afirma que el sistema tributario Argentino se caracteriza por el predominio de los impuestos indirectos que gravan bienes y servicios, con un esquema similar al de otros países latinoamericanos, a su vez este sistema se basa en tres rubros que representan la mayor recaudación del país, estos son el Impuesto a las Ganancias, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y las Contribuciones a la Seguridad Social. En el año 2016, la recaudación total represento el 34% del PBI. Los principales rubros de recaudación representó el 19,5% (Impuesto a las Ganancias), 25.9 % (IVA) y 31,9% (Contribuciones) del total recaudado.

En la siguiente figura se exponen los impuestos vigentes en Argentina, los cuales se considera que son 28 en total, Agosto (2017) en su trabajo los agrupa en seis categorías: impuestos sobre ingresos, beneficios y ganancias de capital; Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social; impuestos sobre la Propiedad; impuestos internos sobre Bienes y Servicios; impuestos sobre el Comercio y las Transacciones Internacionales.

<b>Categoría de Tributo</b>	<b>Tributos vigentes</b>
<b>Impuestos sobre los ingresos, beneficios y ganancias de capital</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Impuesto a las Ganancias</li> <li>• Gravamen de emergencia sobre Premios de Determinados Juegos de Sorteos y Concursos Deportivos</li> <li>• Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta</li> </ul>
<b>Aportes y contribuciones a la Seguridad Social</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Régimen de empleados en relación de dependencia</li> <li>• Régimen de trabajadores autónomos</li> <li>• Régimen para el personal de casas particulares</li> </ul>
<b>Impuestos sobre la propiedad</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Impuesto sobre los Bienes Personales</li> <li>• Contribución especial sobre el Capital de las Cooperativas</li> <li>• Impuestos a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas</li> <li>• Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias</li> </ul>
<b>Impuestos internos sobre bienes y servicios</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Impuesto al valor agregado (IVA)</li> <li>• Impuestos internos (sobre bienes y servicios)</li> <li>• Impuestos sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural</li> <li>• Impuesto a la Energía Eléctrica</li> <li>• Impuesto Adicional de Emergencia sobre Cigarrillos</li> <li>• Fondo Especial del Tabaco</li> <li>• Impuesto a las Entradas de Espectáculos Cinematográficos</li> <li>• Impuesto a los Videogramas Grabados</li> <li>• Impuesto a los Servicios de Comunicación Audiovisual</li> <li>• Impuesto sobre el Gas Oil y el Gas Licuado para uso Automotor</li> <li>• Impuesto sobre Naftas y Gas Natural destinado a GNC</li> <li>• Recargo al Gas Natural</li> <li>• Impuesto sobre el Abono de Telefonía Celular</li> </ul>
<b>Impuestos sobre el comercio y las transacciones internacionales</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Derechos de Importación</li> <li>• Derechos de Exportación</li> <li>• Tasa de Estadística</li> <li>• Impuesto a los Pasajes al Exterior</li> </ul>
<b>Otros</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Régimen simplificado para pequeños contribuyentes (monotributo)</li> </ul>

*Figura 1.* Tributos nacionales vigentes en la República Argentina. Fuente: Centro de Implementación de Políticas Públicas para la Equidad y el Crecimiento (CIPPEC), en base a datos de DNIAF, Ministerio de Hacienda.

## 5. Impuesto a las Ganancias. Antecedentes y concepto.

La aplicación del impuesto a las ganancias data en Argentina del año 1933, cuando con la figura de “Régimen de Impuesto al Rédito” a través de la Ley 11.682 fue sancionada ese año durante la presidencia de Agustín P. Justo. Se trata de una norma que incluyó la creación de la Dirección General de Impuesto al Rédito, devenida luego en DGI y hoy AFIP. Fue creada por cuestiones extraordinarias y las secuelas de la crisis mundial de 1929, con lo que se preveía originalmente una aplicación válida solo hasta el 31 de diciembre de 1934, aunque como la mayoría de las leyes tributarias temporales y excepcionales motivadas por las crisis, se convirtió en permanente (también es el caso del IVA). Es un impuesto que hace varias décadas ocupa un lugar como tributo nacional (Reig, Gebhardt, & Malvitano, 2010)

El texto original sufrió modificaciones por el decreto-ley 14.338/46 y por la ley 12.965 sancionada el 2 de abril de 1947, mientras que en diciembre de 1973 se sanciona la Ley 20.628 donde, entre los principales aspectos se titula al tributo “Impuestos a las Ganancias” y se establecen las categorías de aplicación actual. Esta última norma volvió a sufrir diversas modificaciones desde 1973 a la fecha.

El mismo no ha variado sensiblemente con el correr de los años, los autores sostienen a este gravamen como directo que recae de manera definitiva en el contribuyente obligado al pago. Tiene las características de ser directo pero si las empresas logran trasladarlo a través de sus precios termina siendo indirecto; personal cuando se refiere a la renta de los individuos o real cuando se refiere a la renta de las sociedades; progresivo cuya tasa de tributación aumenta en la medida que el ingreso aumenta en el caso de persona física o proporcional para las sociedades e incluye rentas reales y presuntas.

## 6. Impuesto al Valor agregado. Antecedentes y concepto.

Según Villegas “...el Impuesto al Valor Agregado (IVA) es una derivación de los impuestos a las ventas, tributos, estos que económicamente inciden sobre los consumos” (Villegas, 2002, p. 771). Este Impuesto comenzó a regir en 1975, el mismo surgió para evitar la distorsión de los impuestos a las ventas en cascada que encarecían los costos de producción. Aunque no parece haber dudas de que el IVA es menos distorsivo que los impuestos en cascada, esto no implica que no genere ningún

tipo de distorsión, o que aquéllas que genera sean insignificantes. Por el contrario, el IVA impone un costo financiero sobre los productores que se traslada hacia delante – en cascada- cuando las condiciones del mercado lo permiten.

En el transcurso de los años la alícuota del IVA ha ido variando, en 1986 a través de una reforma se unificó la alícuota general en el 18%, entre 1988 y 1992 se produjeron marchas y contramarchas llegando a descender hasta el 13% en 1990, en 1991 pasó al 16 %, en 1992-1995 vuelve a subir hasta el 18%. A partir de abril de 1995 se incrementó la tasa hasta el 21% vigente en la actualidad. Con una breve interrupción entre el 18/11/ 2002 – 17/01/2003, donde bajó al 19% (Bellina, Barrenechea & Martínez, 2008). El IVA se considera un impuesto indirecto porque el consumidor no lo paga directamente a la Agencia Tributaria sino que son las empresas las que a lo largo de la cadena productiva lo van recaudando para la Administración Tributaria.

Los vendedores intermediarios tienen el derecho a reembolsarse el IVA que han pagado a otros vendedores que los precedieron en la cadena de comercialización (crédito fiscal), deduciéndolo del monto de IVA cobrado a sus clientes (débito fiscal), y debiendo abonar el saldo al fisco. Los consumidores finales tienen la obligación de pagar el IVA sin derecho a reembolso, lo que es controlado por la Administración Tributaria, obligando a la empresa a entregar justificantes de venta al consumidor final e integrar copias de estas a la contabilidad en la empresa.

El Impuesto al Valor Agregado como un impuesto que se paga en todas las etapas de producción, pero no tiene efecto acumulativo pues el objeto de la imposición no es el valor total del bien sino el mayor valor que el producto adquiere en cada etapa de la producción y distribución desde la primera etapa hasta el producto terminado y como la suma de los valores agregados en las diversas etapas del proceso productivo y distributivo corresponden a un importe del valor total del bien adquirido por el consumidor, el impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas sin omisión tributaria ni dobles oposiciones.(Moya, 2009, p. 292)

De lo expuesto se deduce que este impuesto grava cada una de las etapas de la cadena de circulación de los distintos bienes, hasta llegar al consumidor final

(plurifásico), se trata de un impuesto general, real y no acumulativo, ya que somete al gravamen solo el valor agregado de cada transacción. Además es regresivo es decir, la tasa o gravamen no guarda relación con la capacidad económica de una persona, por lo tanto una persona de menos recursos y una persona adinerada pagarán la misma cantidad de dinero. Por ejemplo cuando compran un bien, ellos pagarán el 21 % de IVA, pero esto implica que la cantidad de dinero que paga el asalariado es mayor en relación a su ingreso y afectará por consiguiente su economía personal, no permitiéndole el desarrollo económico y social de su familia.

## 7. Diferencia de conceptos: Evasión, Elusión y Economía de Opción.

No existe en la doctrina acuerdo unánime con relación a la definición de estos tres conceptos por lo que existen intereses contrapuestos entre el sujeto activo y los sujetos pasivos que hace polémica la discusión de lo legal o no de estos conceptos, y se llega de forma errónea a ser incluidos en una misma definición. Pero esta asimilación de conceptos es errónea para la Administración Tributaria.

### 7.1. Evasión impositiva.

El término evasión es un concepto genérico que contempla toda actividad dirigida a sustraer total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado. La evasión es ilegal porque es intencionado y parte de la voluntad del sujeto el incumplir ya sea en la declaración como en el pago.

Es la disminución de un monto de tributo producido dentro de un país por parte de quienes estando obligados a abonarlo no lo hacen, y en cambio si obtienen beneficios mediante comportamientos fraudulentos. También se puede definir como el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes, en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias. Hay quienes la definen como el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción con la ley, mediante la reducción ilegal de los gravámenes por medio de maniobras engañosas. (C. Hernández, 2005, p. 4)

En palabras de Villegas, define a la evasión como "...Toda eliminación o disminución de un monto tributario producida por parte de quienes están obligados a

abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales” (Villegas, 1993, p. 337).

Según Giorgetti, Armando (1967) considera al fenómeno de la evasión tributaria, como aquel realizado por el sujeto pasivo violando las normas fiscales a través de la acción u omisión de hechos. Además considera evasión a la sustracción total o parcial del pago del tributo previsto por las normas, es decir el hecho de evadir parcialmente ya es considerado como evasión.

De las definiciones expuestas se puede deducir que la evasión tributaria provoca inequidad horizontal, entre los que cumplen y entre quienes no lo hacen y genera pérdidas a la Administración Tributaria por los impuestos dejados de ingresar y por los recursos que se invierten para hacer los respectivos seguimientos, aumentando la presión fiscal y perjudicando a los contribuyentes cumplidores. La decisión que haga una persona de evadir o no, están basados en los costos y beneficios que implican esa decisión, es decir los contribuyentes serán más propensos a evadir el pago cuando el beneficio de no pagar impuestos sea mayor al costo de evadir. Existen ciertos presupuestos para que exista evasión:

- Una persona obligada al pago
- Que no se pague un impuesto al cual estaba obligado al pago
- Que se incumpla la Ley
- No hay evasión sin dolo, es decir, sin intención de causar daño

Se puede decir que la evasión como acción fraudulenta busca evitar el pago de un tributo establecido por Ley. Esta acción por la que el causante infringe la Ley realizando el impago puede tener graves consecuencias para la persona. En el caso de que sea una falta le corresponde sanción, pero si se tratare de un delito correspondería una demanda penal. El estado establece por Ley el recaudo de ciertos tributos para el país y, por ello, no se puede evadir la contribución (Alink & Van Kommer, 2011). Por lo que es realizada y oculta al conocimiento de las autoridades tributarias y, para ello utiliza métodos ilícitos para reducir la cantidad a pagar, este tipo de evasión es *ilegal* y perseguida por la Ley como delito.

Como ejemplos de formas de evadir pueden ser: ocultación o no declaración de ingresos, aumento ilícito de los gastos deducibles, adquisición de subvenciones injustificadas, no emitir comprobantes de pago, entregar comprobantes falsos o apócrifos, utilizar comprobantes de pago de empresas inexistentes para aprovechar indebidamente el crédito fiscal, llevar los libros contables y registros de manera incorrecta, entre otros.

Además es interesante considerar un Informe de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) que se dio a conocer a fines de Julio de 2016, “...estima que el incumplimiento tributario ha ascendido a un monto equivalente a 2,4 puntos del PBI en el caso del IVA y 4,3 puntos del PBI en el caso del impuesto sobre la renta, lo que suma en total de 340 millones de dólares en 2015” (Titelman et al. 2016:107). En promedio, los países de América Latina pierden más del 50% de sus ingresos en concepto del impuesto a la renta y específicamente en Argentina se pierde alrededor del 20% de los ingresos en concepto del Impuesto al Valor Agregado (IVA). En la figura 2 se puede observar una evasión que representa el 6.7 % del PBI regional y se da en mayor medida en el impuesto sobre la renta.



Figura 2. Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (CEPAL)<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Se calcula la recaudación efectiva y la evasión estimada sobre la base de las cifras de la recaudación de ambos impuestos expresados en dólares; la suma de este valor se presenta como porcentaje del PBI de los países informados (Argentina, el Brasil, Chile, Colombia, México, entre otros).

A su vez, según el ranking elaborado por la organización Tax Justice Network (TJN) una ONG global especializada en la investigación sobre impuestos, Argentina se encuentra entre los cinco países con mayor evasión impositiva en 2016. En dicho período el país dejó de recaudar 21.406 millones de dólares, el monto representó alrededor del 4,4% de su PBI.

A partir de lo estimado por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y más allá de las cifras, se deduce que existe elevada evasión en Argentina, la misma se concentra en mayor medida en el Impuesto a las Ganancias en comparación con el IVA, estas pérdidas de ingresos a su vez pueden afectar las políticas de redistribución, el plan de gobierno del Estado y en consecuencia el desarrollo del país.

### 7.2. Elusión impositiva.

Según el Diccionario de la Lengua Española, eludir es esquivar una dificultad, un problema o evitar algo con astucia o maña, lo cual supone que se está dentro de algo, que en el caso concreto sería la obligación tributaria no acaecida y la elusión sería esquivarla o evitarla, es decir se evita estar en el alcance de la definición del hecho imponible.

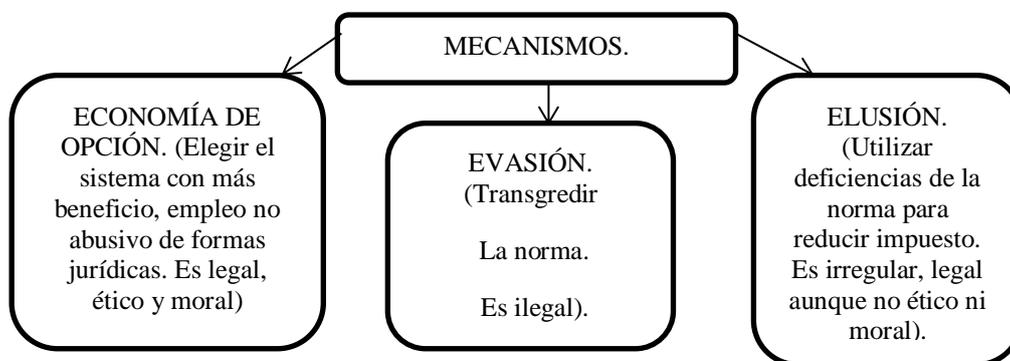
Para Díaz (2010) la elusión parte del ejercicio de una acción lícita, ya que opera dentro de las opciones legales, lo que posibilita reducir o postergar la materialización del hecho imponible. Es decir, la elusión fiscal consiste en evitar o retrasar el pago de determinados impuestos, sin transgredir la ley, utilizando para ello mecanismos y estrategias legales. Puede decirse que es una evasión legal porque no es fiscalizada por las instituciones y en caso de detectarse no puede recibir sanción, es decir que al no investigarse se dificulta cuantificarla. Se puede corregir modificando la legislación. Por ejemplo que un solo negocio se encuentre a nombre de dos personas distintas, cuando se quiere evitar ser Responsable Inscripto y pasa a ser Monotributista, esto es mediante forma legal y solo hay intención de no pagar IVA pero no es sancionable.

