



BOLETIN DE INFORMACION TRIBUTARIA

UNIVERSIDAD SAN PABLO-CEU

**Facultad de Ciencias Jurídicas
y de la Administración**

Avenida del Valle 21
28003 Madrid (España)

Tfno 0034 91 514 04 00

FAX: 0034 91 535 39 72

<http://www.uspceu.com>

MARZO 2003
NUMERO 2

BOLETIN DE INFORMACION TRIBUTARIA

Número de depósito legal: M-17570-2003

Co-Dirección

Ernesto Lejeune Valcárcel

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad San Pablo – CEU

José Luis Pérez de Ayala

Catedrático Emérito de Derecho Financiero y Tributario
Universidad San Pablo – CEU

Sub-Dirección

Marta Villar Ezcurra

Profª Agregada de Derecho Financiero y Tributario. Universidad San Pablo – CEU

Consejo Editorial

Amparo Lozano Maneiro

Profª. Adjunta de Derecho Comunitario
Universidad San Pablo – CEU

Juan I. Gorospe Oviedo

Prof. Adjunto de Derecho Financiero y Tributario
Universidad San Pablo – CEU

Eusebio González García

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca

Pedro M. Herrera Molina

Vocal Asesor del Instituto de Estudios Fiscales

Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense

Miguel Pérez de Ayala

Prof. Adjunto de Derecho Financiero y Tributario
Univ. San Pablo - CEU

Consejo Asesor

Israel Hernández Morales

Presidente del Instituto Costarricense de Derecho Tributario

Luis Carballo Balvanera

Presidente del Colegio Nacional de Profesores e
Investigadores Tributarios de México

Juan de Dios Bravo Gonzalez

Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Alfredo Benítez Rivas

Presidente del Instituto Boliviano de Estudios Tributarios
Prof. de la Univ. Andina Simón Bolívar

Condorcet Rezende

Presidente de la Associação Brasileira de Direito Financiero

Francisco Sousa Camara

Abogado. Portugal

Hugo Kaplan

Presidente de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales

Raul D'Alessandro

Presidente del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios

Vicente Oscar Díaz

Prof. de la Universidad de Buenos Aires

Pedro Massone Parodi

Presidente del Instituto Chileno de Derecho Tributario
Prof. de la Universidad de Valaparaíso

Paulo Barros Carvalho

Presidente del Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

Addy Mazz

Directora de los Servicios Jurídicos de la Administración
Tributaria de Uruguay

José Osvaldo Casás

Prof. de la Universidad de Buenos Aires
Juez del Tribunal Superior de Justicia de Buenos Aires

Horacio López Santiso

Presidente del Consejo Profesional de Ciencias Económicas
de Buenos Aires

Juan Francisco Jaramillo

Presidente del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario

Edición

Jaime Guaza Leoz

ÍNDICE

I)	PRESENTACIÓN	
	Dr. Ernesto Lejeune Valcárcel y Dr José Luis Pérez de Ayala	Pag. 4
II)	DOCTRINA	
	A) LA CRIMINALIZACIÓN DE LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS EN LA ARGENTINA Y EN LA DOCTRINA LATINOAMERICANA.	
	Dr. José Osvaldo Casás. ARGENTINA	Pag. 6
	B) NORMA Y SUSTANCIA EN LA LEY TRIBUTARIA	
	Dra. Alicia Seijas y el Dr. James A. Whitelaw. URUGUAY	Pag. 28
	C) REFLEXIONES ENTRE ECONOMICIDAD, PROCESO, CONTROL TRIBUTARIO Y CORRUPCIÓN PÚBLICA EN EL CONTEXTO DE LA EVASIÓN FISCAL	
	Dr. Vicente Oscar Diaz. ARGENTINA	Pag. 46
III)	NOVEDADES FISCALES 2003	
	A) BRASIL . SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	
	Dr. Marcos André Vinhas Catão	Pag. 67
	B) BOLIVIA . EL PRESUPUESTO GENERAL DE LA NACIÓN	
	Dr. Alfredo Benítez Rivas	Pag. 77
	C) COSTA RICA . NUEVA LEY DE REFORMA TRIBUTARIA	
	Instituto Costarricense de Derecho Tributario	Pag. 80
	D) ECUADOR . REFORMAS FISCALES	
	Dr. Diego Almeida Guzmán	Pag. 85
	E) PORTUGAL . ORÇAMENTO DE ESTADO PARA 2003	
	D. Francisco de Sousa da Câmara y D. José Almeida Fernandes	Pag. 91
	F) ESPAÑA . NOVEDADES FISCALES	
	Dr. Miguel Pérez de Ayala Becerril	Pag. 96
IV)	SELECCIÓN JURISPRUDENCIAL	
	Dra. Marta Villar Ezcurra	Pag. 100
V)	UNIÓN EUROPEA (II): INTRODUCCIÓN AL SISTEMA INSTITUCIONAL	
	Dra. Amparo Lozano Maneiro	Pag. 107
VI)	SELECCIÓN BIBLIOGRAFICA	
	Dr. Juan Ignacio Gorospe Oviedo y Dr. Miguel Pérez de Ayala	Pag. 118

I) PRESENTACION

Hace tres meses nos resultó particularmente grato escribir las líneas de presentación de un nuevo proyecto universitario: el **Boletín de Información Tributaria** que el lector tiene en sus manos. Hoy nuestra satisfacción es todavía mayor. De un lado el **Boletín** se distribuye por segunda vez. Las comunicaciones que los dos Directores hemos recibido desde Diciembre han sido incontables, todas elogiosas y todas animándonos a proseguir un camino que se estima útil para la comunidad científica latinoamericana. A todos, muchas gracias.

Y nuestro muy particular agradecimiento a quienes han hecho posible que la difusión del primer número, en todos y cada uno de los países hermanos de Latinoamérica, haya llegado a tantas manos. En primer lugar, a todas las Facultades de Derecho, cuyos Decanos y Directores lo han hecho llegar a los profesores de la disciplina en sus respectivos centros académicos. Y en segundo lugar, nuestro muy sincero agradecimiento también a todos los Institutos y Asociaciones Latinoamericanas de Derecho Tributario, cuyos Presidentes no han vacilado en tomarse el trabajo de redistribuirlo a todos sus asociados. Sin este esfuerzo, el **Boletín** no hubiera llegado a tantos.

Pero lo realmente importante es que, desde un principio, se ha entendido por todos que este **Boletín**, siendo ciertamente de concepción española, gestado concretamente en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad San Pablo-CEU, no tiene vocación de ser español. O es realmente latinoamericano, o en poco tiempo desaparecerá. Este era, y sigue siendo, nuestro objetivo. Para nosotros, solo reivindicamos el honor de la carga de sacarlo adelante.

Y en efecto, este segundo número ya es mucho menos español. En el Consejo Asesor se han integrado una buena parte de los Presidentes de los Institutos y Asociaciones Latinoamericanas de Derecho Tributario. Su presencia servirá, sin duda, para recibir ideas y sugerencias que conviertan este **Boletín** en un instrumento realmente útil para todos los tributaristas. En segundo lugar, si la sección doctrinal del primer número estaba compuesta por un único estudio de un profesor español, en este segundo número, son ya tres los trabajos que se publican y todos ellos de autoría no española; son tres excelentes trabajos, dos de los profesores argentinos Casás y Oscar Díaz y otro de los colegas uruguayos, doctores Seijas y Whitelaw. Y en tercer lugar, queríamos que este segundo número, primero del año 2.003, recogiera información suficiente de las novedades fiscales que para este ejercicio han sido aprobadas en los diferentes países. A nuestra petición de colaboraciones, la respuesta ha sido bastante más que satisfactoria. Todo ello constituye, a nuestro modo de ver, buena prueba de que nuestro objetivo se va cumpliendo: el **Boletín** se desespañoliza en favor de su latinoamericanización. Y esto, creemos, es una garantía de éxito.

No nos resistimos a dejar constancia de un hecho significativo. A quienes integramos el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad San Pablo-CEU, la aparición del primer número, nos ha permitido tomar contacto con un buen número de colegas, de diversos países y Universidades a quienes hasta ahora no conocíamos. Ello es siempre una satisfacción. Pero entre todos estos nuevos contactos,

queremos destacar uno. Hasta ahora, en todas nuestras reuniones y contactos científicos, había siempre un hueco: los colegas cubanos. Sin duda, las circunstancias políticas y económicas han influido en esta ausencia. Tras la recepción en la Universidad de La Habana del **Boletín**, recibimos una invitación para dictar allí un ciclo de conferencias. Correspondiendo a tan amable invitación, el Prof. Lejeune impartió, del 10 al 14 de Febrero, un total de veinte clases atentamente seguidas por una treintena de tributaristas, ciertamente noveles pero todos interesados en incrementar sus conocimientos. Confiamos en que ahora que Cuba está poniendo en marcha un amplio sistema tributario en orden a reestructurar su sistema de generación de ingresos públicos, se incorporen a nuestra comunidad científica colegas de la isla caribeña. Sin duda, los universitarios somos capaces de centrarnos en aquello que nos une, el espíritu universitario, lo cual, por encima de consideraciones de otro tipo y que a nosotros en cuanto universitarios nos son ajenas, contribuirá al incremento de nuestras relaciones de todo tipo y, en definitiva, al bien común. Desde aquí, pues, nuestra bienvenida a nuestros colegas cubanos a esta comunidad científica de tributaristas y que es también la suya.

Concluimos ya estas líneas de Presentación de este segundo número del **Boletín de Información tributaria**. Con nuestro agradecimiento de nuevo a todos por la buena acogida que le han dispensado, reiteramos la solicitud de colaboraciones doctrinales, de recensión e información bibliográfica y de comentario jurisprudencial. Solo así tendremos asegurado el éxito de un instrumento que se intuye útil para todos.