### 7.3. Economía de Opción.

Existe una tercera figura llamada economía de opción la cual hace referencia al planeamiento que hace el contribuyente para aprovechar los beneficios tributarios expresamente contemplados en la Ley, no se trata de buscarle la caída y los huecos a la Ley, sino de aprovechar los beneficios que ésta ha contemplado. Son opciones de ahorro fiscal que las propias leyes tributarias, de manera expresa o tácita, ponen a disposición de los sujetos pasivos, es decir no hay fraude a la Ley Tributaria, pues el sujeto se ampara en una norma perfectamente aplicable al caso concreto.

Según Larraz (1952) un requisito esencial de la economía de opción es que exista absoluta concordancia entre lo formalizado y la realidad. Por ejemplo la Ley establece el tratamiento impositivo de la compraventa y del arrendamiento, el contribuyente que opte por uno u otro negocio jurídico comprará o arrendará tanto en la formalización del contrato como en su contenido operativo.

Puede decirse que se sustenta en el principio universal de que nadie tiene que organizar sus negocios de la forma que pague más impuestos. Es decir, el negocio realizado es transparente, abierto, legítimo y coincide con el propósito real de quienes intervienen en él. No obstante la licitud de esta conducta se supedita a que la utilización de las normas y formas jurídicas no genere la obtención de resultados o fines distintos de aquellos previstos originalmente por la Ley para esa fórmula utilizada. En consecuencia, en tanto no implique abuso de las normas jurídicas o fraude de Ley, la economía de opción se ajusta a la legalidad. Una vez definidos los tres conceptos, no caben dudas de que la evasión es un mecanismo ilegal a diferencia de la economía de opción y elusión. A modo de resumen se presenta un gráfico donde permite visualizar las diferencias que contempla cada uno de los conceptos expuestos.



*Figura 3.* Clasificación de conceptos: Economía de Opción, Evasión y Elusión. Fuente: Elaboración propia.

## 8. La Cultura Tributaria y su incidencia en la evasión.

Según Bromberg, la cultura tributaria se define como un “...conjunto de acciones con pretensión de sistematicidad que se financian mediante presupuesto de inversión y se diseñan con objetivos directos e impactos indirectos con el fin de mejorar la disposición de un sistema político a aceptar voluntariamente la carga y los procedimientos de tributos, tasas y contribuciones que se destinan a la provisión de bienes y servicios comunes o de bienes y servicios meritorios para el mismo sistema político que decide imponérselas” (Bromberg, 2009. p. 13).

La cultura tributaria es entendida como el conjunto de valores, creencias y actitudes compartidos por una sociedad respecto a la tributación y las leyes que la rigen, lo que conduce al cumplimiento de los deberes fiscales. Madurar como sociedad requiere de la instalación de una cultura tributaria tendiente a la modificación de actitudes y comportamientos, así como la reflexión crítica acerca de la necesidad de cumplir con las responsabilidades como ciudadanos. Si bien se ha crecido como sociedad democrática, la cultura de la contribución tributaria no está aún consolidada sino que por el contrario, se considera aceptable y se propicia la evasión en casi todos los estamentos de la sociedad. Se puede decir que Argentina posee un bajo nivel de cultura tributaria, ya que es un país joven en comparación con países europeos como España, por lo que no cuenta con cultura tributaria totalmente establecida.

Se considera que para generar y fomentar la cultura tributaria es necesaria que sea abordada desde la educación. La temática tributaria es de interés educativo para formar ciudadanos conscientes del rol social que cumplen los tributos y de que el crecimiento de una sociedad se sustenta sobre la base de la satisfacción de las necesidades colectivas y públicas. Por lo tanto la *Cultura Tributaria* está estrechamente ligada a la idea de *Educación Tributaria*. Esta es fuente generadora de *Conciencia Tributaria*, según la definición brindada por Alva Matteucci (1995), define a la conciencia tributaria como “...la interiorización en los individuos de los deberes tributarios fijados por las Leyes para cumplirlos de una manera voluntaria, conociendo que su cumplimiento acarreará un beneficio común para la sociedad en la cual ellos están insertados” (Alva Matteucci, 1995, p. 37).

Por su parte la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) tiene a su cargo el programa *Educación Tributaria*. A través de estrategias educativas y culturales destinadas a la población infantil y juvenil, busca desarrollar la función social de los tributos. La AFIP enfoca sus actividades en tres sub programas.

- Educación formal: desarrollada principalmente en los espacios educativos. Se capacitan a docentes y estudiantes.
- Educación no formal: las actividades se realizan en espacios educativos no convencionales con lo que se busca ampliar la tarea desarrollada en el ámbito escolar a través de acciones no curriculares. Dentro de las actividades que se desarrollan en este programa se encuentran las obras de teatro itinerante, stands con juegos en ferias, actividades recreativas.
- Materiales didácticos y estrategias comunicativas: a través de las cuales se busca el reconocimiento de la entidad por parte de los niños. Los principales medios que se han utilizado son juegos virtuales, página web, material impreso, audiovisuales y publicaciones en medios infantiles (AFIP, 1997).

Planteado el interrogante ¿para qué se debe educar a la personas en la cultura tributaria? ¿Cuáles son los objetivos de la cultura tributaria? Lograr que los contribuyentes, asuman de manera voluntaria y responsable su participación en los diferentes tributos, para que la Administración cuente con los recursos necesarios que le permitan elaborar programas que beneficien a la comunidad, que obtengan conocimientos sobre el tema y comprendan la importancia de sus responsabilidades tributarias.

Es esperable que todo ciudadano repruebe y actúe contra la evasión y que tenga una postura crítica y participativa frente a los requerimientos del Estado, es decir que tome conciencia de que los efectos del incumplimiento son negativos para la sociedad en general. De tal forma que generando conciencia tributaria, los contribuyentes opten por dar cumplimiento voluntarios a sus obligaciones fiscales, y no por acción coercitiva del Estado, a través de sanciones y multas aplicados por el organismo recaudador. La falta de conciencia tributaria individual y colectiva se considera una de las principales causas de evasión que depende de la imagen que

tenga la población del Estado, el conocimiento que poseen de los programas de gobierno ya que muchos consideran que no deben contribuir al erario público porque no perciben que sus aportes vayan a generar obras (Camargo Hernández, 2005).

Como ejemplo de la falta de conciencia tributaria es la no exigencia del comprobante de pago para obtener una rebaja en el precio o simplemente porque le resulta indiferente; otro es la obtención de ganancias ilícitas, sorprendiendo la buena fe de la Administración Tributaria mediante la simulación de actividades y documentos a favor de terceros. El desarrollo de cultura tributaria en el país debe ir acompañado con el compromiso de todos y el deseo de hacerlo, ya que por más que se intente cambiar la cultura tributaria de una Nación, si ello no va junto con otros cambios de comportamientos y en el modo de pensar en otros ámbitos por fuera de lo tributario (por ejemplo, la manera en que dicho Estado utiliza los recursos y la información que reciben sus habitantes respecto de la misma), muy difícilmente el primer cambio pueda prosperar.

Para el autor Aquino (2008) existen varias razones que fundamentan la falta de conciencia tributaria, entre ellas se destacan la falta de educación con respecto a la importancia de cumplir, la educación es un tema complejo ya que los sectores de mayores ingresos son los que más acceso a la educación tienen pero también son en algunos casos los que más evaden; La falta de solidaridad, cuando se habla de solidaridad el autor se refiere a que el Estado presta servicios pero para ello necesita el aporte de los ciudadanos a través de los impuestos, estos recursos provienen de los sectores de mayores ingresos y se proyectan a los sectores de menores ingresos, para que esto ocurra de manera eficaz debe existir solidaridad.

Otras de las razones que expone el autor es la historia económica del país, la falta de claridad del destino de los gastos públicos y la idiosincrasia del pueblo es decir el modo de pensar, las características que lo definen como por ejemplo el pensamiento de que las normas fueron hechas para violarlas, que las fechas de vencimientos pueden ser prorrogadas, una cultura de falta de compromiso y responsabilidad. A su vez estas razones en conjunto provocan una carencia de conciencia tributaria, "...se mantiene el criterio de que todo, tiene que ver con todo" (Aquino, 2008, p.12).

## 9. La complejidad del Sistema Tributario

La estructura de impuestos determina quién o quiénes deben o no pagar impuestos, así como el motivo de ello, la cantidad que deben pagar. Sin embargo, dependiendo de las políticas del gobierno y del desempeño de su economía, esta estructura se puede modificar, a esta modificación se le denomina reforma tributaria.

Según lo anterior, una reforma tributaria cambia uno o varios aspectos de la estructura tributaria, buscándose a través de ella, aumentar o disminuir la cantidad de dinero que recibe el Estado por concepto de impuestos. Por ejemplo, si un Estado tiene una Administración Pública eficiente, su población tiene un nivel de vida aceptable y la economía tiene un desempeño sobresaliente, posiblemente no necesite de todos los ingresos que está recibiendo, por lo que puede hacer una reforma tributaria que disminuya la cantidad de impuestos que cobra a los habitantes.

El caso contrario al anterior es aquel en el que las reformas tributarias busquen aumentar la cantidad de dinero que el Estado recibe por concepto de impuestos. Por ejemplo: puede hacer que algunas personas y organizaciones que no pagaban impuestos, por tener algún tipo de beneficio o tratamiento preferencial, paguen, o que si lo hacían, paguen más o hacer que productos por los que no se pagaban impuestos ahora sí lo tengan que hacer.

Cuando se hace una reforma tributaria los impuestos no deben afectar la *eficiencia* en el uso de los recursos; es decir, no deben hacer que una persona trabaje menos o no utilice su capital en la producción, deben ser *flexibles*; es decir, se deben acomodar a las circunstancias económicas de un lugar, deben tener una cuota de *simplicidad*; es decir que, aunque detrás de los impuestos hay teorías que en muchos casos resultan complejas, es necesario que éstos sean sencillos de imponer y recaudar para evitar que se produzcan evasiones basadas en su complejidad, además esta estructura de impuestos debe ser aceptada por todos o, por lo menos, por la mayoría (Stiglitz ,2000).

En la medida que el sistema tributario busca la equidad y el logro de sus objetivos sociales y económicos, la simplicidad de las leyes impositivas se convierte en una meta difícil de lograr. Como lo establece Casares (2014) los conceptos de

simplicidad y equidad son incompatibles, lo ideal es lograr un punto de equilibrio a fin de obtener una complejidad razonable y que sea administrable.

La evasión tributaria puede ser de orden técnico originado por los vacíos en las Leyes, es decir un sistema tributario debe tener precisión, debe estar expresado con claridad y certeza. Esta la falta de claridad y las dudas en la interpretación y aplicación de las normas en los impuestos dan lugar a vacíos legales. Se tiene en cuenta que en Argentina existe una importante cantidad de impuestos en los diferentes niveles de gobiernos además de la teoría que posee cada uno de estos tributos (Camargo Hernández, 2005).

Según Margariti (2004), autor del libro *Impuestos y Pobreza*, afirma que si se quiere conocer las leyes impositivas que se le aplican para ser un buen contribuyente tiene que recurrir a los libros especializados. La editorial La Ley las ha publicado bajo el título *Impuestos* en 25 tomos de 1290 páginas cada uno, un total de 32.250 páginas. Si una persona común se pone a leerlas para conocer sus obligaciones impositivas tardaría 4 años. Pero en ese lapso se habrán editado otros 25 tomos actualizados, y por lo tanto siempre estaría atrasado (Margariti, 2004).

Además el mismo autor revela un dato estadístico, si se toman las resoluciones que emitió la Administración Tributaria entre 1998 - 2004 y se cuenta sólo los días hábiles, se puede concluir que se dicta casi una resolución por día, un resultado de 0.97 (Margariti, 2004). Estos cambios constantes en las normativas también se aplican en la actualidad y generan una gran cantidad de resoluciones y normas provocando un sistema tributario complejo para los contribuyentes, los cuales deben destinar recursos económicos para estar actualizados y además un esfuerzo intelectual para comprender este universo de normas, además la falta de claridad, las dudas en su interpretación y aplicación, la inconsistencia de la legislación porque al existir normas poco adecuadas generan confusión y dan lugar a la violación de la Ley.

Esta complejidad se basa en un sistema tributario poco transparente que se refleja en la falta de definición de la funciones del impuesto y de la Administración Tributaria en relación a exenciones, subsidios entre otros, a su vez esta Administración Tributaria es poco flexible ante los constantes cambios ya que debe lograr adecuarse rápidamente ante los mismos (Aquino, 2008). Esto afecta a todos los

niveles sociales ya sean empleados, profesionales, pequeñas y grandes empresas, a medida que se asciende en la escala social el sistema tributario se torna más intenso.

#### 10. Presión Tributaria y su relación con la evasión

La presión tributaria permite medir la intensidad con la que se grava a los contribuyentes a través de tasas impositivas (Garbiglia, 2015). La misma se calcula mediante la relación: (recaudación impositiva, aduanera y previsional / PBI), la cual indica el porcentaje promedio de impuesto que abona cada habitante, lo cual sirve para comparar en el tiempo y en el espacio. Dado que la presión tributaria se mide como porcentaje del PIB, es preciso que cuando el PIB crece en determinada proporción, las recaudaciones también crezcan en igual o mayor nivel relativo, pues de lo contrario, esa presión tributaria bajaría como porcentaje del PIB.

Algunos autores como Casares (2014) consideran que mediante la utilización del índice de presión tributaria se pueden conocer los alcances de la recaudación tributaria de un país. Además, este índice puede leerse como signo del rol o modelo que asume el Estado en cada país; así suele ser bajo cuando el Estado no tiene gran incidencia en la dirección económica, respondiendo a un modelo liberal. Se debe diferenciar entre dos indicadores para hallar la presión impositiva de un país, *presión fiscal efectiva* y *presión fiscal legal* (Casares, 2014).

La primera es la que se utiliza habitualmente y se calcula a partir de la relación de recaudación sobre el PBI e indica el porcentaje promedio de impuesto que paga cada sujeto, pero la misma no tiene en cuenta el término de evasión ya que toma en cuenta lo que efectivamente se pagó, es decir se mide según el pago efectivo de impuestos y no según lo que figura en las normas. En cambio la presión fiscal legal es más recomendable ya que surge de sumar los impuestos que un individuo o empresa que no evade debe pagar para cumplir con el fisco, de acuerdo a lo establecido por la normas en la legislación vigente. La presión tributaria legal, que afrontan individuos y compañías en el sector formal, puede considerarse un indicador más difícil de calcular, porque implica tener en cuenta aspectos de la normativa tributaria vigente en cada jurisdicción para cargas nacionales, provinciales y municipales.

En el siguiente gráfico se puede observar cómo ha evolucionado la presión tributaria en Argentina desde 1998 a 2016.

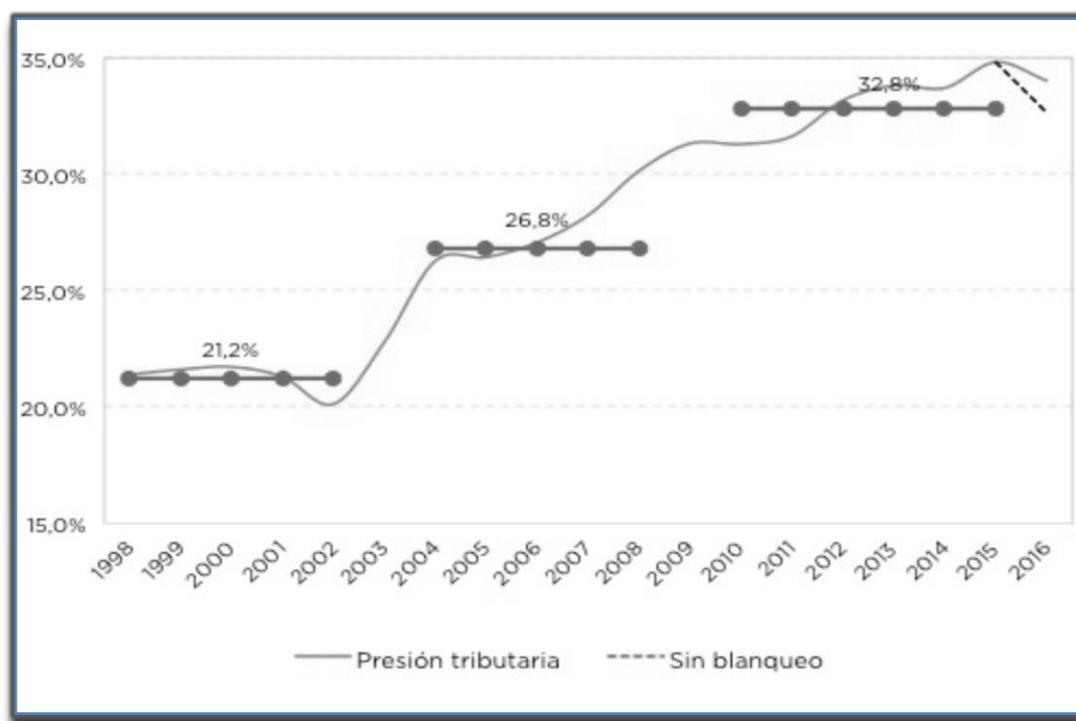


Figura 4. Evolución de la presión tributaria argentina (1998-2016). Fuente: Centro de Implementación de Políticas Públicas para la Equidad y el Crecimiento (CIPPEC), en base a datos de DNIAF, Ministerio de Hacienda.

En el gráfico anterior se puede observar que entre 1998 y 2016, la presión tributaria ha aumentado de manera sostenida, lo cual representa 12.6 puntos porcentuales, llegando al 34% del PBI. El máximo histórico en ese lapso de tiempo se produjo en el 2015, la cual fue del 34, 8% del PBI, luego en 2016 disminuyó 0.8 puntos porcentuales. Se considera que existen diversos motivos que ocasionaron este aumento, entre ellos destaca la recuperación económica y el empleo registrado ya que las contribuciones a la seguridad social representan el mayor porcentaje de recaudación, la falta de actualización de los parámetros del Impuesto a las Ganancias, la introducción del impuesto a los créditos y débitos bancarios, aumento de los Derechos de Exportación, Ingresos Brutos e IVA (Agosto, 2017).

A través de un documento oficial publicado en 2017, los principales funcionarios de Hacienda realizaron un análisis comparativo de los países en América Latina, y concluyeron que la carga fiscal del país se ubica en el 32% del

PBI, superando el nivel promedio de América Latina y el Caribe que se ubica en 23%. A su vez la presión tributaria consolidada del país asciende al 34%, el cual es un nivel parecido al de los países más desarrollados del mundo que integran la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) el cual representa el 34,3% en promedio. Como ejemplo más contundente en Argentina el IVA es del 21% y recauda el 7,2% del PBI. En Nueva Zelanda el IVA es del 15%, seis puntos menos que en la Argentina, pero recauda casi 10% del Producto (Wende, 2017).

La comparación en base al Impuesto a las Ganancias sobre las empresas, en Argentina la alícuota es del 35%, el promedio en América Latina es del 28%, en tanto que a nivel global es del 24% y en el caso del IVA, en Argentina es del 21%, el promedio en América Latina es del 13%, en tanto que a nivel global es del 15,7% (Wende, 2017). Esto demuestra que la carga fiscal en Argentina es importante en comparación con otros países, en especial europeos, ya que posee una carga fiscal similar pero la diferencia radica en que dicha carga fiscal no está distribuida de manera uniforme sobre todos los contribuyentes, dado que se registra mayor evasión. Hay sectores que pagan muchos impuestos como los sujetos del sector formal y otros que no pagan, ya sean sectores informales y sectores de altos ingresos que encuentran formas de evadir o eludir.

#### 11. Ley Penal Tributaria 24.769 y modificatorias.

El nacimiento de la primera Ley Penal Tributaria y Previsional 23.771, B.O. 27/02/1990. Si bien planteó muchas dudas sobre su aplicación dado lo oscuro de su texto y de su procedimiento, no albergaba cuestionamientos sobre determinadas situaciones que habían sido tratadas previamente por jurisprudencia o por acreditada doctrina. No había resistencia en afirmar que las hipótesis delictuales se configuraban, únicamente, a través de una conducta realizada dolosamente, con dolo directo en el accionar del autor. En el artículo 13 se establecía la posibilidad de pena de prisión para el Contador Público y la inhabilitación por el doble de la condena.

En el año 1997, la primera Ley Penal Tributaria y Previsional fue reemplazada por la actual Ley 24.769, B.O. 15/01/1997. Modifica la Ley anterior, no menciona específicamente al Contador Público, pero establece responsabilidades por su actuación. Por último, el Poder Ejecutivo elevó al Congreso un proyecto de reforma a

la Ley mencionada en el párrafo anterior, así aparece la Ley Penal Tributaria 26.735, B.O. 28/12/2011; texto que modifica la Ley vigente 24.769.

Por su parte Diuvigildo (2012) presenta en su trabajo novedades sobre la reforma de la Ley Penal Tributaria: incrementa a \$ 400.000 la evasión simple del artículo 1 de la ley y a \$4.000.000 la evasión agravada del artículo 2, por cada tributo y por cada ejercicio anual. Además se incorpora como figura de evasión agravada (artículo 2) la utilización total o parcial de facturas falsas sin justificación de monto. Se elevan los montos dinerarios para el aprovechamiento indebido de subsidios (artículo 3) de \$ 100.000 a \$ 400.000, en un ejercicio anual; apropiación indebida de tributos (artículo 6) de \$ 10.000 a \$ 40.000, por cada mes; y apropiación indebida de recursos de la seguridad social (artículo 9) de \$ 10.000 a \$20.000 por mes.

La reforma extiende la representación penal de esta ley especial al ámbito de los tributos provinciales y a los de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA). Se incluye como delito la adulteración de los sistemas informáticos o controladores fiscales homologados por el fisco nacional, provincial o el de la CABA, con prisión de 1 a 4 años (artículo 12 bis), además la punibilidad de los entes ideales (personas jurídicas), consagrados inimputables anteriormente. La reforma en el artículo 14, determina severas penas cuando algunos de los hechos previstos en esta ley se haya realizado en beneficio de una empresa de existencia ideal, y sin perjuicio de las penas de prisión impuestas a sus directivos que hubieren intervenido en el hecho punible.

Se admite la posibilidad de extinguir la acción penal en forma anticipada para todos los delitos si el pago se produce *espontáneamente* por parte del obligado en tanto dicha regularización no se realice a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada (artículo 16). Se elimina la posibilidad de la fuga del proceso vía extinción de la acción penal por pago y la imposibilidad de aplicación de la suspensión del juicio a prueba. Sin embargo, como ya mencionara, se agrega la eximición de responsabilidad en el caso de regularización espontánea de las obligaciones tributarias evadidas.

Aumenta el plazo para el dictado del acto administrativo respectivo por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) a 120 días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo (artículo

18). Se deroga el artículo 19, por lo tanto en el caso de que los funcionarios del órgano recaudador comprueben falta de intencionalidad en el delito, están inhibidos de realizar la valoración penal de la conducta y deben proceder a realizar la denuncia penal. Otra reforma es el artículo 20, el cual impide que se supedite la ejecución de la deuda tributaria al dictado de la sentencia en sede penal. Esto es la Prejudicialidad Penal, la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal, si bien pueden sustanciarse ambos procedimientos (penal y administrativo) simultáneamente, no puede aplicarse sanción administrativa hasta que quede firme la sentencia penal (Diuvigildo,2012)

Actualmente, a través de la Ley 27.430 (2017), Título IX se realizaron una serie de modificaciones, entre ellas se nombran algunas como la elevación de montos, por ejemplo, para el caso de evasión simple, se eleva el mínimo punible de \$400.000 a \$1.500.000 y en la evasión agravada se aumenta de \$ 4.000.000 a \$15.000.000. En el uso de facturas apócrifas se coloca un piso de punibilidad (\$1.500.000), se produce la eliminación de la multa de 2 a 10 veces la deuda en personas jurídicas con el fin de evitar la multiplicidad con las multas de otras leyes como la Ley de Procedimientos Fiscales 11.683 (1998). Además en contraposición con la Ley Penal Tributaria anterior 26.735 (2011), se incorpora el mencionado artículo 19 que había sido derogado, establece nuevamente la Fuga del Proceso por pago y se elimina la presentación espontánea pero dicha reforma no incluye la suspensión del juicio a prueba o probation, lo cual había sido derogado por la Ley 26.735 (2011) y a pesar de existir fallos que declaran la inconstitucionalidad de tal derogación no es incorporado por la actual reforma.

Por lo tanto, a partir de lo expuesto se concluye que los delitos previstos por la Ley Penal Tributaria son de tipos dolosos, es decir, el autor debe actuar con la *intención* y la *voluntad* de realizar el acto prohibido por la norma. Según el Diccionario de la Lengua Española define al dolo como engaño, fraude, simulación. Es decir, la voluntad deliberada de cometer un delito a sabiendas de su ilicitud. En los actos jurídicos sería la voluntad maliciosa de engañar a alguien, de causar un daño o de incumplir una obligación contraída.

Por lo cual Semachowicz (2012) afirma que en los delitos, ya sea de evasión simple, apropiación indebida de recursos, alteración dolosa de registros, simulación

dolosa de pagos, el autor debe de tener el conocimiento y la intención de evadir el pago determinado por ley, y que los medios utilizados (declaración jurada falsa, facturas apócrifas, fondos retenidos y no ingresados dentro de los plazo que establezca, alteración de registros del Fisco) tienen como fin causar dicho resultado.

## 12. Funciones del Contador Público y su responsabilidad penal.

Se considera indispensable considerar la responsabilidad del Contador en sus diversas funciones ya que la responsabilidad alcanza a todos y cada uno de los ciudadanos, cualquiera sea su actividad.

El Contador como Auditor Externo es un tercero independiente del ente, la Ley Penal Tributaria 24.769 (1997) en el artículo 15 menciona a este profesional. Si el auditor emite un informe falso puede llegar a facilitar la comisión de los siguientes delitos como doble contabilidad, declaraciones juradas falsas o engañosas, cualquier ardid o engaño para ocultar la verdadera situación económica del ente, simular la existencia de inversiones o valerse de regímenes de promoción fraudulentamente, provocar insolvencia patrimonial propia o ajena en los casos de mandato o representación, entre otros.

Por lo tanto el auditor independiente emite una opinión sobre balances que son propiedad de un ente, del cual es ajeno por lo tanto el hecho de ejercer dicha función de auditor externo no supone, de por sí, la intervención en el hecho (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas & Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas, 2004). Tanto en la Ley Penal Tributaria como en general toda Ley Penal, el castigo depende del comportamiento concreto, no de una determinada calidad funcional.

El Síndico Societario tiene la función de fiscalizar o controlar la administración de la sociedad (artículo 294 inciso 5 ° Ley de Sociedades Comerciales 19.550). Para que se adjudique responsabilidad penal tributaria al Síndico Societario es necesario que su actuación haya sido personal, a sabiendas, y que se haya configurado el dolo directo en el accionar. El Síndico es un sujeto a quien se le confía una función de tutela, en beneficio de intereses ajenos. En el derecho societario es, además, un funcionario con atribuciones y deberes de fiscalizador.

El Asesor Impositivo asesora fiscalmente a los contribuyentes, dando su opinión en función de las normas vigentes y pronunciamientos del fisco. En cambio el Liquidador Impositivo determina el monto que se debe ingresar al fisco en base hechos y datos aportados por su cliente. Para poder atribuir responsabilidad penal a los Asesores y Liquidadores debe existir la intención y voluntad de causar daño, por lo tanto se debe demostrar que ha existido voluntad, intención y participación personal en el delito que se le adjudica. Es necesario diferenciar si el profesional ha puesto en escena intencionalmente la conducta incriminada, la cual responde en más o en menos a la voluntad del cliente, o si al contrario, el consultante fiscal ha puesto en escena en forma dolosa la conducta omisiva o comisiva por sí mismo (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas & Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas, 2004).

## **Objetivos de Investigación.**

### Objetivo General:

Determinar si la falta de conciencia fiscal, la complejidad del sistema tributario y el exceso de presión impositiva constituyen causas principales de evasión, desde el punto de vista de los contribuyentes y profesionales, tomando como base el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

### Objetivos específicos:

- Describir en forma general el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado (IVA).
- Investigar acerca de la evasión impositiva y en qué medida se considera un delito.
- Identificar las principales causas vinculadas a la evasión impositiva.
- Relacionar la falta de conciencia fiscal y la evasión impositiva.
- Identificar la percepción existente sobre el sistema tributario Argentino.
- Analizar si la presión impositiva está vinculada a la evasión de impuestos.

## Metodología.

Tabla 2.

### *Ficha Técnica.*

Tipo de investigación	Descriptivo	Descriptivo	Exploratorio
Metodología	Cualitativa	Cuantitativa	Cualitativa
Técnica	Análisis De contenido	Encuesta	Entrevista
Instrumento	Libros, Leyes y Documento.	Cuestionario	Guía de pautas
Población	-----	Heterogénea (participantes de diferentes ocupaciones y lugares de residencia)	Homogénea (participantes de la profesión Contador Público y del mismo lugar de residencia).
Criterio Muestral	-----	No probabilístico.	No probabilístico.
Muestra	-----	Accidental 165	Intencional 4

Fuente: Elaboración Propia.

### **Análisis de Contenido.**

Materiales: se utilizaron cuatro materiales, entre ellos:

- ✓ Documento: Artana, et al. (2015). El Sistema Tributario Argentino. Análisis y evaluación de propuestas para reformarlo. *Documento de Trabajo N° 123*. Buenos Aires: FIEL. (Pág. 20-22, 60-62)
- ✓ Ley del Impuesto a las Ganancias 20.628 (1997)
- ✓ Libro: Agüero, et. al. (2009). *ABC Profesional del Contador*. 5ª ed. Buenos Aires. Argentina: EDICON. Área de Impuestos (pág. 137-168, 191-203).

- ✓ Libro: Parada, R.A. & Errecaborde J. D. (2017). *Impuesto al Valor Agregado, versión 4.6/Anónimo*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina: Errepar. (Pág. 29-46).

Tipo de Estudio: se trata de un estudio interpretativo, ya que se trabajó con datos cualitativos obtenidos de los diferentes materiales.