José Luis Perez de Ayala
Catedrático de Hacienda Pública
y Derecho Tributario

Ernesto Lejeune Valcárcel
Catedrático de Derecho Financiero
y Tributario

II) DOCTRINA

A) LA CRIMINALIZACIÓN DE LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS EN LA ARGENTINA Y EN LA DOCTRINA LATINOAMERICANA

Dr JOSÉ OSVALDO CASÁS ¹

Sumario: 1. Aspecto conceptual. 2. La aplicación de la pena corporal a los ilícitos tributarios. 3. La doctrina tributaria latinoamericana. 3.1. El Modelo de Código Tributario para América Latina. 3.2. El Modelo de Código del Centro Interamericano de Administradores Tributarios. 3.3. Las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. 3.4. Las Jornadas Luso Hispano Americanas de Estudios Tributarios. 3.5. Las Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos. 3.6. Las Jornadas Tributarias del Mercosur. 4. La aplicación de pena corporal a los ilícitos tributarios en la República Argentina. 4.1. Antecedentes en impuestos singulares. 4.1.1. Impuesto a los Consumos Específicos. 4.1.2. Aportes previsionales. 4.1.3. Código Aduanero. 4.2. Antecedentes mediatos con alcance general en la Ley de Procedimientos Tributarios. 4.2.1. Ley nº 16.656. 4.2.2. Ley nº 20.024. 4.2.3. Ley nº 20.046. 4.2.4. Ley nº 20.658. 4.2.5. Ley nº 21.858. 4.3. Antecedentes inmediatos. 4.3.1. Proyecto del Poder Ejecutivo Nacional acompañando al Mensaje nº 367/89. 4.3.2. La Ley nº 23.697 de Emergencia Económica y su Capítulo XXVIII de Régimen Penal Tributario y Previsional, vetado por el Poder Ejecutivo. 5. Ley nº 23.771. 6. Ley nº 24.769. 7. Cantidad de causas iniciadas, tramitadas y concluidas durante la vigencia de las leyes penales tributarias y previsionales. 8. Algunas propuestas a modo de conclusión.

*La ley condena
con constancia y ansia
a quien roba una gallina
de una estancia.*

*Pero se vuelve floja,
flaca y fina
con quien roba
la estancia y la gallina ².*

¹ Doctor en Derecho por la Universidad de Buenos Aires, profesor titular regular de “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, profesor de posgrado de “Derecho Constitucional Tributario” en las Universidades de Buenos Aires, Austral, Católica del Rosario, Nacional de Rosario y Nacional del Litoral, ex Procurador Fiscal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ex Sub-secretario Legal de la Secretaría Legal y Técnica de la Presidencia de la Nación, ex Asesor Jurídico de la Comisión Federal de Impuestos, actual Juez del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

² El autor de estos versos es el sacerdote jesuita Leonardo Luis CASTELLANI (1899-1981), quien fue ordenado en 1931, se doctoró en Filosofía y Teología en la Universidad Gregoriana de Roma, estudiando Psicología en la Sorbona de París. Se dedicó a la docencia y al periodismo, incursionando en la política a través del nacionalismo argentino, insertándose en los sectores más tradicionales y/o conservadores del catolicismo. En 1949 fue expulsado de la Compañía de Jesús y suspendido como sacerdote, ministerio al cual se lo restituyó en 1966. Los versos aquí transcritos se encuentran recogidos en la foja 15 del Sumario nº 654.850, iniciado el 27 de septiembre de 1968, contra el profesor titular regular de la asignatura Economía Política de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires doctor Walter Manuel BEVERAGGI ALLENDE. La mencionada foja corresponde a la copia de un escrito presentado ante los estrados de la Corte Suprema de Justicia de la Nación solicitando, en una causa tribunalicia, un pronto despacho y que fue acompañada por el propio profesor en una nota dirigida al Decano, a raíz de los diferentes embargos trabados sobre su haber docente a resultas de una querella penal que había interpuesto contra el Banco Popular Argentino. En los párrafos finales del escrito, el doctor Beveraggi Allende consignó: “No pretendo yo que esa Excm. Corte tenga sensibilidad para dispensarle consideración a los apremios que me ha creado el despojo canallesco de que me hiciera víctima el Banco

1. Aspecto conceptual

El concepto de *criminalización de los ilícitos tributarios*, tal cual nos ha sido propuesto como tema en estas Jornadas, se encuentra íntimamente ligado, desde nuestra óptica, a la *respuesta represiva con que se amenace a dichas conductas*, particularmente a la decisión de reprenderlos con *pena corporal* ³, en tanto tal aspecto cuantitativo parece decisivo para aproximarnos a la noción que es menester caracterizar.

De todos modos, es tradicional en la legislación penal argentina valerse de una clasificación bipartita de los ilícitos que diferencia sólo entre delitos y contravenciones ⁴, más allá de alguna referencia constitucional en que se alude a los crímenes ⁵, inatingente en relación al tema que nos ocupa.

2. La aplicación de la pena corporal a los ilícitos tributarios

Mucho se ha debatido acerca de si la sanción al ilícito tributario debe consistir en penas pecuniarias o si es conveniente, asimismo, instituir penas privativas de libertad y/o restricciones de actividades y derechos.

Es claro que, en este aspecto, la doctrina expresó inicialmente su preferencia exclusiva por las penas pecuniarias, si bien, con posterioridad, se advierte, en el derecho positivo

Popular Argentino, que ya ha tenido prácticamente sanción por parte de la justicia penal, pues un sobreseimiento provisional, respecto de un banco —y de un banco que mueve tantos resortes importantes— constituye una elocuente demostración de culpabilidad, lisa y llana, y no lo pretendo, porque nuestra Justicia ‘liberal’ tiene los ojos bien vendados, a fin de mantenerse al margen de aspectos tan módicos como la ‘sensibilidad humana’. Tales apremios están parcialmente enumerados en una demanda que, por daños y perjuicios he entablado contra el Banco Popular Argentino que sustancia ante el Juzgado Comercial n° 1, Secretaría n° 1. Pretendo simplemente que se me haga aunque tardíamente alguna justicia. En consecuencia pido de V. S. se sirva resolver a la brevedad el recurso extraordinario de referencia. Dios guarde a V. E. Fdo. Walter Beveraggi Allende. Abogado”. Los versos, los párrafos transcritos, y un agregado a modo de apostilla fueron el hecho en base al cual el Decano ordenó se instruyera sumario y se tomaran las medidas pertinentes ante la posible comisión del delito de desacato. En el plano disciplinario, desmentida la autoría de la apostilla por el doctor Beveraggi Allende, el sumario desembocó en la propuesta del tribunal académico de absolución, decisión que fue refrendada por resolución del Decano, n° 13.065, del 22 de junio de 1970.

³ ESCRICHE, Joaquín: *Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia*, p. 522, impreso por Librería de Rosa y Bouret, París, nueva edición, aparecido en Madrid en 1882. En este clásico y tradicional diccionario jurídico se especifica con referencia al crimen: “El delito grave. Aunque crimen y delito suelen tomarse en un mismo sentido, usamos sin embargo la palabra *crimen* para significar las acciones que la ley castiga con penas aflictivas o infamantes, y la palabra *delito* para denotar los hechos menos graves que no se castigan sino con penas menores. Mas la palabra *delito* es general y comprende toda infracción de las leyes penales, mientras que la palabra *crimen* es sólo especial y no recae sino sobre las infracciones más perjudiciales al orden público; de modo que todo crimen es un delito, pero no todo delito es un crimen”.

⁴ MORENO RODRÍGUEZ, Rogelio: *Diccionario Jurídico*, p. 193, La Ley S.A., Buenos Aires, 1998. Según este autor, se ha entendido por *crimen* al delito cualificado por la gravedad del hecho punible y de las penas con que se lo castiga. La distinción entre crimen y delito es ajena a nuestro derecho positivo, y se la hace nacer, por muchos estudiosos, del Código Francés de 1810 y de la clasificación tripartita allí adoptada de los actos punibles en crímenes, delitos y contravenciones. De todos modos en leyes anteriores se consideraba como crímenes los ilícitos castigados con penas infamantes y como delitos las que se penaban con sanciones llamadas menores.

⁵ Conforme al art. 69 de la Constitución Nacional, se consagra la inmunidad parlamentaria de los legisladores durante su desempeño salvo ser sorprendidos *in fraganti* en la ejecución de algún *crimen* que merezca pena de muerte, infamante u otra aflictiva.

comparado, una tendencia acentuada a la criminalización de los ilícitos tributarios más graves, contemplando, para tales casos, la pena corporal.

3. La doctrina tributaria latinoamericana

La doctrina tributaria de estas latitudes, en lo que a este tema respecta, se nutre de las siguientes fuentes fundamentales

a) Los pronunciamientos de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario — en el ámbito del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, formalmente constituido en México en 1958 ⁶—, desde la Primera, celebrada en Montevideo, Uruguay, en el año 1956, a la XXI, de Génova, del año 2002 ⁷.

A partir de las XII Jornadas de Bogotá, Colombia, de 1985, quedaron incorporadas al Instituto Latinoamericano Portugal y España y a partir de las XV Jornadas de Caracas, Venezuela, en 1991, ocurrió otro tanto con Italia.

b) Los pronunciamientos de las Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, desde las Primeras, celebradas en Curia, Portugal, en 1966, hasta las Décimas de Montevideo, Uruguay, en 1984 ⁸.

c) El Modelo de Código Tributario para América Latina del Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, de 1967, elaborado por una Comisión Redactora integrada por los juristas Carlos María Giuliani Fonrouge (Argentina), Rubens Gomes de Sousa (Brasil) y Ramón Valdés Costa (Uruguay) ⁹.

d) El Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, del año 1997, redactado bajo el auspicio de la Misión Alemana en dicho Centro y la participación de un grupo de trabajo que, inicialmente, contó con el aporte del Jefe de aquella Misión, Hans Fuchs, y cuya integración se completó con Rubén Aguirre Pangburn, Carlos Dentone, Carlos Esparza, Bernardo Lara Berrios y Claudino Pita, habiéndole correspondido a este último la coordinación de los trabajos en su carácter de Director de Estudios del CIAT ¹⁰.

⁶ INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO: *Estatutos - Resoluciones de las Jornadas*, “Acta Constitutiva del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario”, ps. 7 y ss., Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1993.

⁷ Las resoluciones de las Jornadas Latinoamericanas pueden consultarse, de la I a las XV en: INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO: *Estatutos - Resoluciones de las Jornadas*, ob. cit., ps. 21 a 99; de las XVI y XVII, en: INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO: *Resoluciones de las Jornadas - Actualización*, ps. 3 a 18, Montevideo, 1996; de las XVIII, en: DOCTRINA TRIBUTARIA ERREPAR, Tomo XVII, Sección: *Documentación Técnica*, ps. 1066 y ss.; de las XIX, en: DOCTRINA TRIBUTARIA ERREPAR, Tomo XIX, Sección: *Documentación Técnica*, ps. 1052 y ss.; de las XX en: www.errepardigital.com.ar, y de las XXI en: www.uckmar.net.

⁸ INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO: *Estatutos - Resoluciones de las Jornadas*, ob. cit., ps. 101 a 148.

⁹ REFORMA TRIBUTARIA PARA AMÉRICA LATINA: *Modelo de Código Tributario*, Unión Panamericana, Secretaría General de la Organización de Estados Americanos, Washington D.C., 1967.