Procedimiento: las bases de datos consultadas han sido InfoLEG, Errepar, organismos como AFIP, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas (FIEL). Los libros, leyes y documento consultados se encontraron expresados en idioma español. (Consultado en diversas fechas de Agosto- Noviembre, 2017).Las consultas se han realizado por temas: objetos, sujetos, alícuotas, tipos de ganancias, categorías, ámbito de aplicación, tipos de hechos.

Análisis de la información: se trata de un tipo de análisis cualitativo (Vieytes, 2004), se recopiló los datos de acuerdo a los temas establecidos. Se analizó, agrupó y organizó los datos y se procedió a interconectar cada uno de los temas en diferentes categorías y subcategorías de un nivel general a un nivel específico. Los mismos se los expuso para su observación a través de Gráficas.

### **Encuesta.**

Participantes: la encuesta se llevó a cabo con una muestra de 165 participantes, seleccionados con un criterio no probabilístico- accidental, se seleccionó aquellos sujetos a los que se ha tenido fácil acceso y han podido brindar información (Vieytes, 2004). Del total de la muestra, el 27,3 % eran de sexo masculino y 72,7 % eran de sexo femenino. La edad se optó por dividir en tres rangos, entre 20 a 30 años comprendía el 35 %; entre 31 a 40 años comprendía el 42 % y entre 41 o más, comprendía el 23 %. Los participantes eran de diversas profesiones u oficios, inclusive estudiantes universitarios de Ciencias Económicas, entre las profesiones u oficios están en mayor proporción abogados, contadores, comerciantes, docentes y empleados (de gobierno, empresas, de AFIP) y en menor proporción participaron médicos, gendarmes, agropecuarios y promotores de comercio. Finalmente con

respecto al lugar de residencia corresponden a diferentes ciudades de la provincia de Entre ríos, y también de otras provincias como Santa Fe, Buenos Aires, Corrientes, Misiones pero en menor proporción.

Instrumento: se utilizó un cuestionario de 13 preguntas, el mismo estaba integrado por dos partes, preguntas personales y preguntas de investigación, en algunas de las preguntas debía especificar por ejemplo en el caso de ocupación y residencia. Con respecto a las preguntas de investigación, las mismas eran cerradas con múltiples opciones. En dichas preguntas cerradas, el respondiente podía señalar solo una opción excepto en una de las preguntas donde tenía la posibilidad de especificar en el caso de que no estaba identificado con las opciones propuestas. Como ejemplo de las preguntas utilizadas eran ¿cuáles cree que son las causas por las que se evade? En su opinión, ¿por qué debemos pagar los impuestos? ¿Cree que la evasión impositiva es un delito? (Ver Anexo I donde puede accederse al formato de instrumento utilizado).

Procedimiento: se trata de un enfoque cuantitativo y no-experimental, es decir se realiza sin manipular intencionalmente las variables independientes, sino que se observa el fenómeno tal y como se da en su contexto natural. El cuestionario se aplicó sobre una muestra no representativa (Vieytes, 2004) de manera autoadministrada (Sampieri, 1991), enviado por diferentes medios entre ellos correo electrónico, mensajería. Se les informó de su participación voluntaria, anónima y los objetivos de investigación a través de una carta de presentación incluida en el cuestionario (Ver Anexo I). Los resultados obtenidos fueron expuestos utilizando métodos estadísticos (Tablas de frecuencia- porcentaje y gráficos).

### **Entrevista.**

Participantes: La entrevista se llevó a cabo con una muestra de 4 participantes, seleccionados con un criterio no probabilístico – intencional (Vieytes, 2004), es decir se seleccionó aquellos sujetos que poseen el conocimiento teórico sobre el tema.

Participante N° 1: femenino, 28 años. Contadora pública, graduada hace 2 años. Se especializa en el área de impuestos y laboral.

Participante N° 2: masculino, 35 años. Contador Público, graduado hace aproximadamente 10 años. Se especializa en el área de liquidación de impuestos y asesoramiento.

Participante N° 3: masculino, 58 años. Contador Público y docente, graduado hace 30 años. Se especializa en el área de impuestos, contabilidad y auditoría.

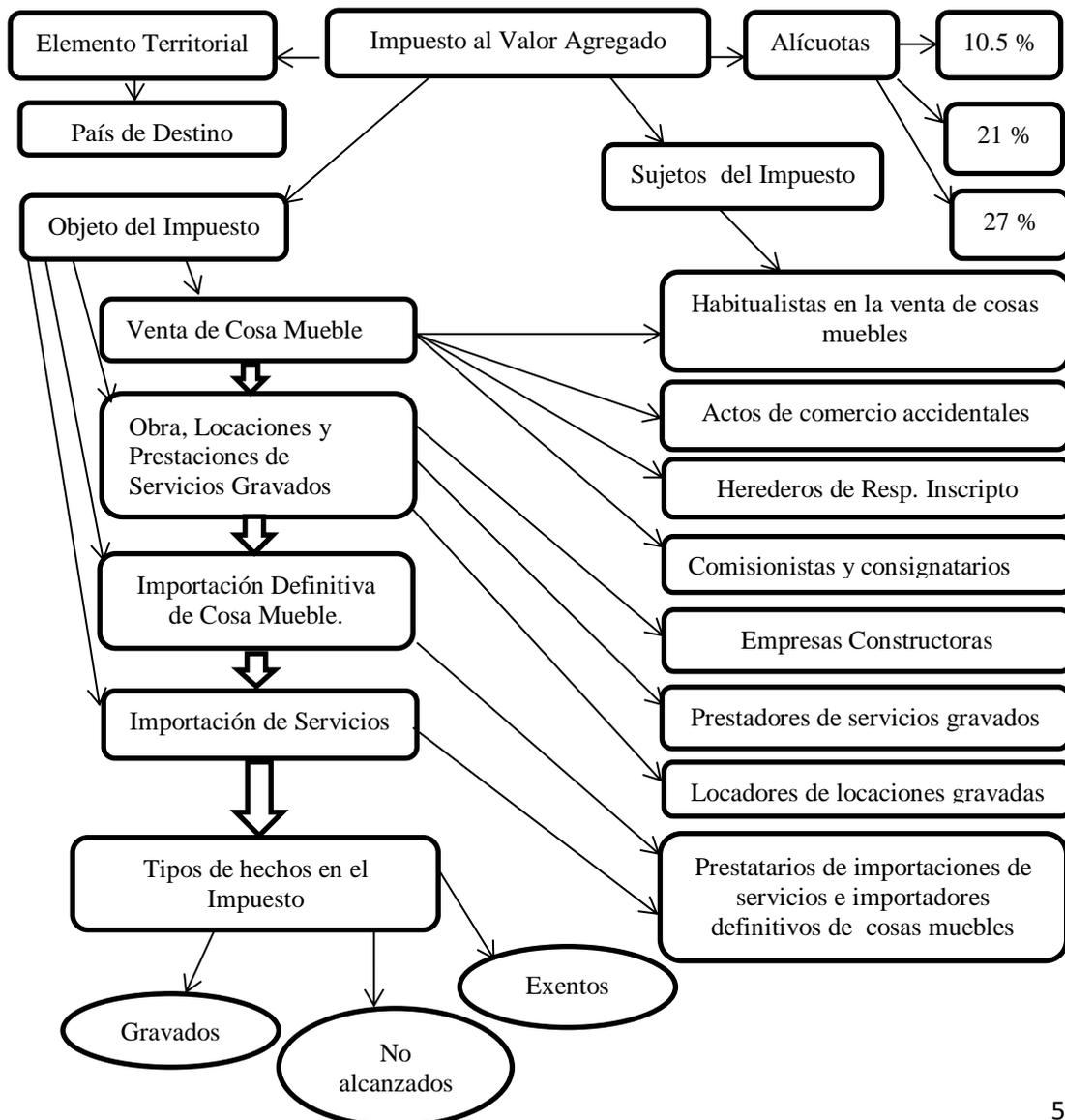
Participante N° 4: femenino, 38 años. Contadora Pública, Licenciada en Administración y docente, graduada hace 9 años.

Instrumento: se utilizó una guía de pautas, la cual se dividía en 3 preguntas de introducción para el entrevistado, como por ejemplo ¿hace cuánto que era graduado como Contador Público? y luego 4 preguntas abiertas de investigación. (Ver Anexo II donde puede accederse al formato de instrumento utilizado).

Procedimiento: se trata de un enfoque cualitativo (Vieytes, 2004) cuyo diseño es no-experimental (Sampieri, 1991). Es decir se realiza sin manipular intencionalmente las variables independientes, sino que se observa el fenómeno tal y como se da en su contexto natural. Las entrevistas realizadas a Contadores se llevaron a cabo en sus Estudios Profesionales de manera personal, cuya entrevista duró aproximadamente 30 minutos, en algunos casos un poco más de tiempo y en otros menos tiempo. Antes de comenzar con la entrevista se les explico el objetivo de la investigación el cual forma parte de un proyecto que trata las causas en la evasión de impuestos, se les garantizaba el anonimato en sus respuestas, luego se les presentó la guía de pautas. Una vez obtenidas todas las respuestas fueron analizados, de manera de observar similitudes y diferencias entre los resultados, luego se expuso los datos a través de gráficas.



Se observa que los residentes aplican criterio de Renta Mundial (ganancias obtenidas en el país y en el extranjero). Los no residentes tributan por sus ganancias obtenidas en el país, es decir aplican criterio de la Fuente Argentina. A su vez las rentas gravadas se dividen en cuatro categorías, las mismas constituyen el objeto del impuesto, las cuales tienen deducciones específicas y formas distintivas del cálculo del tributo. Además existen ganancias exentas que están dentro del objeto pero que por disposición de la ley no tributan ya sea de tipo objetiva o subjetiva y las ganancias no computables están dentro del objeto pero no pagan impuesto en una determinada etapa para evitar una múltiple imposición. La alícuota para personas físicas es progresiva según escala del artículo 90 de la Ley, mientras que las personas jurídicas que sean sociedades de capital tienen alícuota proporcional del 35%. En el caso de sociedades de personas estas tienen alícuota progresiva ya que la utilidad de la sociedad se distribuye entre los socios por lo tanto tributan como personas físicas.



*Figura 6.* En la gráfica se puede apreciar una breve descripción de las principales características del Impuesto al Valor Agregado en base al análisis de contenido (Aguero et al., 2009), (Parada & Errecaborde ,2017) & (Artana et al. 2015).

En dicha gráfica se observa que dicho impuesto presenta como criterio de incidencia el país de destino, el impuesto recae donde efectivamente se realizó el consumo. Se aplica en forma general a bienes, servicios, locaciones, obras, importaciones, solo se encuentra sujeto a imposición el valor añadido por cada uno de los sujetos que compone el ciclo de comercialización del objeto. La Ley no determina hechos imponibles, sino que define el momento en que se verifica cada uno de los hechos imponibles, es decir que para poder determinar el perfeccionamiento y la alícuota que según corresponda ya sea 10.50 %, 21% o 27%, depende de cada hecho en particular. Además existen hechos no alcanzados o no gravados los cuales no están dentro del hecho imponible del impuesto, hechos exentos que están dentro del hecho imponible, pero se establece que ese concepto no tendría que tributar el impuesto.

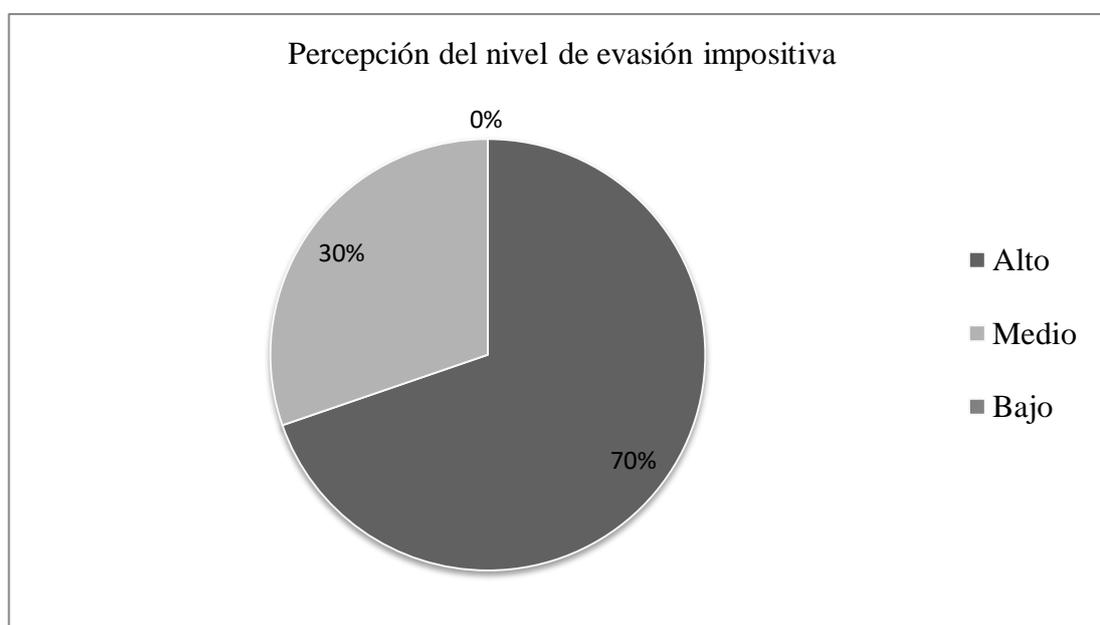
## 2\_ Resultados obtenidos a través de la Encuesta.

Tabla 3.

*Pregunta N° 1: ¿Cuál considera que es el nivel de evasión actualmente en Argentina?*

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
Bajo	0	-
Medio	50	30.3%
Alto	115	69.7%

Fuente: Elaboración Propia. En base a datos obtenidos en la encuesta sobre una muestra de 165 casos, se obtuvo la percepción de los participantes sobre el nivel evasión existente.



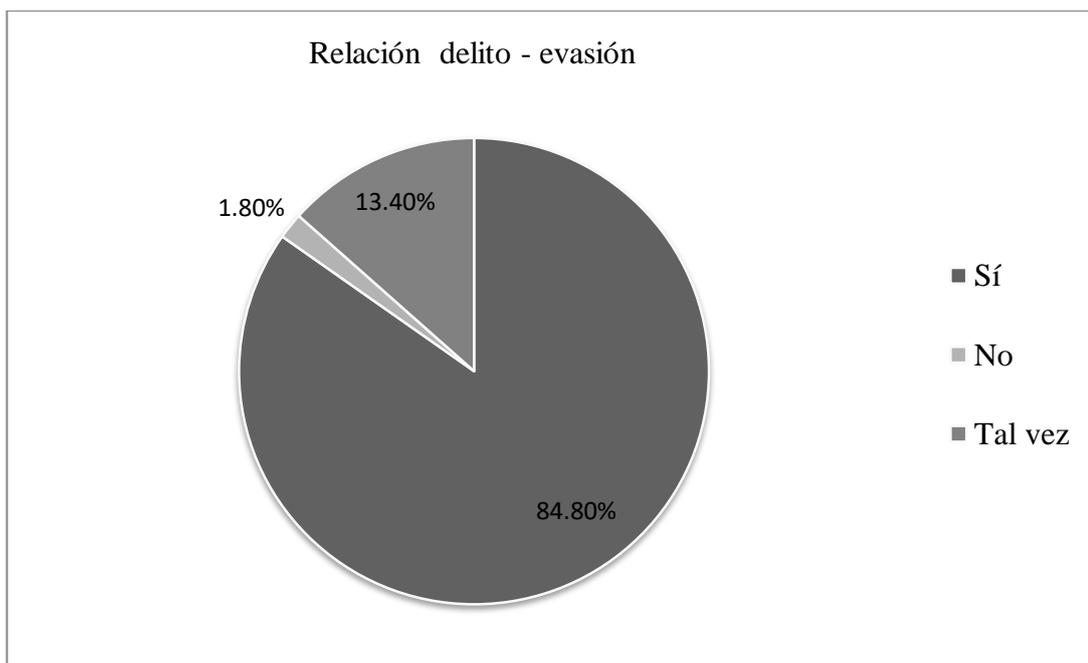
*Figura 7.* Expresa los datos en porcentajes, correspondientes a la Tabla N° 3. Dentro del mayor porcentaje, se encuentra el 70 % con la respuesta “alto”, mientras que la opción “bajo” no fue seleccionada. Fuente: Elaboración Propia.