¹⁰ CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS: *Modelo de Código Tributario del CIAT*, 1ª edición, Secretaría Ejecutiva, Panamá, 1997.

e) Las Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos, celebradas en Lima, Perú, en 1989, y que fueran organizadas por la Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos ¹¹.

f) Las Jornadas Tributarias del Mercosur (continuadoras de las Jornadas Tributarias Rioplatenses), dentro de las que cobra especial significación la Primera, celebrada en Colonia, Uruguay, en 1994, en tanto allí se abordó como Tema I: “Defraudación fiscal. Su regulación en los derechos positivos de los países intervinientes y su posibilidad de armonización” ¹².

3.1. El Modelo de Código Tributario para América Latina

El Modelo dedica el Título III a *Infracciones y Sanciones*, arts. 69 a 125.

En la *Exposición de Motivos - Análisis del Articulado*, se efectúan una serie de consideraciones por las cuales se explica la preferencia como pena general de la multa de carácter pecuniario. Puede leerse al respecto: “Al optar por esta solución la Comisión ha analizado detenidamente los argumentos en favor y en contra de las penas privativas de libertad por infracciones tributarias, valorando las soluciones de la doctrina y del derecho comparado. Cree que el establecimiento de las penas de prisión depende de factores políticos y sociológicos complejos que deben considerarse con respecto a las características de cada país y ha entendido que en América Latina, al menos en las presentes circunstancias, esos factores no son favorables a la adopción de este tipo de penas. En materia punitiva es imprescindible que exista una adecuada relación entre la gravedad de la infracción y de la pena, pero esa relación varía según los medios sociales. En nuestro continente, en el cual las sanciones no se han caracterizado por su efectiva aplicación ni por su severidad, parece suficiente, por el momento, aplicar estrictamente el derecho vigente y las multas y demás sanciones previstas en el Proyecto para lograr el efecto intimidatorio y represivo perseguido. Sólo en el caso de que esta solución fracasara en la práctica, se justificaría la adopción de penas de prisión y únicamente para las formas graves de defraudación, equiparables desde el punto de vista de sus características jurídicas a los delitos de estafa y apropiación indebida. Pero la razón más importante, a juicio de la Comisión, para no recomendar las penas privativas de libertad, deriva de los caracteres políticos y administrativos de los fiscos latinoamericanos. En tales aspectos existen riesgos innegables de que el sistema no funcione eficazmente e, incluso, pueda ocultar móviles de discriminación entre los contribuyentes por razones políticas, o deje de aplicarse a los infractores. Por otra parte, la aplicación de penas de prisión por defraudación, especialmente en algunos impuestos como los que gravan las rentas, es de gran complejidad y requiere una imparcialidad y eficacia administrativa en la realización de las investigaciones, difíciles de lograr en las circunstancias actuales. Por todas estas razones la Comisión aconseja sin vacilaciones, la mayor prudencia en la adopción de las penas privativas de libertad” ¹³.

Dentro del mismo Título, en el Capítulo I: “Parte General”, Sección Cuarta: “Sanciones”, el artículo 89, enumera las siguientes penalidades: 1º) prisión; 2º) multa; 3º) comiso de los efectos materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla; 4º) clausura de establecimiento; 5º) suspensión y destitución de cargos públicos; 6º)

¹¹ ASOCIACIÓN INTERNACIONAL DE DERECHOS HUMANOS Y TRIBUTACIÓN: *Anales de las Jornadas*, ps. 181 y ss., Lima, 1990.

¹² DOCTRINA TRIBUTARIA ERREPAR, Tomo XV, Sección: *Documentación Técnica*, ps. 539 y ss.

¹³ REFORMA TRIBUTARIA PARA AMÉRICA LATINA: *Modelo de Código Tributario*, ob. cit., p. 54.

inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones; 7º) pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas; y 8º) cancelación de inscripción en registros públicos¹⁴.

La pena de prisión quedó reservada en el Modelo para el contrabando (art. 106) y para la instigación pública a no pagar tributos agravada por la utilización de vías de hecho, amenazas o maniobras concertadas, tendientes a organizar la negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones fiscales (art. 111)¹⁵.

3.2. El Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios

El Modelo del Centro Interamericano de Administradores Tributarios —que vio la luz a treinta años de la aparición del anterior Modelo elaborado en el marco del Programa Conjunto de Tributación OEA/BID—, fue objeto de severas críticas doctrinales¹⁶, pero, también, corresponde efectuar una referencia a cómo se trató en él el tema que nos ocupa.

Este *Modelo* en su Título V: “Ilícitos tributarios y sanciones”, Capítulo I: “Disposiciones generales”, Sección 1: “Disposiciones preliminares”, por el art. 145, relativo a los tipos de ilícitos tributarios, consigna: 1º) la contravención, 2º) la infracción administrativa y 3º) el delito tributarios¹⁷.

Por su parte, en la Sección 3: “Sanciones”, por el art. 161, se efectúa una enumeración de las mismas, a saber: 1º) *Prisión*; 2º) *Multa*; 3º) *Comiso de los efectos materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla*; 4º) *Clausura temporal de establecimiento*; 5º) *Suspensión y destitución de cargos públicos*; 6º) *Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones*; 7º) *Pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas*; 8º) *Cancelación de inscripción en registros públicos*; 9º) *La pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones*

¹⁴ REFORMA TRIBUTARIA PARA AMÉRICA LATINA: *Modelo de Código Tributario*, ob. cit., p. 67.

¹⁵ REFORMA TRIBUTARIA PARA AMÉRICA LATINA: *Modelo de Código Tributario*, ob. cit., ps. 77 y 81, respectivamente. En sus partes pertinentes el art. 106 dispone: *El contrabando será penado con las siguientes sanciones: 1º) Prisión: a) de un mes a cinco años, cuando no mediare calificación; b) de un año a ocho años en las situaciones previstas en los números 1º a 5º del art. 105; c) de cinco a veinte años en la situación prevista en el número 6º del art. 105; ...* Por su parte en el art. 111 se prescribe: *Cuando la instigación vaya acompañada por vías de hecho, amenazas o maniobras concertadas, tendientes a organizar la negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones fiscales, podrá imponerse, además de la multa establecida en el artículo anterior, prisión hasta de un año.*

¹⁶ El Modelo CIAT mereció una generalizada repulsa al tratarse el Tema II: “*La codificación en América Latina*”, en el marco de las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en la Ciudad de Salvador – Bahía, de la República Federativa de Brasil, durante el mes de diciembre de 2000. En tal sentido puede consultarse el Relato General a cargo del catedrático de la Universidad de Barcelona José Juan FERREIRO LAPATZA, obrante en el tomo 2 de los Anales de las Jornadas, ps. 1181 y ss. (publicación de la Associação Brasileira de Direito Financiero, Brasil, 2000). En igual línea se inscriben el considerando tercero de las Conclusiones en que se señala que el Modelo de Código Tributario del CIAT contiene preceptos que trasgreden los principios de legalidad, igualdad entre las partes de la relación jurídica tributaria, capacidad contributiva, seguridad jurídica, debido proceso en las actuaciones de la Administración y tutela jurisdiccional efectiva y, especialmente en el ámbito sancionador, de presunción de inocencia, culpabilidad y doble instancia, resultando por ende ajeno al sistema de orden de garantías constitucionales de nuestros países. A su vez, en la parte resolutive, se encomendó a los países de la región mantener el Modelo de Código OEA/BID como base de sus códigos y leyes relativos a la materia tributaria, en todos los niveles de gobierno, sin perjuicio de efectuar las adaptaciones y actualizaciones que se consideren necesarias, pero preservando la orientación de este Modelo, en resguardo de los aludidos principios de la tributación (cfr. www.errepardigital.com.ar).

¹⁷ CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS: *Modelo de Código Tributario del CIAT*, ob. cit., ps. 122 y ss., en particular p. 123.

*públicas o crédito fiscal, inhabilitación para participar en licitaciones públicas y pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de ... años*¹⁸.

En el Capítulo II: “Disposiciones especiales”, Sección 3: “Delitos tributarios”, por el art. 176, se les asigna tal carácter a: 1º) la defraudación tributaria; y 2º) la desobediencia a las decisiones de la Administración tributaria en uso de sus facultades legales, prescribiéndose como sanción por el art. 182: *La defraudación y la desobediencia a las determinaciones de la Administración tributaria, serán penadas con multa de ... a ... veces el monto del tributo evadido o que se haya pretendido evadir en el caso de defraudación, y con multa de ... a ... en el caso de desobediencia y además, en ambos casos, con prisión de ... a ... años*¹⁹.

3.3. Las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario

a) III Jornadas de San Pablo, Brasil, de 1962

El Tema III trató los “Principios jurídicos aplicables a la represión y prevención de las infracciones tributarias”, resaltándose, dentro de sus conclusiones: “1. El ilícito tributario y sus sanciones integran el derecho tributario. ... 6. Las sanciones tributarias deben ser de naturaleza pecuniaria. Solamente en casos excepcionales y de extrema gravedad pueden establecer penas privativas de libertad y penas restrictivas de actividades y derechos. ... 9. La ley tributaria debe asegurar las garantías del debido proceso en las instancias administrativas y jurisdiccionales... El conocimiento del proceso que incide sobre aplicación de penas privativas de libertad y restrictivas de derechos, sólo corresponderá a la justicia judicial”²⁰.

b) VIII Jornadas de Lima, Perú, de 1977

El Tema I versó sobre el: “Alcance de la responsabilidad tributaria de los administradores de empresa”; y dentro de sus recomendaciones, en el punto 2, se dio respuesta al interrogante sobre si la responsabilidad de los administradores, además de comprender el pago del tributo, debía extenderse también a las sanciones, afirmándose, al mismo tiempo, luego de propiciarse la distinción entre infracciones y delitos, que en el caso de infracciones tributarias las penas debían ser exclusivamente patrimoniales, con lo cual, tácitamente, se admitieron las penas corporales para la hipótesis de delitos fiscales, las que, obviamente, recaerían sobre los administradores, personas físicas. En cuanto a los delitos tributarios se sostuvo la aplicación de las normas del derecho penal²¹.

c) X Jornadas de Quito, Ecuador, de 1981

El Tema II estuvo centrado en las: “Infracciones tributarias y sus sanciones”. En el mismo, más allá de considerarse los más variados aspectos de la cuestión, sólo de modo indirecto se aludió a la pena corporal. Así en el punto 5º de las recomendaciones, párrafo 3º, quedó registrado: “En todo caso, las penas privativas de libertad y de otros derechos

¹⁸ CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS: *Modelo de Código Tributario del CIAT*, ob. cit., ps. 130 y ss., en particular p. 130.

¹⁹ CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS: *Modelo de Código Tributario del CIAT*, ob. cit., ps. 140 y ss., en particular ps. 140 y 145.

²⁰ INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO: *Estatutos - Resoluciones de las Jornadas*, ob. cit., ps. 26 y ss., en particular ps. 26 y 27.

²¹ INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO: *Estatutos - Resoluciones de las Jornadas*, ob. cit., ps. 52 y ss., en particular p. 54.

individuales, deben ser aplicadas exclusivamente por los órganos jurisdiccionales competentes”²².

d) XIX Jornadas de Lisboa, Portugal, de 1998

El Tema I se ocupó de “Criminalización de las infracciones tributarias”. Dentro de los considerandos es útil transcribir el tercero y quinto, en los que literalmente se expresara: “Que los problemas que ocupan la criminalización de las infracciones tributarias se basan en la difícil e inexcusable integración del sector jurídico tributario y del penal respectivamente, y de cuya interdependencia se derivan los propios tipos penales”; y: “Que la criminalización tributaria no se puede ofrecer a la sociedad como elemento de mera recaudación, es decir, que para definir el alcance de la misma deben existir razones de fundada identidad”. Por su parte, en las recomendaciones, se señaló: “I) La sanción penal tendrá carácter de último recurso del Estado cuando éste asegure a través de una legislación clara y precisa un control igualitario y general, así como la correcta gestión del gasto público”; añadiéndose como último punto: “IX) La aplicación sin restricciones al ámbito tributario de los principios generales del derecho penal sustantivo y procesal ...”²³.

3.4. Las Jornadas Luso Hispano Americanas de Estudios Tributarios

a) Primeras Jornadas de Curia, Portugal, de 1966

El Tema I, trató de: “La infracción fiscal: Concepto y Naturaleza Jurídica”. Dentro de las conclusiones básicas se distinguieron las sanciones resarcitorias por los daños sufridos, de las sanciones penales propiamente dichas destinadas a punir y prevenir, especial o genéricamente, ilícitos tributarios. Cobran así particular significado las siguientes conclusiones: “Cuarta: En sentido amplio, puede emplearse la denominación de Derecho Penal Tributario para aludir al cuerpo de normas y de principios que regulan las sanciones tributarias de carácter punitivo o preventivo, con independencia del texto legal en que aparezcan insertas. No obstante, se juzga útil, con efectos didácticos y orientadores, hacer referencia al Derecho Tributario Penal para designar exclusivamente aquella parte del Derecho Penal Tributario integrada por los ilícitos y las sanciones tipificados en las leyes tributarias y no en las que el propio ordenamiento califica como penales. Quinta: Se comprueba la existencia de una identidad sustancial entre las infracciones y las penas reguladas en el Código Penal y las tipificadas por las leyes tributarias. No obstante, se reconoce, asimismo, la existencia de diferencias notables en su respectivo régimen legal de aplicación, en cuanto las primeras deben ser siempre aplicadas por la autoridad judicial, en mérito al principio *nulla poena sine previo juicio* y las segundas pueden ser impuestas por la Administración Pública, mediante procedimientos legales especiales. Sexta: Formuladas las anteriores diferencias y matizaciones, en cuanto se refiere al concepto y a la clase de las infracciones, se estima que todas aquellas que ofrecen naturaleza punitiva, tanto si se aplican inmediatamente por la Administración, como si se aplican por los órganos judiciales, deben inspirarse básicamente en los principios de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad elaborados en el seno de la dogmática jurídico-penal”²⁴.

b) Segundas Jornadas de Santiago de Compostela, España, de 1967

²² INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO: *Estatutos - Resoluciones de las Jornadas*, ob. cit., ps. 65 y ss., en particular p. 66.

²³ DOCTRINA TRIBUTARIA ERREPAR, Tomo XIX, Sección: *Documentación Técnica*, ps. 1052 y ss., en particular p. 1053.

²⁴ INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO: *Estatutos - Resoluciones de las Jornadas*, ob. cit., ps. 103 y ss., en particular p. 104.

El Tema II abordó de la: “Responsabilidad de las empresas y sus órganos ante el Derecho Tributario”. En lugar de producir recomendaciones se prefirió fijar criterios orientativos dado el carácter novedoso de la cuestión para la dogmática tributaria. Se evaluó la aplicación de sanciones punitivas a los entes colectivos y su idoneidad para ser pasibles de ellas, sin que fuera necesario, a tales efectos, extender la teoría de la responsabilidad objetiva al campo del ilícito tributario.

Igualmente, sin entrar a considerar la naturaleza de la pena, se dejó señalado que el criterio antes expuesto no constituía un obstáculo a los ordenamientos positivos para establecer la responsabilidad de las personas físicas titulares del órgano, siempre que su intervención efectiva en la comisión del ilícito lo hiciera aconsejable y, en tanto, se evitara la acumulación de sanciones por un mismo hecho ²⁵.

c) Quintas Jornadas de Córdoba, España, de 1972

El Tema II de estas Jornadas debatió lo referente a: “Delitos conexos con la infracción tributaria. Violaciones de deberes tributarios sancionadas penalmente”. En este encuentro se produce un decisivo punto de inflexión en la doctrina tributaria latinoamericana recogiendo la conveniencia de la incriminación penal de la defraudación tributaria y la consiguiente aplicación de pena corporal. Se introduce al tema con las siguientes puntualizaciones: “Considerando que las sanciones de naturaleza criminal se deben reservar solamente para los casos en los cuales los restantes medios de tutela jurídica se revelan insuficientes para la protección de intereses o para la realización de valores de fundamental importancia; Considerando la extensión del daño social producido por las infracciones tributarias de mayor gravedad y la sobrecarga tributaria injusta que producen para la generalidad de los contribuyentes; Considerando que la incriminación de las infracciones tributarias más graves, además de no herir el sentimiento de justicia de aquellos ciudadanos que posean una recta conciencia de sus deberes sociales; puede ser un elemento valioso para la formación o para el fortalecimiento de esa conciencia; Considerando la insuficiencia de los medios de tutela jurídica no criminal —específicamente de las sanciones administrativas pecuniarias— para evitar aquellas infracciones tributarias en las cuales el infractor espera obtener con su comportamiento ilícito importantes ventajas injustas, de cuantías elevadas que compensan incluso el riesgo de la sanción pecuniaria administrativa”; recomendándose en consecuencia: “1º. Está justificado y es conveniente el establecimiento de un tipo legal de delito con el objetivo específico de la tutela (jurídico-criminal), de los derechos del acreedor de la relación jurídico-tributaria ...El establecimiento del mencionado tipo legal de delito debe, sin embargo, ser acompañado de un esfuerzo serio para el perfeccionamiento del respectivo sistema jurídico tributario material, específicamente en lo que se refiere a la distribución equitativa de la carga fiscal y de la aplicación adecuada del gasto público. 2º El tipo legal de delito tributario abarcaría solamente las violaciones más graves, pudiendo determinarse esa gravedad en función de factores tales como la cuantía mínima del daño, efectivamente producido al acreedor de la relación jurídico-tributaria, o mediante la reincidencia (o multi-reincidencia) del sujeto de la infracción en lo que se refiere a la violación de deberes tributarios ... 3º. El tipo legal subjetivo del delito tributario debería tener como elemento esencial el dolo ... 6º. Las penas aplicables al delito tributario nunca deberían ser menos graves que las previstas en

²⁵ INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO: *Estatutos - Resoluciones de las Jornadas*, ob. cit., ps. 108 y ss., en particular ps. 109 y 110.

la respectiva legislación penal, para un delito de estafa que fuese cometido en circunstancias semejantes ...”²⁶.

3.5. Las Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos

Las Primeras Jornadas de Lima, Perú, de 1989, luego de sus considerandos declararon por unanimidad: “... 4º) Que la prisión por deudas tributarias es violatoria de los Derechos Humanos, ya que el *valor libertad* es de mayor entidad que el *valor patrimonial* incluso cuando sea acreedor el Estado. Esto no impide que exista prisión en los casos en que medie comportamiento delictivo”²⁷.

3.6. Las Jornadas Tributarias del Mercosur

Las Primeras Jornadas Tributarias del Mercosur, realizadas en Colonia, República Oriental del Uruguay, en el año 1994, abordaron como Tema I: “Defraudación fiscal. Su regulación en los derechos positivos de los países intervinientes y posibilidad de armonización”. De sus conclusiones estimamos del caso transcribir algunos considerandos y recomendaciones. En los primeros puede leerse: “I) Que la defraudación fiscal constituye un fenómeno complejo que deriva de factores de carácter político, económico, social y jurídico, así como que la preservación de los bienes jurídicos protegidos por la norma penal tributaria, encuentra su fundamento en la actividad del Estado como realizador del bien común y en el diseño de un sistema fiscal fundado en la irrestricta vigencia de los principios de legalidad, seguridad jurídica, igualdad, capacidad contributiva, razonabilidad y no confiscatoriedad ... V) Que bajo la dogmática penal tributaria no se encuentra justificada desde un punto de vista ontológico, la distinción entre infracciones y delitos para calificar el fraude fiscal, en tanto ambos reprimen un mismo tipo de conductas con sanciones de igual naturaleza; y VI) Que las sanciones previstas para reprimir la defraudación fiscal poseen carácter punitivo con prescindencia de que sean aplicadas por la Administración o por los tribunales judiciales”; propiciándose entre otras cosas, “1º) El interés y el compromiso de los Estados miembros del Mercosur en la represión de la defraudación fiscal resulta esencial para no desvirtuar las estructuras fiscales nacionales, factor decisivo en la eliminación de las asimetrías de carácter económico ... 4º) El concepto de defraudación fiscal y su sanción deben respetar los caracteres de tipicidad, culpabilidad y antijuridicidad, y es responsabilidad de los Estados miembros asegurar la vigencia de los principios materiales y procesales derivados de los mismos, como son: a) Personalidad de la pena; b) Responsabilidad de las personas jurídicas; c) Prohibición de tipos abiertos o ‘en blanco’; d) Irretroactividad de la ley penal; e) Retroactividad de la ley penal más benigna; f) Proporcionalidad de la pena; g) Extinción de la pena por muerte del infractor; h) *Non bis in idem*; i) Presunción de inocencia; j) Carga de la prueba; k) Tutela jurisdiccional. ... 9º) La pena privativa de la libertad debe ser reservada para la represión de los casos de defraudación fiscal agravada ya sea por el monto, por las circunstancias, o por los antecedentes del autor. Resulta desaconsejable la severidad de penas que se vuelven, en la práctica, de aplicación imposible...”²⁸.

²⁶ INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO: *Estatutos - Resoluciones de las Jornadas*, ob. cit., ps. 118 y ss., en particular ps. 118 y 119.