Tabla 4.

*Pregunta N° 2: ¿Cree que la evasión impositiva es un delito?*

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
Sí	140	84.8%
No	3	1.8%
Tal vez	22	13.4%

Fuente: Elaboración propia. En base a datos obtenidos en la encuesta sobre una muestra de 165 casos, se obtuvo la opinión de los encuestados sobre la relación delito- evasión.



*Figura 8.* Expresa los datos en porcentajes, correspondientes a la Tabla N° 4 para su fácil visualización. El 84,80% de los encuestados optó por la opción “sí”. Fuente: Elaboración Propia.

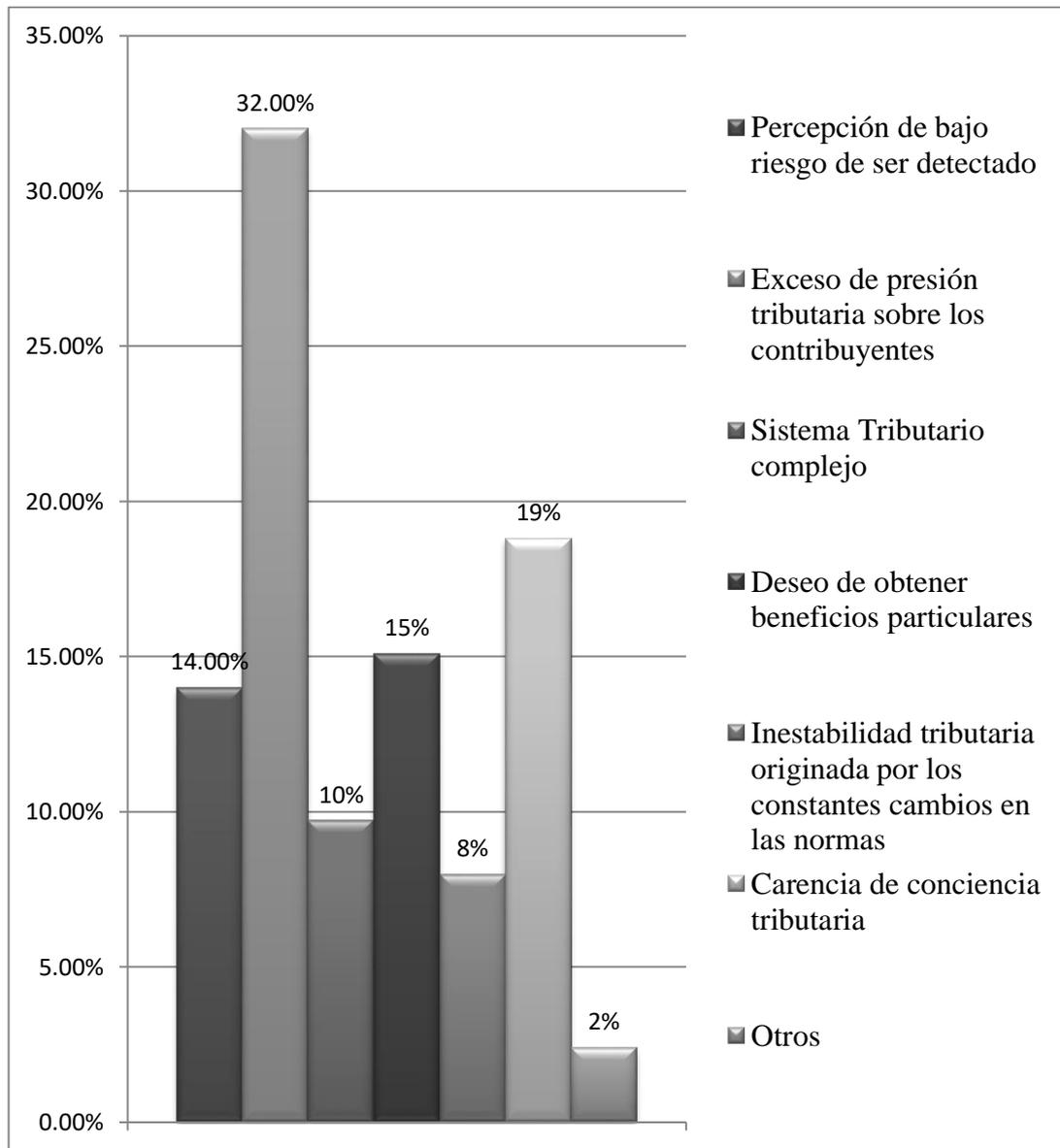
Tabla 5.

*Pregunta N° 3: ¿Cuáles cree que son las causas por las que se evade?*

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
Percepción de bajo riesgo de ser detectado.	23	14 %
Exceso de presión tributaria sobre los contribuyentes.	53	32 %
Sistema Tributario complejo.	16	9.7 %
Deseo de obtener beneficios particulares.	25	15.1 %
Inestabilidad tributaria originada por los constantes cambios en las normas.	13	8 %
Carencia de conciencia tributaria.	31	18.8 %
Otras (falta total de controles, problemas económicos, corrupción política, falta de reciprocidad, especulación).	4	2.4 %

Fuente: Elaboración propia. En base a datos obtenidos en la encuesta sobre una muestra de 165 participantes, se obtuvo la opinión de los mismos sobre las principales causas de evasión.

A excepción de otras preguntas, los participantes han tenido la posibilidad en este interrogante de especificar otras causas según su criterio, como se puede observar en la opción *Otras* (falta total de controles, problemas económicos, corrupción política, falta de reciprocidad, especulación).



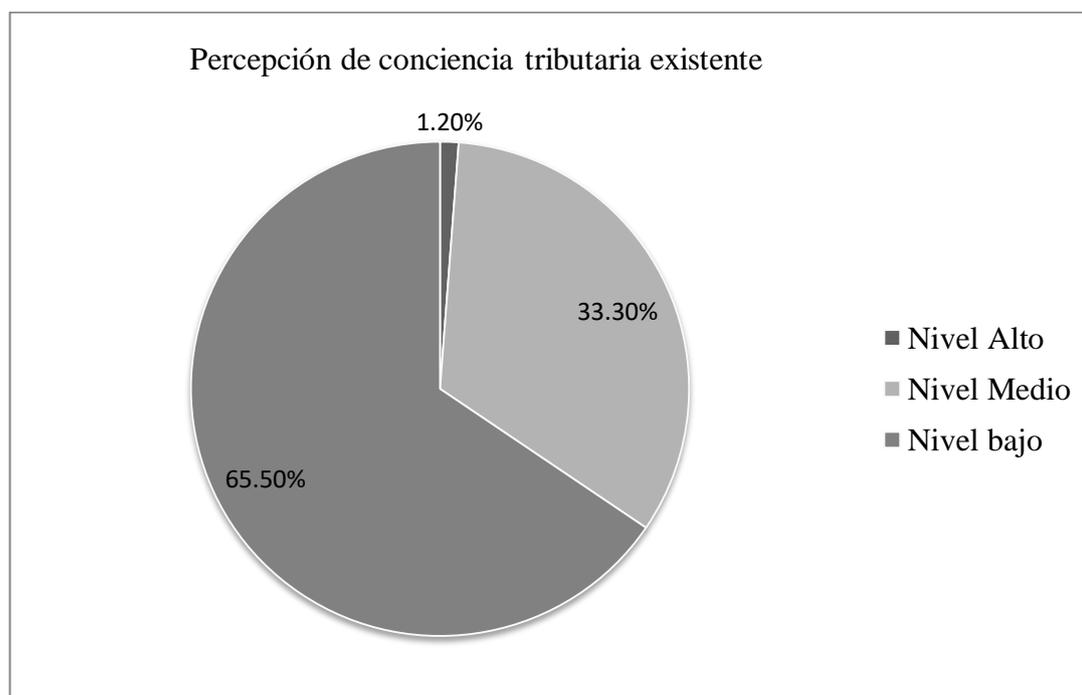
*Figura 9.* Expresa las respuestas de los encuestados a las principales causas de evasión a través de porcentajes, correspondientes a la Tabla N° 5, sobre muestra de 165 casos. El mayor porcentaje se obtuvo en la opción “Exceso de presión impositiva sobre los contribuyentes”, el cual representa el 32% de los encuestados. En menor porcentaje ha sido la opción “Otros” que representa el 2%, dicha opción se compone de causas indicadas por los encuestados. Fuente: Elaboración propia.

Tabla 6.

*Pregunta N° 4: ¿Cuál considera que es el nivel de conciencia tributaria en la sociedad?*

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
Nivel Alto	2	1.2 %
Nivel Medio	55	33.3 %
Nivel Bajo	108	65.5 %

Fuente: Elaboración propia. En base a datos obtenidos en la encuesta sobre una muestra de 165 participantes, se obtuvo la opinión de los mismos mediante su percepción del nivel de conciencia tributaria existente actualmente.



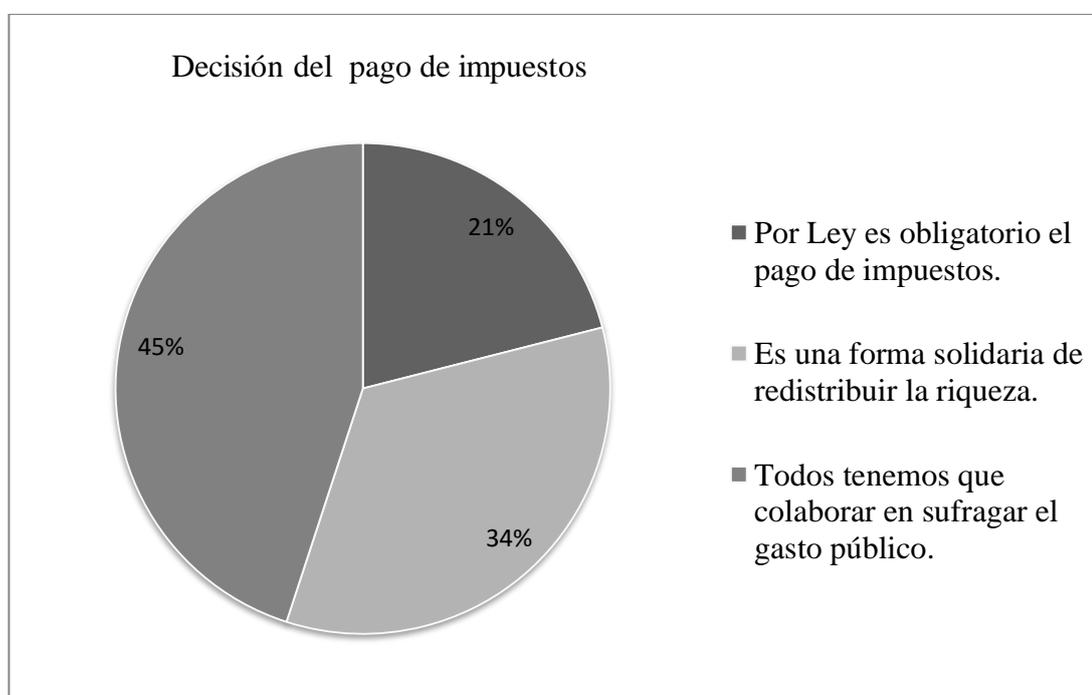
*Figura 10.* Expresa los datos en porcentajes correspondientes a la Tabla N° 6, para facilitar su visualización. El mayor porcentaje corresponde a la opción “nivel alto” con el 65.50%, opción más seleccionada por los encuestados. Fuente: Elaboración Propia.

Tabla 7.

*Pregunta N° 5: En su opinión, ¿por qué debemos pagar los impuestos?*

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
Por Ley es obligatorio el pago de impuestos.	34	21%
Es una forma solidaria de redistribuir la riqueza.	56	34%
Todos tenemos que colaborar en sufragar el gasto público.	75	45%

Fuente: Elaboración propia. En base a datos obtenidos en la encuesta sobre una muestra de 165 casos. Se obtuvo la opinión de los encuestados del por qué se deben pagar los impuestos.



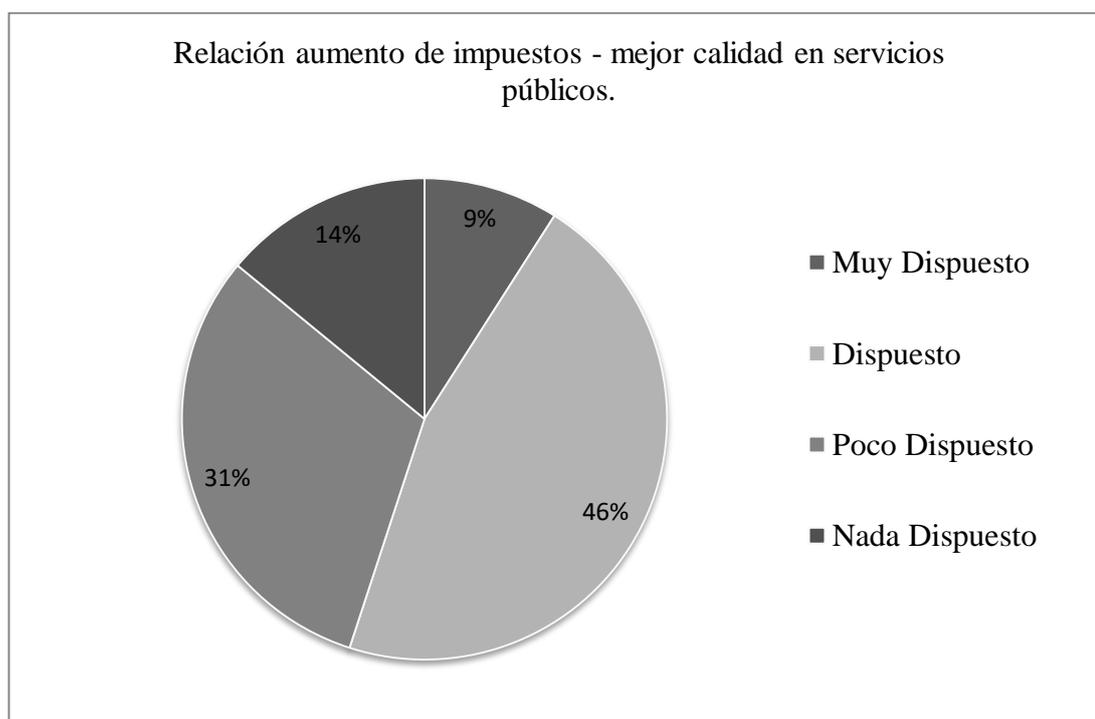
*Figura 11.* Expresa los datos a través de porcentajes correspondientes a los datos brindados por la Tabla N° 7. En general se observa poca diferencia entre las opciones, pero el mayor resultado corresponde a la opción “Todos tenemos que colaborar en sufragar el gasto público” con el 45% de selección por parte de los encuestados. Fuente: Elaboración Propia.

Tabla 8.

*Pregunta N° 6: ¿Estaría dispuesta/o a pagar más impuestos para mejorar la calidad de los servicios públicos?*

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
Muy Dispuesto	15	9 %
Dispuesto	76	46 %
Poco Dispuesto	51	31 %
Nada Dispuesto	23	14 %

Fuente: Elaboración Propia. En base a datos obtenidos en la encuesta sobre una muestra de 165 casos, se obtuvo la opinión de los participantes con respecto a su nivel de disposición a pagar más impuestos para mejorar la calidad de los servicios públicos como educación, seguridad, infraestructura.



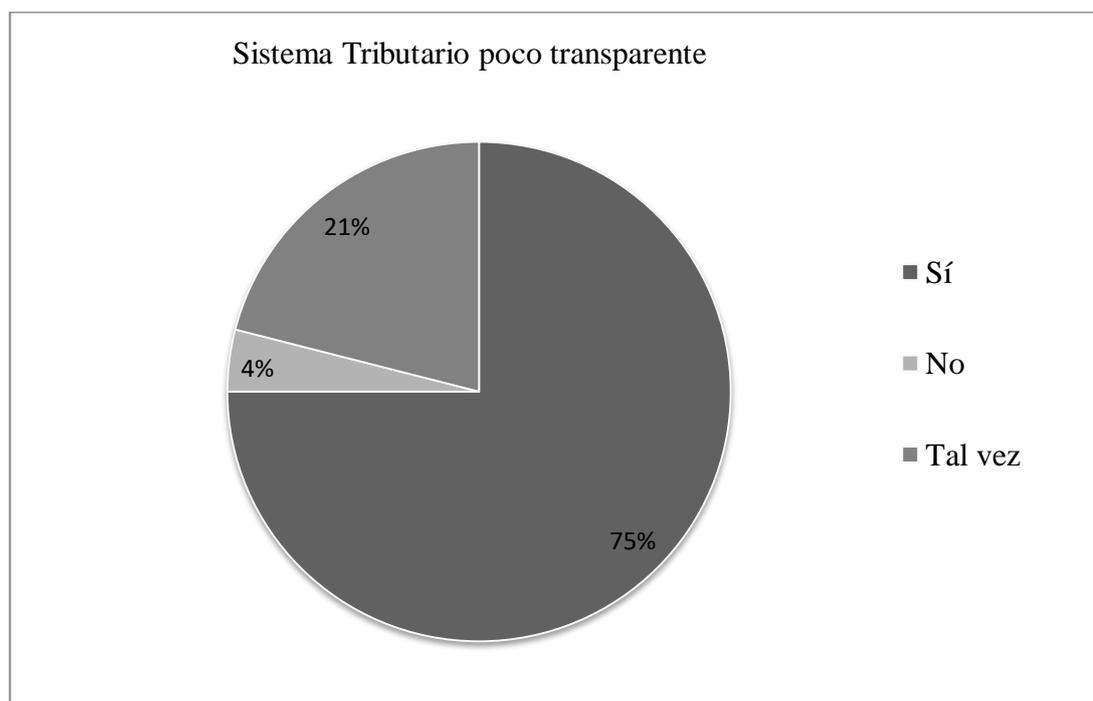
*Figura 12.* Expresa los datos en porcentajes correspondientes a la Tabla N° 8 anterior. La opción “Dispuesto” obtuvo el mayor porcentaje de selección (46%), por su parte la opción “Muy Dispuesto” obtuvo el 9% de selección de los encuestados. Fuente: Elaboración Propia.

Tabla 9.

*Pregunta N° 7: ¿Cree usted que el Sistema Tributario es poco transparente?*

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
Sí	124	75 %
No	7	4 %
Tal vez	34	21 %

Fuente: Elaboración Propia. En base a datos obtenidos en la encuesta sobre una muestra de 165 casos, se determinó el concepto que tienen los participantes sobre el Sistema Tributario argentino, en este caso se expuso el Sistema Tributario como poco transparente.



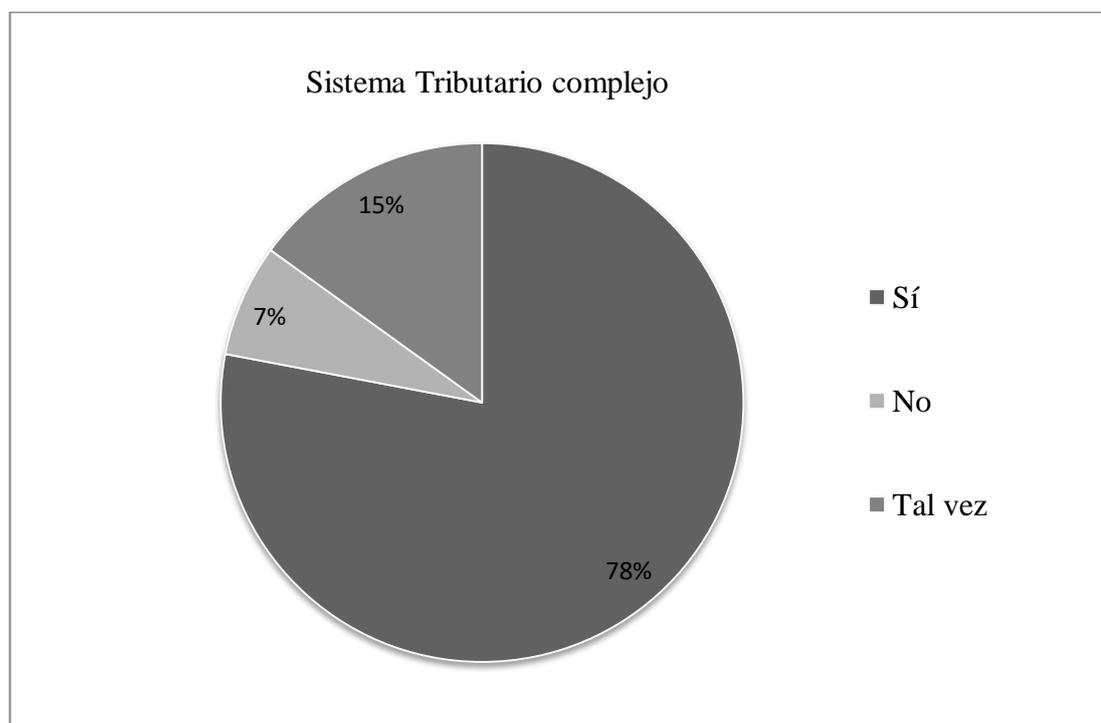
*Figura 13.* Expresa los datos en porcentajes correspondientes a la Tabla N° 9. El mayor porcentaje de selección corresponde a la opción “Sí” con el 75%, superando en gran diferencia a las demás opciones. Fuente: Elaboración Propia.

Tabla 10.

*Pregunta N° 8: ¿Cree usted que el Sistema Tributario es complejo?*

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
Sí	129	78 %
No	11	7 %
Tal vez	25	15 %

Fuente: Elaboración Propia. En base a datos obtenidos en la encuesta sobre una muestra de 165 participantes, se obtuvo la opinión de los mismos sobre la complejidad o no del Sistema Tributario argentino.



*Figura 14.* Expresa los datos de la Tabla N° 10 a través de porcentajes para su fácil visualización. El mayor porcentaje de selección corresponde a la opción “Sí” con el 78 %, superando en gran diferencia a las demás opciones. Fuente: Elaboración Propia.

Tabla 11.

*Pregunta N° 9: ¿Cuál considera como medida de acción para reducir la evasión de impuestos?*

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
Promover la educación tributaria que permita generar conciencia fiscal y cultura tributaria en la sociedad.	40	24 %
Disminuyendo el monto de impuestos a pagar.	31	19 %
Promover en mayor medida la transparencia y lograr la eficiencia del gasto público.	56	34 %
Promover la eficiencia por parte de la Administración Tributaria.	38	23 %

Fuente: Elaboración Propia. En base a datos obtenidos en la encuesta sobre una muestra de 165 casos. Se les proporcionó cuatro opciones como medidas que ayuden a contrarrestar la evasión impositiva, por lo tanto los resultados expuestos representan la opinión de los participantes frente a las medidas.

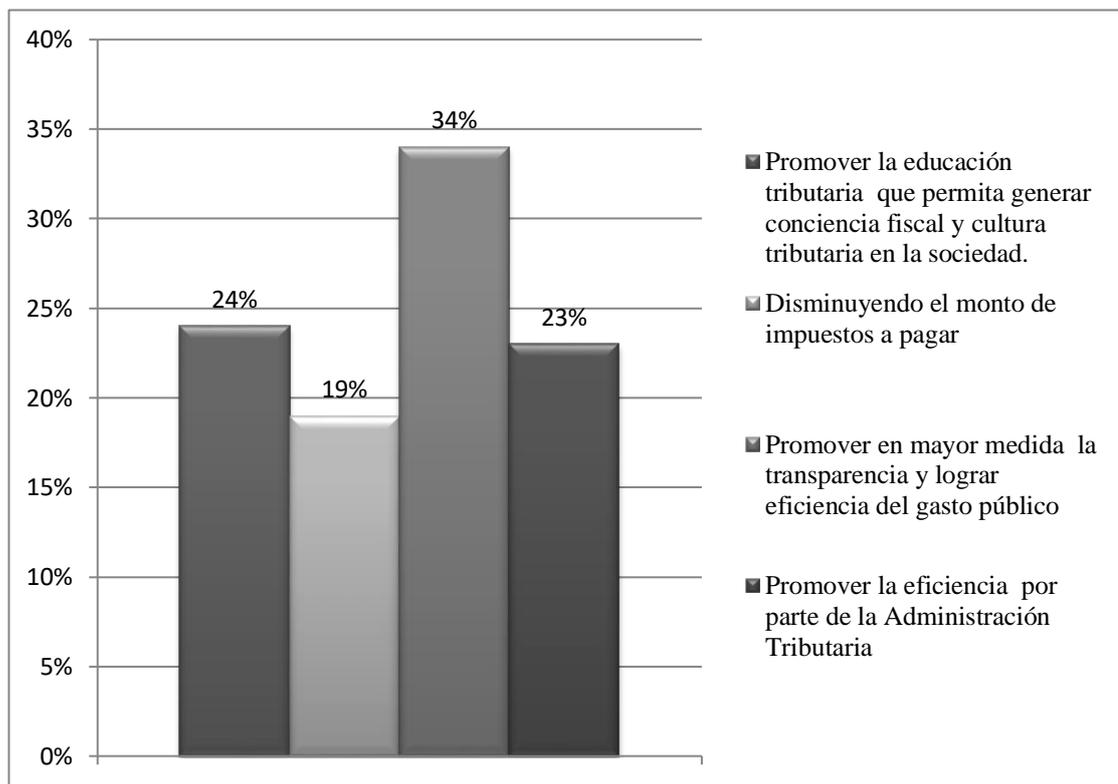


Figura 15. Expresa los porcentajes correspondientes a la Tabla N° 11, donde presenta las medidas propuestas para reducir la evasión. En general se observa poca diferencia entre las opciones, pero el mayor resultado corresponde a la opción “Promover en mayor medida la transparencia y lograr la eficiencia del gasto público”, el cual representa el 34% de selección en los encuestados. Fuente: Elaboración Propia.



Cuando se les pregunto sobre la actuación del Contador ante la evasión, las respuestas han sido similares, consideran que los Contadores deben aplicar las leyes, normas y resoluciones, de acuerdo a lo que establece AFIP, asesorando e informando a los clientes, teniendo en cuenta estas condiciones para que cumplan con sus obligaciones, de esta manera fomentar la conciencia fiscal, además se debe de conocer los alcances de la Ley Penal Tributaria y prevenirse tanto en el actuar como de aquellos clientes a los cuales se presta servicios.

Por último, los profesionales coinciden que la evasión está vinculada a la presión impositiva existente en el país y ejercida sobre los contribuyentes, además consideran que si la presión impositiva sería menor, habría más cumplimiento y por lo tanto menos evasión.

## **Discusión.**

### **1. Implicancias Teóricas.**

El presente trabajo de investigación tuvo seis objetivos específicos, ellos son: I) Describir en forma general el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado, II) Investigar acerca de la evasión y en qué medida o nivel se la considera un delito, III) Identificar las principales causas de evasión, IV) Relacionar la falta de conciencia fiscal y la evasión impositiva, V) Identificar la percepción o imagen existente sobre el sistema tributario Argentino por parte de los contribuyentes, y VI) Analizar si la presión impositiva está vinculada a la evasión de impuestos. De esta manera se expone los resultados para cada uno de estos objetivos teniendo en cuenta los antecedentes.

I) Como resultado del análisis de contenido, entre el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado (IVA), existe una relación esencial ya que muchas veces el IVA es utilizado como un medio para evadir el Impuesto a las Ganancias, el primero es un impuesto en general de liquidación mensual, salvo ciertas excepciones en comparación con el segundo, cuya liquidación es anual. En los antecedentes se menciona que ambos impuestos representan la mayor recaudación del país, pero más allá de las cifras se pudo observar en investigaciones previas en base a datos de AFIP, en el año 2016 el Impuesto al Valor Agregado obtuvo mayor recaudación que el Impuesto a las Ganancias (Agosto, 2017). Esto puede llevar a pensar que el IVA posee más control y por lo tanto un índice menor de evasión en comparación con el Impuesto a las Ganancias.

II) En relación con el segundo objetivo, a través de la encuesta a contribuyentes y la entrevista a profesionales, se observó que la evasión ocupa un lugar importante ya que se considera en un nivel alto, alrededor del 70% de los encuestados afirma que la evasión es elevada en Argentina, además con amplia diferencia en los resultados se observó que la mayoría de los participantes afirma que la evasión como fenómeno que atenta contra la recaudación y equidad es un delito. Esto está en línea con informes de investigación emitidos por organizaciones como la Comisión Económica para América Latina y el Caribe y Tax Justice Network (ONG global), las cuales no solo consideran que la evasión es elevada en Argentina, sino que además se considera que es uno de los países con mayor nivel de evasión

registrada. Además la evasión está contenida en la misma Ley Penal Tributaria 24.769 (1997) y modificatoria, la cual considera a la evasión como delito, ya que hay intención y conocimiento de evadir el pago de impuestos por parte de los sujetos. En antecedentes como la encuesta de Solari (2010) no solo considera a la evasión como delito, además se afirma que está bien que sea considerada de ese modo.

III) Mediante la encuesta se identificó las principales causas de evasión, como resultado se obtuvo que tiene mayor incidencia en la evasión la presión impositiva sobre los contribuyentes (32 %), seguido por la carencia de conciencia tributaria (18.8 %), en cambio la percepción de bajo riesgo de ser detectado y el deseo de obtener beneficios particulares obtuvieron resultados similares (14% - 15%), en menor medida, con una frecuencia de selección inferior al 10% y en orden decreciente corresponde a la opción de sistema tributario complejo, inestabilidad tributaria originada por los constantes cambios, y las opciones incorporadas por los encuestados como falta total de controles, problemas económicos, corrupción política, falta de reciprocidad y especulación. Esto lleva a pensar que en la evasión es producto de múltiples causas interrelacionadas.