²⁷ ASOCIACIÓN INTERNACIONAL DE DERECHOS HUMANOS Y TRIBUTACIÓN: *Anales de las Jornadas*, ob. cit., ps. 181 y ss., en particular p. 183.

²⁸ DOCTRINA TRIBUTARIA ERREPAR, Tomo XV, Sección: *Documentación Técnica*, ob. cit., ps. 540 y 541.

Del Informe del Relator General, el tributarista argentino Alberto Tarsitano ²⁹, resulta que la defraudación tributaria estaba caracterizada como delito fiscal —a octubre de 1994— en los cuatro países del Mercosur, en los siguientes términos:

a) Brasil

Ley n° 4.729 (11-7-65), refiere una serie de casos de defraudación fiscal abarcando incluso delitos de peligro. La sanción contempla un mínimo y máximo de 6 meses a 2 años.

Ley n° 8.137 (27-12-90), define los crímenes contra “el orden tributario, económico y contra las relaciones de consumo”, sancionándolos con prisión de 2 a 5 años.

Ley n° 8.866 (11-4-94), reprime la falta de ingreso de fondos retenidos o percibidos en el cumplimiento de obligaciones impositivas o impuestas por los regímenes de seguridad social. El depositario infiel es pasible de una sanción de prisión de hasta noventa días ³⁰.

b) Paraguay

Los arts. 196 y 197 del Código Penal sanciona con prisión e inhabilitación especial para todo aquel que, con ocultación dolosa o manifestaciones engañosas, perjudica al Estado en la recaudación de los derechos de importación y exportación, o la percepción de cualquier otro impuesto o recurso que las leyes asignen al erario fiscal ³¹.

c) Uruguay

El Código Tributario Uruguayo en su art. 110, contempla:

El que, directamente o por interpuesta persona, procediera con engaño con el fin de obtener, para sí o para un tercero, un provecho indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de sus tributos, será castigado con seis meses de prisión a seis años de penitenciaría.

Este delito se perseguirá a denuncia de la Administración Tributaria, mediando resolución fundada ³².

4. La aplicación de pena corporal a los ilícitos tributarios en la República Argentina

²⁹ TARSITANO, Alberto: *Defraudación fiscal en el Mercosur. Su regulación en los derechos positivos de los países miembros y posibilidades de armonización*, Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XV, ps. 551 y ss., y ps. 647 y ss. El presente artículo fue galardonado con el *Premio Asociación Argentina de Estudios Fiscales Año 1994*; Anales de la A.A.E.F., Periodo 1994-1996, p. 65, Buenos Aires, 1996.

³⁰ TARSITANO, Alberto: *Defraudación fiscal en el Mercosur. Su regulación en los derechos positivos de los países miembros y posibilidades de armonización*, ob. cit., Parte II: “Consideraciones Particulares”, parágrafo 4: “La defraudación fiscal”, subparágrafo 4.3.: “La regulación en los países miembros”, punto b): “Brasil”, ps. 661 y ss., en particular ps. 661 y 662.

³¹ TARSITANO, Alberto: *Defraudación fiscal en el Mercosur. Su regulación en los derechos positivos de los países miembros y posibilidades de armonización*, ob. cit., Parte II, parágrafo 4, subparágrafo 4.3., punto c): “Paraguay”, ps. 662 y ss., en particular p. 663.

³² TARSITANO, Alberto: *Defraudación fiscal en el Mercosur. Su regulación en los derechos positivos de los países miembros y posibilidades de armonización*, ob. cit., Parte II, parágrafo 4, subparágrafo 4.3., punto d): “Uruguay”, ps. 663 y ss., en particular ps. 663 y 664; y VALDÉS COSTA, Ramón; VALDÉS DE BLENGIO, Nelly; SAYAGUÉS ARECO, Eduardo: *Código Tributario de la República Oriental del Uruguay Comentado y Concordado*, 5ª edición actualizada por Nelly VALDÉS DE BLENGIO, Parte Tercera: “Análisis del articulado”, Artículo 110: “Defraudación tributaria”, ps. 613 y ss., en particular ps. 613 y 614, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 2002.

La aplicación de pena corporal a los ilícitos tributarios es el resultado de un proceso de sucesivas modificaciones legislativas que se operan a partir de la década de los años sesenta, si bien pueden rastrearse algunos antecedentes más lejanos de sanciones privativas de la libertad en materia de impuestos internos, o en particular para el supuesto de elaboración clandestina de alcoholes, más allá de que en este último caso el bien jurídico tutelado pudo no haber sido la renta fiscal, sino la salud pública ³³.

4.1. Antecedentes en impuestos singulares

Nos ocuparemos en primer término, de algunos tributos en particular, respecto de los cuales se contempló la aplicación de penas privativas de libertad.

4.1.1. Impuesto a los Consumos Específicos

Desde su origen, la Ley de Impuestos Internos —o con mayor propiedad de Impuesto a los Consumos Específicos—, tuvo prevista la aplicación de pena de prisión, lo que se mantuvo hasta el texto ordenado por el Decreto n° 2682/79 ³⁴. Por dicha norma, Título I, Capítulo I: “Disposiciones Generales”, el artículo 10 —grave defraudación, reincidencia o concurso de infracciones— preveía la aplicación de prisión de tres meses a un año; mientras que en el Capítulo III: “Alcoholes”, el artículo 39 —fraude con alcohol etílico— contemplaba pena de prisión de tres meses a dos años, ello conjuntamente con otras sanciones, particularmente multas, comiso e inhabilitación.

Las normas de referencia han desaparecido del ordenamiento nacional vigente al sustituirse el texto a que se ha hecho alusión en el año 1996, por la Ley n° 24.674 ³⁵.

4.1.2. Aportes previsionales

Por la Ley n° 17.250 ³⁶, del año 1967, se establecieron los requisitos que debían satisfacer los obligados con las cajas nacionales de previsión, al tiempo que se fijaban las sanciones para quienes incumplieran tales normas. Así las cosas, la Nota al Poder Ejecutivo remitida por el Ministro del ramo acompañando el proyecto, consideraba que el deber legal de su ingreso, se fundaba en razones de estricta justicia y de beneficio para la comunidad, para luego señalar: “Por lo tanto es necesario reprimir severamente a quienes omiten dicha obligación y provocan así toda clase de dificultades para el sector pasivo de la población, que se ve privado de una retribución digna y suficiente para cubrir sus necesidades elementales”; concluyendo en el párrafo siguiente: “Tampoco es posible olvidar que la falta de depósito de los aportes retenidos configure un delito común, que como tal debe ser sancionado en forma inexorable”.

En consonancia con la Nota, el artículo 17 de la ley dispuso:

Será reprimido con prisión de un mes a seis años el obligado que no depositare los aportes retenidos al personal que presta servicios en relación de dependencia, dentro del plazo

³³ DAMARCO, Jorge H.: *Criminalización de las infracciones tributarias*, Relato Nacional a las XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario del año 1998, Anales de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales 1996-1998, parágrafo: “Introducción”, ps. 260 y ss., en particular p. 260, Buenos Aires, 1998.

³⁴ Anales de Legislación Argentina, Tomo XXXIX-D, ps. 3741 y ss.

³⁵ Anales de Legislación Argentina, Tomo LVI-C, ps. 3426 y ss.

³⁶ Anales de Legislación Argentina, Tomo XXVII-A, ps. 238 y ss.

de 15 días de intimado mediante notificación personal practicada por empleado o funcionario de la Caja, o en su defecto, mediante telegrama colacionado, dirigido al último domicilio denunciado por el responsable ante la Caja, o al domicilio real del deudor.

4.1.3. Código Aduanero

Por la Ley n° 22.415 ³⁷, del año 1981, se sancionó el Código Aduanero, el cual en su Sección XII: “Disposiciones penales”, Título I: “Delitos Aduaneros”, dedicó el Capítulo Primero al: “Contrabando”, y los sucesivos a distintos supuestos referidos con antedicho delito. La conducta reprochada contempla diversas escalas para la pena de prisión. Así se fijan de seis meses a ocho años, para las figuras simples (arts. 863 y 864). A su vez, para los tipos agravados se establecen: de dos a diez años (art. 865); de tres a doce años, incluso con un aumento de un tercio del máximo y en la mitad del mínimo, cuando concurrieren determinadas circunstancias (art. 866); y de cuatro a doce años (art. 867).

4.2. Antecedentes mediatos con alcance general en la Ley de Procedimientos Tributarios

Distintos fueron los tipos antijurídicos que se fueron incorporando a la Ley de Procedimientos Tributarios que desembocaban en la aplicación de pena corporal ³⁸.

4.2.1. Ley n° 16.656

En el año 1964, por la Ley n° 16.656 ³⁹, se sustituyó el segundo párrafo del art. 45 del entonces texto vigente de la Ley n° 11.683, que pasó a quedar redactado de la siguiente forma:

Serán reprimidos con igual multa y, además, con prisión de un mes a 6 años, los agentes de retención que mantengan en su poder el impuesto retenido después de vencidos los plazos en que debieron ingresarlo.

De tal modo, en la legislación tributaria nacional, pasó a quedar sancionada con pena de prisión —además de aplicarse la multa pertinente— la conducta de los agentes de retención que no ingresaran los importes retenidos obrantes en su poder al vencimiento de los plazos fijados al efecto.

Corresponde recordar aquí la anterior redacción de la Ley n° 11.683, según texto ordenado por el Decreto n° 9.744/60 ⁴⁰. El art. 45 hasta entonces preceptuaba:

Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas de una hasta diez veces el impuesto en que se defraudó al Fisco o se haya pretendido defraudarlo, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes, los contribuyentes, responsables y terceros que realicen cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra que tenga por objeto producir o facilitar la evasión total o parcial de los tributos.

³⁷ Anales de Legislación Argentina, Tomo XLI-A, ps. 1299 y ss.

³⁸ CASÁS, José Osvaldo: *La ley 23.771 “Penal Tributaria y Previsional”, sus antecedentes, trámite y debate parlamentario (Ira. Parte)*, Doctrina Tributaria Errepar, Tomo X, ps. 15 y ss. En este ensayo, que se complementa con una segunda parte, en ob. cit., ps. 109 y ss., contiene una referencia más exhaustiva sobre la criminalización de los ilícitos tributarios en nuestro país, con particular referencia al trámite y debates parlamentarios que suscitó la sanción de la Ley n° 23.771.

³⁹ Anales de Legislación Argentina, Tomo XXIV-C, ps. 2141 y ss.

⁴⁰ Anales de Legislación Argentina, Tomo XX-A, ps. 642 y ss. (con remisión al Decreto n° 14.341/46, Anales de Legislación Argentina, Tomo VI, ps. 492 y ss.).

Con igual pena serán reprimidos los agentes de retención que mantengan en su poder impuestos retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieron hacerlos ingresar.

4.2.2. Ley nº 20.024

La Ley nº 20.024 ⁴¹, sancionada y promulgada el 15 de diciembre de 1972, introdujo modificaciones a la Ley nº 11.683, destacándose, en lo que aquí interesa, la sustitución del art. 45, que quedó redactado en los siguientes términos:

Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas de una hasta 10 veces el tributo en que se defraudó al fisco o se haya pretendido defraudarlo, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes, los contribuyentes, los responsables, terceros, instigadores o cómplices que realicen cualquier hecho, aserción, omisión, simulación; ocultación o maniobra que tenga por objeto producir o facilitar la evasión total o parcial de los tributos.

Serán reprimidos con igual multa los agentes de retención o de percepción que mantengan en su poder el tributo retenido o percibido, después de vencidos los plazos en que debieron ingresarlo, sin necesidad de intimación alguna.

Dichos agentes de retención o percepción, además, sino ingresaran los importes correspondientes, estando firme la intimación que se les efectuara, estarán sujetos a pena de prisión de un mes a 6 años.

No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier otro modo.

También serán reprimidos con pena de prisión de un mes a 6 años los contribuyentes y demás responsables que consumaren el fraude fiscal mediante la provocación de insolvencia patrimonial tendiente a evitar el pago de tributos.

Cuando se trate de personas jurídicas, sociedades, asociaciones u otras entidades del derecho privado o de los incapaces del art. 51, la pena de prisión corresponderá a los directores, gerentes, administradores, mandatarios o representantes que, por razón de los contratos, estatutos o disposiciones legales, fueran los responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias de las sociedades a que pertenecen o de sus mandantes o representantes.

Por esta reforma se incluyeron en el tipo, junto a los agentes de retención, a los de percepción. Para la procedencia de la sanción penal en el caso antes referido se requirió que estuviera firme la intimación que debía practicárseles; se incorporó la figura de la insolvencia patrimonial provocada para consumir el fraude fiscal, y se afirmó el principio de personalidad de la pena en el caso de sujetos de existencia ideal o de incapaces.

4.2.3. Ley nº 20.046

Una nueva reforma fiscal, introducida pocos días después, el 28 de diciembre de 1972, por la Ley nº 20.046 ⁴², reformuló el art. 45 de la Ley de Procedimientos Tributarios, mejorando la caracterización del delito antes tratado, que alcanzaba a los agentes de retención y percepción, al exigirse, como recaudo del tipo, que el agente mantuviera en su poder *fraudulentamente* los importes una vez firme la intimación para su ingreso. En tal sentido, en la Nota del Ministro de Economía al Poder Ejecutivo acompañando al proyecto de ley se señalaba: “Se establece el

⁴¹ Anales de Legislación Argentina, Tomo XXXIII-A, ps. 41 y ss.

⁴² Anales de Legislación Argentina, Tomo XXXIII-A, ps. 65 y ss.

requisito de fraude en la retención del agente, para que proceda a la sanción, con lo que la pena de prisión exigirá la existencia de intención dolosa”.

4.2.4. Ley n° 20.658

Con fecha 28 de marzo de 1974, el Congreso de la Nación sancionó la Ley Penal Tributaria n° 20.658 ⁴³. En ella se definían varios tipos penales, se incorporaban regulaciones sobre el sumario administrativo de prevención y el proceso judicial y se establecían algunas disposiciones complementarias.

Por el primero de los tipos se incriminaba con pena de prisión de un mes a cuatro años a quién mediante el ocultamiento malicioso, o valiéndose de cualquier otro ardid o engaño evadiera, total o parcialmente, obligaciones tributarias a cargo de la Dirección General Impositiva, por un monto superior a 100.000 pesos Ley n° 18.188 ⁴⁴ en un año o 150.000 pesos de igual moneda en el lapso de hasta cuatro años.

El segundo de los tipos comprendía la conducta de los agentes de retención y percepción que no ingresaran el impuesto retenido o percibido dentro de los 30 días corridos inmediatos siguientes al vencimiento de los plazos establecidos para el pago, contemplando, para este supuesto, pena de prisión de uno a seis años.

A su vez, una tercera figura agravada preveía la aplicación de prisión de uno a seis años, cuando para cometer el delito de evasión, por los montos antes señalados, se recurriera al empleo de figuras societarias simuladas o personas interpuestas, a documentos simulados o falsos para justificar pasivos ficticios o se simulare la existencia de inversiones con el objeto de obtener franquicias o desgravaciones impositivas.

Igual pena a la indicada en el párrafo anterior se establecía para quienes, a fin de frustrar en todo o en parte el pago de impuestos evadidos, gravaren, inutilizaren, destruyeren, dañaren o de cualquier manera hicieran desaparecer bienes o disminuyeran su valor.

Finalmente, un último tipo reprimía con pena de prisión de tres a nueve años a quien, por amenazas de imputar a otros los delitos previstos en la ley, lo obligare a poner a su disposición o a la de un tercero, cosas, dinero, documentos o cualquier otro bien o destruir o suscribir documentos de obligación o de crédito. La pena se elevaba de cuatro a diez años, si el autor del hecho previsto en el artículo fuera funcionario público.

La norma penal tributaria antes referida fue derogada por la Ley de facto n° 21.344 ⁴⁵, con sanción y promulgación el 2 de julio de 1976. En la Nota al Poder Ejecutivo acompañando el proyecto, suscripta por el Ministro de Economía, se señalaba que legislación represiva como la descripta debía estar reservada a comportamientos marginales, mientras que, en esa época, la evasión fiscal existía en magnitudes relevantes, inclusive con caracteres crónicos; al tiempo de agregar que un paso previo a utilizar severos criterios fiscales, hacía necesario: una toma de conciencia por los responsables sobre la justicia del sistema tributario, buscar el saneamiento de los precios, la recuperación de la producción, la mejora del sector externo, una moneda sana, etc.; para concluir recalando que recién alcanzados dichos fines, y con una actividad intensa de la Administración fiscal en sus tareas específicas, podía pensarse sobre la posibilidad de aplicar un régimen como el de la Ley n° 20.658 o de características similares.

⁴³ Anales de Legislación Argentina, Tomo XXXIV-B, ps. 970 y ss.

⁴⁴ Anales de Legislación Argentina, Tomo XXIX-A, ps. 191 y ss.

⁴⁵ Anales de Legislación Argentina, Tomo XXXVI-C, ps. 1992 y ss.

4.2.5. Ley n° 21.858

La Ley n° 21.858 ⁴⁶, sancionada y promulgada el 15 de agosto de 1978, introdujo profundas modificaciones en el procedimiento de aplicación, percepción y fiscalización de los impuestos nacionales, incorporando, al mismo tiempo, un nuevo régimen de sanciones y penas privativas de libertad.

En materia de incumplimiento de ciertos deberes formales —falta de presentación de declaraciones juradas, incomparencia a citaciones efectuadas por la Dirección General Impositiva, no exhibición de comprobantes o justificativos, falta de expedición de facturas o documentos equivalentes—, se estableció que, sin perjuicio de la aplicación de la respectiva multa, se impondría la sanción de arresto de hasta treinta días, regulando al mismo tiempo el procedimiento, la competencia y la apelación con efecto suspensivo ante los jueces en lo penal económico de la Capital Federal o los jueces federales en el resto de la República.

A su vez, se incorporó la pena de prisión, de un mes a dos años, en tres supuestos:

a) Defraudación de obligaciones tributarias por un monto superior a 10.000.000 de pesos ley en un ejercicio fiscal.

b) En el caso de agentes de retención y percepción, cuando éstos mantuvieren en su poder el impuesto después de los plazos en que debían ingresarlo, estando firme la intimación fehaciente para hacerlo.

c) En tanto, maliciosamente se provocara la insolvencia patrimonial propia o ajena perjudicando al Fisco al impedir el cobro de tributos adeudados.

En los dos primeros casos precedentes, la pena de prisión no obstaba a la procedencia concurrente de la aplicación de una multa de dos a diez veces del impuesto no ingresado.

Las regulaciones antedichas, en lo que hace a la sanción de arresto, fueron suprimidas de la Ley de Procedimientos Tributarios, como consecuencia de la sanción, en el año 1986, de la Ley n° 23.314 ⁴⁷, que la sustituyó por la de clausura de establecimientos, mientras que la aplicación de la pena de prisión para los tres tipos ya descriptos se mantuvo en el ordenamiento nacional hasta la entrada en vigencia de la Ley n° 23.771 ⁴⁸, conservando la caracterización de los ilícitos y las escalas penales originarias.

4.3. Antecedentes inmediatos

Como paso previo a la sanción de la primera Ley Penal Tributaria y Previsional, también se registran algunos antecedentes inmediatos que es del caso referir dentro de esta apretada reseña.

4.3.1. Proyecto del Poder Ejecutivo Nacional acompañando al Mensaje n° 367/89

El entonces Presidente de la Nación, doctor Carlos Saúl Menem, remitió al Poder Legislativo, mediante Mensaje n° 367 del 24 de julio de 1989, un proyecto de *Ley de*

⁴⁶ Anales de Legislación Argentina, Tomo XXXVIII-C, ps. 2437 y ss.

⁴⁷ Anales de Legislación Argentina, Tomo XLVI-B, ps. 1124 y ss.

⁴⁸ Anales de Legislación Argentina, Tomo L-A, ps. 26 y ss.

Emergencia Económica. La referida iniciativa fue refrendada en acuerdo general de ministros por los integrantes del gabinete y el secretario general de la presidencia ⁴⁹.

Su Capítulo XXVIII contemplaba un *Régimen Penal Tributario y Previsional*, desarrollado en los artículos 65 a 80, ambos inclusive.

El tratamiento parlamentario se inició en la Cámara de Senadores, ello a pesar de contener el proyecto en su conjunto diversas regulaciones de carácter tributario violentando, en el criterio de distintos hombres de derecho, el mandato establecido en el art. 44 de la Constitución Nacional (texto histórico de 1853-1860), en cuanto por dicha norma se consagra: *A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas* ⁵⁰.

El proyecto del Poder Ejecutivo, en el capítulo que aquí interesa —Régimen Penal Tributario y Previsional—, se caracterizaba por la severidad de las penas, al contemplar, incluso, sanción corporal para el incumplimiento de deberes formales genéricos (prisión de 15 días a 3 años), y la no excarcelabilidad de los delitos tipificados, ya que la misma sólo se autorizaba cuando las circunstancias del caso lo hicieran conveniente a criterio del magistrado de la causa y bajo caución real —nunca inferior al doble de las sumas en que, en principio, aparecieran damnificadas las rentas públicas—.