Estos resultados se relacionan a su vez con lo expresado por Bellina, Barrenechea & Martínez (2008) y Solari (2010) los cuales determinaron como causa principal la presión impositiva pero esta no es la única, además la carencia de conciencia tributaria es una de las causas principales según Solari (2010) y Jiménez (2003), en este último desde el punto de vista de las personas jurídicas. Con respecto a las demás causas, si bien no presentan un nivel elevado de influencia según los encuestados. En el caso de las causas incorporadas por los encuestados como la falta de reciprocidad, problemas económicos, corrupción política, esto se relaciona con lo expresado por Fatas & Roig (2004) los cuales afirman que tiene incidencia la percepción del contribuyente con respecto a la equidad en la distribución lo que determina el nivel de cumplimiento.

IV) En el cuarto objetivo, se logra observar que en general se percibe un nivel bajo de conciencia tributaria en la sociedad, el 65,50 % de los encuestados considera un nivel bajo y el 33.30% optó por un nivel medio de conciencia tributaria existente en la sociedad. Cuando se les preguntó por qué se debe pagar impuestos, se obtuvo resultados similares entre las opciones, entre ellas: por Ley es obligatorio el pago de

impuestos (21%), es una forma solidaria de redistribuir la riqueza (34%) y todos tenemos que colaborar en sufragar el gasto público (45%), pero cuando se les preguntó si estarían dispuestos a pagar más impuestos para mejorar los servicios públicos, el 46% de los encuestados respondió que está dispuesto, el 31% respondió que está poco dispuesto, en cambio solo el 9% está muy dispuesto a pagar más impuestos destinados a los servicios públicos.

En antecedentes como la encuesta realizada por Solari (2010) sobre Contadores y Abogados, la cual determinó que existe percepción de que los impuestos que se pagan no corresponden con los servicios y prestaciones públicas que reciben lo que lleva a evadir, por su parte Camargo Hernández (2005) sostiene que muchos consideran que no deben contribuir porque no perciben que sus aportes vayan a generar obras, a su vez Aquino (2008) hace referencia que la carencia de conciencia tributaria se manifiesta a través de la falta de solidaridad de los contribuyentes hacia el Estado. Esto explica la diferencia existente en los resultados obtenidos frente al supuesto de pagar más impuestos para mejorar servicios públicos, si bien existe disposición la misma no es absoluta, ya que frente a la opción *muy dispuesto* la misma no es significativa e incluso existe gran diferencia con las demás opciones.

V) En relación a la percepción o imagen existente sobre el sistema tributario Argentino por parte de los contribuyentes, se obtuvo como resultado que el 75% de los encuestados considera que el mismo es poco transparente, resultado que se diferencia en gran medida con las demás opciones, ya que el 21% de los encuestados considera que tal vez es poco transparente. A su vez el 78% de los encuestados considera que el sistema tributario Argentino es complejo. En antecedentes como Aquino (2008) y luego la encuesta realizada por Solari (2010) hace referencia que el sistema tributario presenta falencias y un cierto grado de complejidad, e incluso autores como Stiglitz (2000) afirma que debe existir una cuota de simplicidad, pero Casares (2014) considera que simplicidad y equidad son conceptos incompatibles en un sistema tributario. En esto queda evidenciado que se percibe un sistema tributario complejo el cual influye en la evasión, lo deseable sería contar con un sistema tributario que tuviera reglas claras, fáciles de entender y cumplir por los ciudadanos, y que al mismo tiempo sea lo menos costoso posible y sencillo de administrar por las autoridades.

VI) Con respecto al último objetivo planteado, los resultados obtenidos en la entrevista a profesionales y la encuesta a diversos contribuyentes, permite afirmar que la presión impositiva está vinculada a la evasión, ya que en Argentina la misma está en un nivel alto e incluso se considera que tiene una incidencia importante que lleva a los contribuyentes a evadir, cuando el Estado detecta que lo recaudado en impuestos es inferior a lo que establecen las leyes, esto lleva al Estado a aumentar la presión impositiva. De ahí que los profesionales entrevistados consideran que si la presión impositiva sería menor, habría menos evasión.

En antecedentes se ha observado la evolución sostenida y permanente de la presión impositiva y a su vez en comparación con otros países, Argentina tiene presión impositiva similar a países desarrollados pero la recaudación es menor, como en el caso comparado de Argentina y Nueva Zelanda que se dio a conocer en un documento oficial, en el cual la alícuota general del IVA es del 21% y la recaudación del 7.2% del PBI y en Nueva Zelanda, la alícuota es del 15% y cuya recaudación es del 10% del PBI, esta diferencia puede atribuirse a la existencia de elevada evasión, también a la existencia de economía informal (Wende, 2017).

Si se toma el caso del Impuesto al Valor Agregado a nivel mundial, la alícuota general en Argentina es del 21%, el promedio de la región alrededor del 13% y a nivel global es cerca del 16%, esto permite observar que los países de la región se encuentran por encima de la media global y a su vez Argentina es uno de los países que presenta mayor alícuota, si se compara con otros países de América Latina (Wende, 2017) & (Agosto, 2017). Esto lleva a pensar que se ejerce mayor presión impositiva sobre aquellos que no tienen posibilidad de evadir, es decir se termina cobrando más a aquellos que tributan, lo cual genera más evasión.

## **2. Implicancias Prácticas.**

En la práctica profesional, los resultados obtenidos permiten demostrar y afirmar el papel fundamental que cumple el Contador Público frente a la evasión tributaria, como profesional tiene los conocimientos teóricos y es quién debe aplicar las normas y resoluciones, pero además es quién puede y debe generar conciencia de cumplimiento sobre los contribuyentes y responsables evitando actuar de modo ilícito, es decir lograr un cambio de conducta a través de su función de asesorar e informar a sus clientes, de esta manera se fomenta una cultura tributaria en la sociedad. Si bien las leyes existentes para sancionar la evasión como la Ley Penal Tributaria, son una herramienta útil para combatir la evasión fiscal, por sí sola no alcanzan, sino que es necesario un cambio de conducta. Otra implicancia práctica que demuestran los resultados obtenidos a través de la encuesta y la opinión de los profesionales, son medidas de acción que contribuyan a reducir el nivel de evasión y fomentar el cumplimiento por parte de los contribuyentes. A continuación se presentan cuatro medidas de acción, las cuales han tenido resultados similares de selección por parte de los participantes.

Promover la educación tributaria que permita generar conciencia fiscal y cultura tributaria en la sociedad. Si bien existe un cierto nivel de educación tributaria, es necesario que se profundice aún más en los actuales contribuyentes y de manera especial en los futuros contribuyentes, es decir se debe de comenzar desde abajo fomentando valores de cooperación, solidaridad y cumplimiento, a través de los diversos medios de comunicación existentes como en las escuelas, también la realización de charlas informativas.

Disminuyendo el monto de impuestos a pagar. Se trata de un ajuste en cuanto a la cantidad de impuestos y analizar aquellos que sean ineficientes, lograr un sistema tributario simple, homogéneo y fácil de entender y administrar. También en aquellos impuestos que presentan alícuotas elevadas, de modo de controlar la presión impositiva. Se considera que a través de una presión impositiva menor, habría menos evasión y a su vez que el contribuyente perciba equidad del sistema tributario en comparación con otros contribuyentes.

Promover en mayor medida la transparencia y lograr la eficiencia del gasto público. Se refiere a un correcto manejo de los fondos por parte del Estado, es decir una asignación correcta de los recursos, en este caso obtenidos por los impuestos, y que cada contribuyente y la sociedad en general perciba que los impuestos que pagan son un beneficio para todos. Es decir el Estado debe informar a través de publicaciones periódicas a la comunidad de la recaudación, acciones, decisiones, asignaciones de recursos para transmitir confianza y que su vez la sociedad perciba que los impuestos que pagan se corresponden con los beneficios que perciben.

Promover la eficiencia por parte de la Administración Tributaria. Implica actuar con integridad, brindar un servicio de calidad, facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, asistir al contribuyente, simplificar procedimientos que en muchos casos se tornan demasiado complejos, reducir sus costos de cumplimiento, y generar percepción de riesgo en los contribuyentes en cuanto a incumplimientos, los cuales estarán sujetos a un costo más oneroso debido a la presencia de recargos, multas, sanciones.

### **3. Limitaciones y Futuras Líneas de Investigación.**

Las limitaciones presentes en la metodología del trabajo se dan en el criterio muestral para el caso de la encuesta, ya que se utilizó un tipo de muestreo accidental, en el cual los participantes se han seleccionado de manera causal y por lo tanto los resultados obtenidos no son representativos de la opinión de toda la población, sino que se trata de un resultado orientativo, más allá de que la muestra se encuentre constituida por una cantidad importante de participantes han faltado algunas profesiones como también estudiantes de niveles secundarios. En el caso de la entrevista la limitación presente ha sido en la cantidad de entrevistados, ya que se obtuvo una muestra reducida pero ha sido un tipo de muestreo intencional. Con respecto al análisis de contenido no han existido limitaciones ya que se ha contado con material suficiente.

Como futura línea de investigación se pueden realizar encuestas a estudiantes de niveles secundarios, ya que se consideran los futuros contribuyentes, lo que permite conocer el nivel de conocimiento con respecto a la evasión y además determinar el nivel de educación tributaria existente. Además se considera relevante

como futura investigación, a partir de la relación existente entre el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado ya que la evasión en este último impuesto muchas veces se convierte en un medio para evadir el Impuesto a las Ganancias, y teniendo en cuenta la comparación de alícuotas y recaudación existente entre Argentina y otros países, ¿cómo afectaría una rebaja de alícuota en el Impuesto al Valor Agregado y en el Impuesto a las Ganancias de Sociedades con respecto a la recaudación, la inversión y en consecuencia en la evasión?

#### **4. Conclusiones.**

- Concluyendo el presente trabajo de investigación, en base a lo investigado y los resultados obtenidos a través de la metodología establecida, se da respuesta al objetivo general del trabajo por lo que se llega a la conclusión de que la falta de conciencia tributaria, la complejidad del sistema tributario y la presión impositiva están vinculadas a la evasión de impuestos.
- En respuesta a la hipótesis del presente trabajo, se le otorga mayor incidencia a la presión impositiva en comparación con las demás causas, pero se pudo observar que la falta de conciencia tributaria juega un papel importante por lo tanto no se considera a la presión impositiva como la principal y única causa de evasión sino que este fenómeno es resultado de múltiples causas que se interrelacionan y que tienen mayor o menor incidencia en la evasión dependiendo de la posición y percepción de cada sujeto frente al acto de evadir.
- Se observó que no existe una cultura tributaria consolidada, el nivel de conciencia existente es bajo por lo que incide en la evasión, por lo tanto resulta fundamental la información por parte de los medios y el asesoramiento adecuado en tiempo y forma, ya que el fomento de una conciencia tributaria juega un papel importante en el cumplimiento de las obligaciones a partir de la educación y concientización del por qué se pagan impuestos lo que permite reducir la presión impositiva.
- El sistema tributario es considerado complejo, con su multiplicidad de impuestos, tasas y regímenes afectan el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes provocando una cultura de no pago y a su vez

generando más costos al Estado. Cuanto mayor es el incumplimiento de las leyes, incide negativamente en la recaudación provocando que los contribuyentes cumplidores soporten más impuestos y tasas para cubrir la recaudación faltante de aquellos que incumplen total o parcialmente con su obligación. Si bien la complejidad del sistema tributaria no se considera la causa principal de evasión, la misma actúa como un complemento a las demás causas.

- Se considera importante la percepción que tiene el contribuyente con respecto a la equidad del sistema tributario en comparación con otros sujetos, el conocimiento por parte del contribuyente de otros evasores y la existencia de incertidumbre en el destino de los recursos por parte del Estado ocasiona mayor resistencia al pago, lo que exige mayor transparencia y control para generar confianza en la sociedad y por lógica lograr reducir la evasión.
- Concluyendo se puede observar que todo tiene que ver con todo, así lo expresa Aquino (2008) en su trabajo donde expone una serie de causas de la evasión la cual no es taxativa, además resulta interesante exponer a modo de cierre el Modelo Contribuyente- Socio del cual hace referencia Casares (2014) “...Todos seamos responsables de recaudar lo de todos y luego, seamos cuidadosos a la hora de gastar lo nuestro” (Casares, 2014, p. 68). Cuya base se considera la solidaridad y la cooperación que debe imperar en la sociedad y para con el Estado.

## Referencias.

- ABC- Consultas y Respuestas Frecuentes sobre Normativa, Aplicativos y Sistemas (s.f.). AFIP. Recuperado de <http://www.afip.gob.ar/genericos/guiavirtual/index.aspx>. Consultado el 6 de Octubre de 2017.
- Administración Federal de Ingresos Públicos. Decreto 618/97. Buenos Aires. Argentina.
- Agosto, W. (Julio de 2017). El ABC del Sistema Tributario Argentino. *Documento de Políticas Públicas/ Análisis N° 188*. Buenos Aires: CIPPEC. Recuperado de <https://www.cippec.org/wp-content/uploads/2017/08/188-DPP-ADE-El-ABC-del-sistema-tributario-argentino-Julio-2017.pdf>
- Agüero, V.A., Alderete Kehoe, J. T., Assorati, A., Bellanza, L.E., García G, V., García S, V.... Zárate, C. (2009). Área de Impuestos. *ABC Profesional del Contador*. 5ª ed. Buenos Aires. Argentina: EDICON Fondo Editorial Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Pp848.
- Alink, Matthijs & Van Kommer, Víctor. (2000). *Manual para las Administraciones Tributarias*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- Alink, Matthijs & Van Kommer, Víctor. (2011). *Manual de Administración Tributaria*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias: Paris / Amersfoort
- Alva Matteucci, Juan Mario. (Julio 1995). La definición de Conciencia Tributaria y los mecanismos para crearla. *Revista Análisis Tributario*. Volumen VIII N° 90. Páginas 37 y 38. Pese a que han pasado veintidós (22) años desde su publicación, el tema continua siendo actual por ello la decisión de publicarlo en el Blog <http://blog.pucp.edu.pe/item/90381/la-definici-n-de-conciencia-tributaria-y-los-mecanismos-para-crearla>
- Ameyaw, B. & Dzaka, D. (2016). Determinantes de la Evasión Fiscal: Evidencia empírica de Ghana. *Economía Moderna*. 1653-1664. Recuperado de 14 de Septiembre de 2017 en: <http://dx.doi.org/10.4236/me.2016.714145>
- Aquino, M.A. (2008). La Evasión Fiscal: *Origen y medidas de acción para combatirla*. (S, Ed.) Documentos- Instituto de Estudios Fiscales, n° 13, pp. 1-

42. Recuperado el 25 de Junio de 2017 en:  
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2771147>
- Artana, D., Guardarucci, I., Lavigne P., Puig J. & Susmel N. (2015). El Sistema Tributario Argentino. Análisis y evaluación de propuestas para reformarlo. *Documento de Trabajo N° 123*. Buenos Aires: FIEL.
- Barros Vio, Bruno. (2013)¿Por qué las personas pagan sus impuestos? *Subjetividad y procesos cognitivos*, 17(2), 37-47. Recuperado en 02 de diciembre de 2017, de [http://www.scielo.org.ar/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1852-73102013000200002&lng=es&tlng=es](http://www.scielo.org.ar/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1852-73102013000200002&lng=es&tlng=es).
- Bellina Yrigoyen, Jorge; Barrenechea, Carlos; Martínez, Arnolfo; (2008). Observaciones sobre algunos determinantes de la evasión impositiva en Argentina. Rosario: Invenio, vol. 11, n° 20, pp. 53-62. Recuperado el 11 de Septiembre de 2017 en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=87702005>
- Blumenthal, M., Christian. C. & Slemrod, J. (1998). *The determinants of income tax compliance: Evidence from a controlled experience in Minnesota*. . [NBER Working Papers](#) 6575, Oficina Nacional de Investigación Económica, Inc.
- Bromberg, P. (2009). *Cultura Tributaria como Política Pública*. Contrato 629 de 2009. Instituto de Estudios Urbanos de la Universidad Nacional de Colombia.
- Camargo Hernández, D. F. (2005). *Evasión Fiscal: Un problema a resolver*. Eumed. Net. Recuperado el 5 de Mayo de 2017. Edición electrónica a texto completo en [www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/](http://www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/)
- Casares, M.A. (2014). *La política tributaria y su impacto en la sociedad*. Trabajo de Investigación: Argentina, Mendoza.
- Chelala, Santiago & Giarrizzo, Victoria; (2014). Evasión de impuestos en Argentina: un análisis experimental de la eficiencia de premios y castigos al contribuyente. *Revista Finanzas y Política Económica*, vol. 6, n° 2, pp. 269-286. Bogotá. Colombia. Recuperado el 12 de Septiembre de 2017 en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=323532046002>
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2016). *Estudio Económico de América Latina y el Caribe*. (LC/G. 2668-P). Santiago.
- Constitución de la Nación Argentina, Ley 24.430. Texto Oficial de la Constitución Nacional, ordenado por el Congreso de la Nación (Convención Nacional Constituyente 15 de Diciembre de 1994). Última consulta el 6 de Octubre.