4.3.2. La Ley n° 23.697 de Emergencia Económica y su Capítulo XXVIII de Régimen Penal Tributario y Previsional, vetado por el Poder Ejecutivo

La iniciativa referida en el punto anterior experimentó diversas modificaciones al ser tratada por las Cámaras y el texto final fue fruto del consenso alcanzado por los bloques de senadores de los partidos justicialista, radical y autonomista liberal de Corrientes. Se suprimieron varios delitos originariamente previstos; las escalas penales se redujeron; se asignó a todas figuras *contrario sensu*, carácter doloso; se limitó la formación de causa a la querella de la autoridad administrativa encargada de la recaudación del tributo o gravamen; se fijó un procedimiento sumario de sustanciación administrativa anterior a la intervención judicial, y se eliminaron las restricciones a la excarcelación y eximición de prisión.

Dentro de las disposiciones que no tuvieron posterior acogida en la Ley Penal Tributaria y Previsional n° 23.771 es menester recordar los arts. 73 y 74 que disponían lo siguiente:

Art. 73. Las penas previstas en este Capítulo se incrementarán en un tercio de su mínimo y de su máximo cuando el obligado desarrollare con carácter principal una actividad financiera no autorizada.

Art. 74. La sentencia condenatoria por alguno de los delitos previstos en este capítulo será publicada en un periódico de circulación general en el lugar de comisión del hecho, a costa del condenado.

⁴⁹ Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Senadores de la Nación, Año Parlamentario 1989, 10ª Reunión —9ª sesión ordinaria del 26 y 17 de julio de 1989—, Sumario, punto 4: “Asuntos Entrados”, numeral 11: “Mensaje y proyecto de ley del Poder Ejecutivo sobre Emergencia Económica (66-PE-89)”, ps. 1267 a 1278.

⁵⁰ La Constitución en su redacción actual, conforme el texto oficial, aprobado por la Ley n° 24.430 (Anales de Legislación Argentina, Tomo LV-A, ps. 275 y ss.), ubica hoy el precepto en el artículo 52.

Cabe agregar que el Capítulo en cuestión fue vetado por el Poder Ejecutivo Nacional el 15 de septiembre de 1989, mediante el Decreto n° 769 ⁵¹, en cuyos considerandos se señaló que las regulaciones eran motivo de reparo insalvable en esa instancia “por razones que van desde su coherencia lógica y sustantiva con la demás legislación aplicable a la materia hasta abarcar cuestiones atinentes a su operatividad práctica”.

5. Ley n° 23.771

Esta ley se gesta a partir del proyecto del Poder Ejecutivo remitido adjunto al Mensaje n° 1.103 del 30 de octubre de 1989 ⁵².

La iniciativa contaba con 20 artículos y 10 tipos penales y sobre las características del proyecto en el Mensaje se apuntaba: “a) La ineficacia sancionadora de la anterior legislación encuentra entre sus motivos más importantes la obligada prioridad de las normas procesales tributarias, respecto de la intervención jurisdiccional. En tal sentido se ha desvinculado la legislación específicamente penal y su proceso de la previa tramitación administrativa; b) Se distinguen las contravenciones o infracciones tributarias aplicables en el ámbito administrativo de los delitos penales contemplados en los distintos tipos que constituyen esta ley que por ello se integra al Código Penal; c) Se ha buscado la congruencia valorativa entre las figuras que componen los delitos tributarios y aquellas ya integradas al Código Penal en los que se sancionaran conductas que afectan a la Administración Pública; d) Se ha optado por ciertos tipos penales de peligro con la finalidad de abarcar comportamientos que por sí mismos afectan el normal desenvolvimiento económico y la adecuada tarea de control tributario y previsional por parte del Estado; e) Se ha dispuesto que la determinación del tributo no sea exigencia necesaria y previa para la iniciación de acciones por conductas de defraudación fiscal, dejando ésta librada a la prueba con la que se rigen todas las restantes defraudaciones; f) Atendiendo a que una de las finalidades de la presente ley es mejorar el índice de recaudación, se ha constituido una figura que permita la finalización de las actuaciones cuando el infractor acepte la pretensión fiscal, siempre que no existan cuestiones graves y no se trate de un reincidente. Al respecto dicha aceptación obra como título ejecutivo; g) Finalmente, los delitos tributarios serán competencia de la Justicia Federal en el caso de tributos nacionales, y en el ámbito de la Capital Federal actuará la Justicia en lo Penal Económico. En cuanto a los delitos previsionales, se ha dispuesto mantener la Justicia Federal atendiendo a que ha sido este fuero el que ha investigado tales ilícitos hasta el momento”.

La Cámara Baja, con la intervención de sus Comisiones de Legislación Penal, de Presupuesto y Hacienda y de Previsión y Seguridad Social, produjo sendos dictámenes de mayoría y minoría el 10 de enero de 1990 ⁵³, el primero de ellos suscripto por los integrantes de la bancada justicialista y el segundo por los legisladores del bloque radical. De todos modos, se arribó a un texto consensuado que receptaba en muchas de las disposiciones una nueva formulación conciliatoria.

La Cámara de Diputados de la Nación debatió la iniciativa en general en la sesión del 24/25 de enero de 1990, brindando la media sanción respectiva, y la Cámara de Senadores de la

⁵¹ Anales de Legislación Argentina, Tomo XLIX-C, ps. 2458 y ss.

⁵² Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, Año Parlamentario 1989, 35ª Reunión —1ª sesión extraordinaria del 23 de noviembre de 1989—, Sumario, punto 15, Apéndice B: “Asuntos Entrados”, numeral 5: “Mensaje y proyecto del Poder Ejecutivo sobre Régimen Penal Tributario y Previsional (41-PE-89)”, ps. 4780 a 4784.

⁵³ Honorable Cámara de Diputados de la Nación, Sesiones Extraordinarias 1989, Orden del Día n° 8, ps. 26 y ss. y 32 y ss.

Nación trató el proyecto en revisión en su sesión del 7 de febrero del mismo año, aprobándolo sin modificaciones.

La Ley n° 23.771 fue promulgada el 22 de febrero de 1990, mediante el Decreto n° 350, y publicada en el Boletín Oficial el día 27 del mismo mes y año, con lo cual, a falta de previsión expresa sobre la fecha de entrada en vigencia, a tenor de lo prescripto en último párrafo del artículo segundo del Código Civil, entró a regir el 8 de marzo del apuntado año.

No corresponde aquí que efectuemos una consideración pormenorizada de los tipos penales que se incorporaron por esta ley; sobre su ámbito de aplicación; el bien jurídico tutelado; el componente subjetivo de los ilícitos; el requisito objetivo de punibilidad por cuantía en la defraudación fiscal; la eliminación de la prejudicialidad; el informe del art. 16; la eximición de prisión, excarcelación y correlativa caución real; o la extinción de la acción penal por pago de la pretensión del Fisco. Ello así, en tanto los apuntados temas serán objeto de desarrollo en los trabajos y exposiciones de los restantes intervinientes en estas II Jornadas Nacionales de Derecho Tributario.

6. Ley n° 24.769

La Ley n° 24.769⁵⁴, sancionada el 19 de diciembre de 1996 y publicada en el Boletín Oficial el 15 de enero de 1997, con entrada en vigencia el 24 de igual mes y año, vino a reemplazar a la Ley n° 23.771 que, expresamente, derogó por su art. 24.

Esta norma se inició, también, en un proyecto del Poder Ejecutivo considerado y aprobado por la Cámara de Diputados en la sesión del 27 de noviembre de 1996 y, por el Senado, en las sesiones del 18 y 19 del mismo año.

Dedicó su Título I a los: “Delitos Tributarios”, y dentro de ellos a la evasión simple (art. 1°); la evasión agravada (art. 2°); el aprovechamiento indebido de subsidios (art. 3°); la obtención fraudulenta de beneficios fiscales (arts. 4° y 5°), y la apropiación indebida de tributos (art. 6°). Su Título II se ocupó de los: “Delitos relativos a los recursos de la Seguridad Social”, tratando la evasión simple (art. 7°); de la evasión agravada (art. 8°), y de la apropiación indebida de recursos de la Seguridad Social (art. 9°). El Título III receptó los: “Delitos Fiscales Comunes” y, dentro de ellos, la insolvencia fiscal fraudulenta (art. 10); la simulación dolosa de pago (art. 11), y la alteración dolosa de registros (art. 12). El Título IV desarrolló las: “Disposiciones Generales” (arts. 13 a 17), destacándose la posibilidad —en ciertos casos— de extinguir la acción penal por aceptación de la liquidación o determinación realizada por el organismo recaudador, regularizando y pagando el monto total establecido (art. 16). Finalmente, el Título V se ocupó de los: “Procedimientos Administrativo y Penal” (arts. 18 a 23).

También en este caso resulta sobreabundante describir los tipos penales en particular como otros aspectos singulares, tarea que abordarán los restantes invitados a las Jornadas, bastando enfatizar que todos los tipos contemplan pena de prisión, más allá de supuestos en que también se conjuga la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales (art. 5°); la inhabilitación perpetua para el desempeño de la función pública (art. 13), y la inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena (art. 15).

7. Cantidad de causas iniciadas, tramitadas y concluidas durante la vigencia de las leyes penales tributarias y previsionales

⁵⁴ Anales de Legislación Argentina, Tomo LVII-A, ps. 55 y ss.

Según información obrante en la Administración Federal de Ingresos Públicos los indicadores de gestión a junio de 2002 elaborados por la Dirección de Normas, Procedimiento y Control Judicial sobre la persecución penal de los ilícitos tributarios arrojan las siguientes cifras:

Ley n° 23.771

Sentencias condenatorias	Sentencias absolutorias	Extinción por pago (art.14)	Otras causas de finalización de los juicios (sobreseimientos y nulidades firmes y archivos provisorios y definitivos)
92	126	1.315	6.029

Ley n° 24.769

Sentencias condenatorias	Sentencias absolutorias	Extinción por pago (art. 16)	Otras causas de finalización de los juicios (sobreseimientos y nulidades firmes y archivos provisorios y definitivos)
22	23	18	1.475

Código Penal

Sentencias condenatorias	Sentencias absolutorias	Otras causas de finalización de los juicios (sobreseimientos y nulidades firmes y archivos provisorios y definitivos)
10	10	438

Relaciones entre el total de causas en trámite y finalizadas

Juicios iniciados	Juicios en trámite	Juicios finalizados	Juicios iniciados / juicios en trámite (%)
15.871	6.313	9.558	39,78

8. Algunas propuestas a modo de conclusión

Más allá de las posiciones extremas que se han manifestado, en favor y en contra de la aplicación de pena corporal a ciertos ilícitos tributarios, como aporte particular sobre el punto, nos permitimos cerrar esta comunicación con algunas breves conclusiones:

a) Somos de la idea de que la criminalización de determinados ilícitos tributarios llegó de modo orgánico a la Argentina en febrero de 1990 para quedarse definitivamente, y es bueno que así ocurra, ya que tal política legislativa debe convertirse en un instrumento útil para enfatizar el reproche que en la conciencia jurídica de cualquier país civilizado debe merecer el comportamiento antisocial de la evasión, tal cual se rescató en los considerandos y recomendaciones de las Quintas Jornadas Luso Hispano Americanas de Estudios Tributarios, celebradas en la Ciudad de Córdoba, España, en 1972.

b) Es menester extender la protección penal frente a los injustos cometidos en perjuicio de las haciendas locales (provincias, Ciudad Autónoma de Buenos Aires y municipios de provincia), contrarrestando la desincriminación operada al derogar la Ley n° 24.769 el anterior régimen instituido por la Ley n° 23.771, incluso por el período temporal cubierto por la primera de las leyes, todo ello como consecuencia del principio de aplicación de la ley penal más benigna.