Recuperado en: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm>

Dagnino Pastore, J. M. (2007). *Economía Pública: colección de ensayos*. Buenos Aires: Educa.

Díaz, V. (2010). Interpretando la Elusión Fiscal. *Impuestos 2010* (3), 5-13

Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal. Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Presidencia de la Nación. [Http://www.economia.gob.ar/sip/basehome/retrib.htm](http://www.economia.gob.ar/sip/basehome/retrib.htm). Consultado 07 /07/ 2017.

Diuvigildo, Y. (2012). *Apuntes sobre Ley Penal Tributaria*. Buenos Aires: Publicación Doctrina Penal Tributaria y Económica Errepar (DPT y E).

Fatás E. & Roig. M. J. (2004). Equidad y evasión fiscal. Un test experimental. Lineax y Universidad de Valencia: *Revista de Economía Aplicada*, N° 34 (vol. XII), pág. 17-37. [https://www.uv.es/fatas/papers/Fatas\\_Equity\\_REA\\_2004.pdf](https://www.uv.es/fatas/papers/Fatas_Equity_REA_2004.pdf)

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.) & Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas (F.A.G.C.E.). (2004). *Funciones y responsabilidades del Contador Público*. Resolución Conjunta de ambas organizaciones: Buenos Aires. Recuperado el 6 de Octubre de 2017 en: <http://www.cpcesla.org.ar/doc/boletin/154/funciones.pdf>

Fenochietto, R. (1999). *Métodos de estimación de la evasión impositiva y de la economía informal*. Revista de la AFIP N° 18: Buenos Aires.

Friedland, N., Maital, S., Rutenberg, A. (1978). A simulation study of tax evasion. *Journal of Public Economics*, vol. 10, pp. 107-116. <https://econpapers.repec.org/scripts/redir.pf?u=http%3A%2F%2Fwww.science-direct.com%2Fscience%2Farticle%2Fpii%2F0047-2727%2878%2990008-7:h=repec:eee:pubeco:v:10:y:1978:i:1:p:107-116>

Garbiglia, G.R. (2015). *Evasión Impositiva en Argentina: sus causas, consecuencias y los mecanismos para revertirla*. Trabajo Final de Posgrado. Universidad Nacional de Córdoba. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Graduados.

Garces Moreano, R. (1981). *Las infracciones tributarias y sus sanciones*. Trabajo presentado a la X Jornada del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario: Quito.

Gherzi, C.A. (1995). *Responsabilidad Profesional*. Astrea: Buenos Aires

- Giorgetti, Armando. (1967). *La Evasión Tributaria*. Buenos Aires: Depalma.
- Hermida, H.G. (1996). *Responsabilidades legales de los directivos y profesionales que deben ser permanentemente analizadas*. - Conferencia dictada en el Institute for International Research S.A. 22 al 24 de abril de 1996.
- Infoleg (Información Legislativa y Documental). (2005). Ministerio de Justicia y Derechos Humanos De La Nación: CABA Argentina. <http://www.infoleg.gob.ar/>
- James, S. J., Hasseldine J., Hite, P. & Toumi, M. (2001). *Desarrollar una estrategia de cumplimiento tributario para los servicios de ingresos*. Boletín para la documentación fiscal internacional.
- Jiménez, M.I. (2003). Causas que provocan la evasión en empresas mexicanas. México: *Revista del Centro de Investigación*. Universidad La Salle. Vol. 5, nº 20, pp77- 90. [Fecha de consulta: 2 de diciembre de 2017] Disponible en:<<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=34252007>> ISSN 1405-6690
- Jorratt, M. (2003). Los instrumentos para la medición de la evasión tributaria. Mimeo, I Curso Internacional sobre Estimaciones Tributarias: Argentina.
- Kirchler, E. (1998). Differential representations of taxes: Analysis of free associations and judgments of five employment group. *Journal of Socio-Economics*: North-Holland Vol. 27, nº 1. Pp. 117-131.
- Larraz, J. (1952). Metodología aplicativa del Derecho Tributario. Revista de Derecho Privado: Madrid.
- Ley Penal Tributaria, 24.769. (Honorable Congreso de la Nación Argentina 15 de enero de 1997).
- Ley Régimen Penal Tributario, 26.735. (Honorable Congreso de la Nación Argentina 28 de Diciembre de 2011) Modificatoria de la Ley 24.769 y el artículo 76 bis del Código Penal.
- Ley de Impuesto a las Ganancias, 20.628. (Honorable Congreso de la Nación Argentina 27 de Diciembre de 1997).
- Ley de Impuesto a las Ganancias, IVA y Régimen simplificado para pequeños contribuyentes, 27.346. (Honorable Congreso de la Nación Argentina 27 de Diciembre de 2016) Modificatoria de la Ley 20.628.
- Ley de Impuesto al Valor Agregado, 23.349. (Honorable Congreso de la Nación Argentina 26 de Marzo de 1997).

- Ley de Encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo. Código Penal, 25.246. (Honorable Congreso de la Nación Argentina 10 de Mayo de 2000).
- Ley Prevención de la Evasión Fiscal, 25.345. (Honorable Congreso de la Nación Argentina 17 de Noviembre de 2000).
- Ley de Sociedades Comerciales, 19.550. (Honorable Congreso de la Nación Argentina 30 de Marzo de 1984).
- Ley de Modificación de Impuestos, 27.430. (Honorable Congreso de la Nación Argentina 27 de Diciembre de 2017).
- Macías Cardona, H. A.; Agudelo Henao, L. F. & López Ramírez, M. R. (2007). Los Métodos para medir la evasión de impuestos: una revisión. *Semestre Económico*: Colombia. Vol. 10, n° 20, pp. 67-85. Recuperado de <http://revistas.udem.edu.co/index.php/economico/article/view/681>
- Margariti, Antonio. (2004). *Impuestos y Pobreza. Un cambio copernicano en el sistema impositivo para que todos podamos vivir dignamente*. Rosario, Argentina: Fundación Libertad.
- Messina, A. (2012). *La acción típica de Evasión Tributaria*. Doctrina General. Editorial: Marco Antonio Terragni: Argentina.
- Modelo de Código Tributario. (2006). Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).
- Moya, M., E.J. (2009). *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Caracas: Mobilibros.
- Parada, R.A. & Errecaborde J. D. (2017). *Impuesto al Valor Agregado, versión 4.6/Anónimo*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina: Errepar.
- Portal de la Administración Tributaria de Ingresos Públicos (AFIP). Consultado el 6 de Octubre de 2017 en: [WWW.AFIP.GOB.AR](http://WWW.AFIP.GOB.AR)
- Portal del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (CIAT). Consultado el 18 de Mayo de 2017 en: [WWW.CIAT.ORG](http://WWW.CIAT.ORG)
- Programa conjunto de Tributación OEA-BID. (1967). *Modelo de Código para América Latina*. Washington: CEPAL.
- Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. 23ª. Ed. Madrid. [Http: www.rae.es](http://www.rae.es) . Última consulta el 26 de Junio de 2017.
- Reig, E.J., Gebhardt, J. & Malvitano, R.H. (2010). *Impuesto a las ganancias*. 12ª Ed. Buenos Aires: Errepar.

- Rinaldi, J.M. (2008). *La Doble Atadura del Régimen Tributario Argentino*. 41° Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas. Córdoba.
- Sampieri Hernández, Roberto. (1991). *Metodología de la Investigación*. Edición: McGraw-Hill.
- Sanabria Ortiz, R. (1999). *Derecho tributario e ilícitos tributarios*. Lima: Horizonte.
- Schwartz, R.D. & Orleans, S. (1967). *On legal sanctions*. Chicago Law Review, vol. 34, pp. 274-300.  
<http://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3518&context=uclev>
- Semachowicz, E.D. (2012). *Análisis de las Modificaciones al Régimen Penal Tributario. Ley 26.735*. Buenos Aires: Publicación Doctrina Penal Tributaria Errepar (DTE).
- Semachowicz, E.D. (2012). *Penal Tributario para Contadores*. Buenos Aires: Errepar.
- Solari, Estefanía; (2010). *Percepción sobre la Evasión Fiscal en la Argentina*. Venezuela: Negotium, vol. 6, n° 17, pp. 226-243. Consultado el 2 de Septiembre de 2017 en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=78216327008>
- Stiglitz, Joseph. (2000). *La Economía del Sector Público*. 3ª Edición. Columbia University: Traducción de M. E. Rabasco y L. Toharia-Universidad de Alcalá. Editor Antonio Bosch.
- Vieytes, R. (2004). *Metodología de la investigación en organizaciones, mercado y sociedad: epistemología y técnicas*. Buenos Aires: Editorial de las Ciencias.
- Villegas, Héctor B. y otros. (1993). *La Evasión Fiscal en la Argentina*. Revista de Derecho Fiscal- T. (XXIII). Buenos Aires: La Ley.
- Villegas, Héctor. (2002). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (8ª Edición). Buenos Aires: Editorial Astrea.
- Wende, Pablo. (2017. 1 de Junio). *Documento Oficial: en Argentina se pagan los impuestos más altos del mundo*. Infobae. Recuperado el 8 de Julio del 2017).  
<http://www.infobae.com/noticias/2017/06/01/documento-oficial-en-argentina-se-pagan-los-impuestos-mas-altos-del-mundo/>

## **Anexos.**

### **Anexo I: Cuestionario.**

Modelo de cuestionario utilizado en la investigación (partes).

#### **Carta de presentación del cuestionario:**

INVESTIGACIÓN IMPOSITIVA.

Estoy realizando una investigación que servirá de base para elaborar un Proyecto acerca de las causas de evasión en impuestos nacionales (Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado IVA).

Quisiera pedir su ayuda para que conteste a unas preguntas. (Existen preguntas personales y preguntas de investigación). Sus respuestas serán confidenciales y anónimas. Las opiniones de todos los encuestados serán reportadas en un Proyecto de Investigación Aplicada, pero nunca se reportarán datos individuales.

No le tomará más de 5 minutos, sólo le pido que conteste con la mayor sinceridad posible.

Desde ya, muchas gracias por su colaboración.

#### **Primera parte – Preguntas Personales:**

- 1) ¿Cuántos años tiene?
  - ✓ 20 – 30
  - ✓ 31 – 40
  - ✓ 41 – o más
- 2) Género
  - ✓ Varón
  - ✓ Mujer
- 3) ¿Cuál es su ocupación?
  - ✓ Especifique: \_\_\_\_\_
- 4) Residencia
  - ✓ Especifique: \_\_\_\_\_

#### **Segunda parte – Preguntas de Investigación:**

- 1) ¿Cuál considera que es el nivel de evasión actualmente en Argentina?
  - ✓ Bajo
  - ✓ Medio
  - ✓ Alto
- 2) ¿Cree que la evasión impositiva es un delito?
  - ✓ Sí
  - ✓ No
  - ✓ Tal vez
- 3) En su opinión, ¿cuáles cree que son las causas por las que se evade?
  - ✓ Percepción de bajo riesgo de ser detectado
  - ✓ Exceso de presión tributaria sobre los contribuyentes
  - ✓ Sistema Tributario complejo
  - ✓ Deseo de obtener beneficios particulares
  - ✓ Inestabilidad tributaria originada por los constantes cambios en las normas
  - ✓ Carencia de conciencia tributaria
  - ✓ Otro (especifique)
- 4) En la actualidad, ¿cuál considera que es el nivel de conciencia tributaria en la sociedad?
  - ✓ Nivel Bajo
  - ✓ Nivel Medio
  - ✓ Nivel Alto
- 5) En su opinión, ¿por qué debemos pagar los impuestos?
  - ✓ Por Ley es obligatorio el pago de impuestos
  - ✓ Es una forma solidaria de redistribuir la riqueza
  - ✓ Todos tenemos que colaborar en sufragar el gasto público
- 6) En general, ¿estaría dispuesta/o a pagar más impuestos para mejorar la calidad en la actuación de los servicios públicos como educación, sanidad, infraestructura, entre otros?
  - ✓ Nada dispuesto
  - ✓ Poco dispuesto
  - ✓ Dispuesto
  - ✓ Muy dispuesto
- 7) ¿Cree usted que el Sistema Tributario es poco transparente?

- ✓ Sí
- ✓ No
- ✓ Tal vez

8) ¿Cree usted que el Sistema Tributario es complejo?

- ✓ Sí
- ✓ No
- ✓ Tal vez

9) ¿Cuál considera como medida de acción para reducir la evasión de impuestos?

- ✓ Promover la educación tributaria que permita generar conciencia fiscal y cultura tributaria en la sociedad.
- ✓ Disminuyendo el monto de impuestos a pagar
- ✓ Promover en mayor medida la transparencia y lograr la eficiencia del gasto público
- ✓ Promover la eficiencia por parte de la Administración Tributaria.

## **Anexo II: Guía de Pautas.**

Protocolo de la entrevista- Guía de Pautas.

Proyecto de Investigación Aplicada- Universidad Siglo 21.

**Objetivo y temas a tratar:** Entrevistar a profesionales con amplios conocimiento en el área de impuestos- actuación del Contador.

Primera fase- Presentación: El presente proyecto de investigación tiene como objetivo determinar la actuación del Contador Público frente a la evasión.

Segunda fase: Preguntas personales.

- ✓ ¿Qué edad tiene?
- ✓ ¿Cuánto hace que se graduó como Contador Público?
- ✓ ¿En qué área/s se especializa?

### **Preguntas Abiertas de investigación**

- ✓ En su opinión, ¿cuál considera que es la posición del Contador Público frente a la Administración Tributaria y los contribuyentes?
- ✓ ¿Cómo reflexiona usted en relación al rol o actuación del Contador frente a la evasión impositiva?
- ✓ En su trayectoria como profesional ¿cree usted que el nivel de conciencia fiscal influye en el cumplimiento del pago de impuestos?
- ✓ En su opinión, ¿considera que la presión tributaria y la evasión impositiva tienen un alto nivel de vinculación?