La disparidad de tratamiento consagrada por la actual Ley Penal Tributaria se vuelve irrazonable al brindar una protección adecuada y rigurosa sólo a favor de la hacienda pública nacional, dejando al margen de tal tutela a los fiscos locales ⁵⁵.

c) Participamos de las observaciones formuladas oportunamente por el académico Horacio A. García Belsunce, en el sentido de que “No es razonable como expresión de política criminal sancionar la evasión fiscal con pena máxima de ocho años de prisión ⁵⁶ mientras el Código Penal (al que se incorporarán los delitos tributarios) reprime con prisión máxima de seis años, entre otros, las lesiones graves (art. 90), el homicidio en riña (art. 95), ciertos casos de violación (art. 120), la privación de la libertad personal (art. 142), el hurto calificado (art. 163), el robo (art. 164), las estafas y defraudaciones en sus máximas expresiones (arts. 172, 173 y 174), el comprometer la paz y la dignidad de la Nación (art. 219), la sedición (art. 229), etc. Y omito mencionar otros en que la pena máxima es aun menor, supuestos todos en que el bien jurídico protegido es más valioso que el de las arcas fiscales” ⁵⁷. Sólo debemos aclarar que las

⁵⁵ CASÁS, José Osvaldo: *Criminalización de los Ilícitos Tributarios contra las Haciendas Locales en la República Argentina*, Criterios Tributarios, Números 125/126, ps. 73 y ss., Buenos Aires, 1999. En tal sentido rescatamos el proyecto de ley oportunamente presentado por los senadores Antonio F. CAFIERO, Bernardo P. QUINZIO y Jorge A. VILLAVERDE, por el cual se propiciaba extender la aplicación del Régimen Penal Tributario de la Ley n° 24.769 a los ámbitos impositivos correspondientes a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, más allá de mostrarse insuficiente al no brindar la protección a los municipios de provincia (cfr. Diario de Asuntos Entrados del Honorable Senado de la Nación, Año XIII, n° 27, del 10 de abril de 1997, p. 517). En los fundamentos de la iniciativa puede leerse que: “resulta imprescindible para los Estados federales mejorar las recaudaciones de sus impuestos y, paradójicamente, éstos no están incluidos en las prescripciones de la ley penal tributaria, produciendo así un verdadero contrasentido al carecer las provincias de uno de los instrumentos necesarios para asegurar una efectiva percepción de los tributos, los cuales en muchos casos representan un importante porcentaje de los recursos previstos en los respectivos presupuestos provinciales”; agregándose: “en tal sentido, cabe recordar que el afianzamiento del sistema federal requiere incrementar los recursos propios de las provincias para garantizar a éstas el cumplimiento de las políticas que deben redundar en forma directa en su crecimiento y en el bienestar de todos sus habitantes”; para finalizar: “todo lo antedicho, implica razones más que suficientes para hacer extensivo el régimen penal tributario vigente a los impuestos provinciales con los alcances, tipos y procedimientos previstos ya para los tributos nacionales”.

⁵⁶ Valga a modo de ejemplo que la Ley n° 24.769 contempla una pena de dos a seis años de prisión, para la evasión tributaria o previsional simple, y de tres años y seis meses a nueve años de prisión, para la evasión agravada. Corresponde añadir, que por el art. 13 se dispone que las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, para el funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte en los delitos previstos en la presente ley.

⁵⁷ GARCÍA BELSUNCE, Horacio A.: *Penas fiscales*, en Carta de Lectores, Diario LA NACIÓN, ejemplar del 12 de noviembre de 1989.

manifestaciones del profesor Horacio A. García Belsunce, por el momento en que fueron vertidas, tomaron en cuenta los términos de la iniciativa original del Poder Ejecutivo, que abriría paso a la sanción de la Ley n° 23.771.

En este aspecto, coincidimos en que las penas aplicables al delito tributario deben ser equivalentes a las previstas en la legislación penal para el delito de estafa o fraude a una administración pública que fuese cometido en circunstancias semejantes.

d) Entendemos que existe un marcado desbalance entre el total de causas criminales que se promovieron con fundamento en las dos sucesivas leyes penales tributarias y previsionales y el Código Penal (15.781 juicios), y las pocas sentencias de condena que se alcanzaron (122)⁵⁸. Ello recomienda insistir en el criterio de oportunidad, elevando los montos requeridos para la configuración de los tipos, y excluyendo de la penalización conductas generadoras de bajo perjuicio fiscal, tanto en la evasión tributaria, como en la evasión previsional simples.

Es necesario evitar el dispendio de actividad administrativa y jurisdiccional y, al mismo tiempo, poder exhibir a la sociedad, en algún momento, resultados de condena en casos de real envergadura adecuadamente seleccionados, logrando luego, mediante la difusión de las sentencias, los efectos de prevención general a que se encuentra enderezada toda ley represiva de comportamientos intrínsecamente dañinos.

A este respecto, la determinación tributaria podrá practicarse en la causa penal, siendo menester para ello avanzar en la instalación de una justicia especializada, tal cual se la diseñó por la Ley n° 25.294⁵⁹, iniciativa trunca por el veto parcial del Poder Ejecutivo que impidió instituir una Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Tributario y un Tribunal Oral en la materia, si bien dejó en pie la creación de tres juzgados nacionales para dicho fuero.

e) También creemos que el condicionar la denuncia penal a que se haya dictado la determinación de oficio de la deuda tributaria, importa tanto como haber retrocedido una parte del camino transitado con la derogación del art. 77 de la Ley de Procedimientos Tributarios que contemplaba la prejudicialidad administrativa sobre la judicial. Los resultados comprobados de la aplicación del art. 18 de la Ley n° 24.769 demuestran que por tal expediente se ha restringido en mucho la acción oportuna de prevención delictual que debe desplegar el Fisco contra la evasión.

f) Finalmente, estamos convencidos de que la lucha contra la evasión no se agota con la criminalización de los ilícitos tributarios y que, concurrentemente, será necesario: **1.** Reducir los niveles de carga fiscal global sobre los contribuyentes exteriorizados, para hacerla compatible con su efectiva capacidad contributiva; **2.** Coordinar la acción fiscal entre los distintos planos de gobierno, teniendo en cuenta al contribuyente, no sólo como una fuente de

⁵⁸ Entre ellas suponemos que se computa la recaída en la causa *“Gil, Marcos Miguel s/ infracción art. 8 en función art. 12, ley 23.771”*, sentencia del 24 de abril de 1992, del Juzgado Federal de Junín, Provincia de Buenos Aires (Boletín de la Dirección General Impositiva, Año 1993, ps. 1019 y ss., en particular ps. 1019 y 1020). Para algunos, si bien la sentencia fue de dos años de prisión en suspenso, constituye la primera condena dictada en mérito de la Ley Penal Tributaria y Previsional n° 23.771. De todos modos, es un caso emblemático de efectos no deseados por la ley, ya que la sanción alcanzó a un socio gerente de una S.R.L. insolvente, por un hecho de escasa relevancia que se tradujo en la falta de ingreso de percepciones de IVA a responsables no inscriptos. El responsable societario debió ser asistido, tanto en el concurso como en la causa penal, por el defensor oficial, al carecer de medios económicos.

⁵⁹ Anales de Legislación Argentina, Tomo LX-D, ps. 4118 y ss.

recursos sino, sobre todo, como un agente económico que, más allá de sus obligaciones tributarias, tiene un legítimo derecho a subsistir y continuar en el mercado; **3.** Dotar de generalidad al sistema tributario para distribuir con equidad los costos que demanda la organización de la sociedad, incrementando el universo de contribuyentes, incorporando a la economía formal, al mayor número de sujetos informales; **4.** Simplificar el régimen impositivo, disminuyendo el número de gravámenes que, en muchos casos, recaen sobre análogas manifestaciones de riqueza, al tiempo de depurar el ordenamiento de disposiciones a menudo confusas, sobreabundantes y contradictorias, procurando que las obligaciones fiscales se expresen siempre en normas concisas y claras; y **5.** Comprender que el Código Penal y sus leyes complementarias constituyen un *Código de las Libertades*. Por tanto, sus normas, al definir el campo de aplicación excepcional de las prohibiciones que le competen y de las conductas incriminadas, deben ser indubitables, en aras a la seguridad personal y jurídica, valor esencial en todo Estado Constitucional de Derecho.

Buenos Aires, noviembre de 2002

B) FORMA Y SUSTANCIA EN LA LEY TRIBUTARIA

Dra. Alicia Seijas y Dr. James A. Whitelaw

Relato nacional uruguayo sobre el Tema I del 56
Congreso de la International Fiscal Association, Oslo, 25
al 30 de agosto de 2002.

El presente artículo se incluye en este Boletín de Información Tributaria con la expresa autorización de la prestigiosa REVISTA TRIBUTARIA, editada por el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, y en cuyo número 169, correspondiente a los meses de julio y agosto del 2002 fue inicialmente publicado. Agradecemos muy sinceramente la autorización concedida.

Sumario. 1. La aplicación de la ley. Sus fases. 2. Primera fase de la aplicación del derecho. La interpretación de la norma tributaria en el derecho uruguayo. Remisión. 3. Segunda fase de aplicación de la ley: el momento integrativo entre hecho y derecho. La calificación jurídica de los hechos en derecho uruguayo. 4. El principio de primacía de la realidad es común a todo el derecho y no patrimonio exclusivo del derecho tributario. 5. La forma jurídica. Su discordancia con la sustancia. Consecuencias. El negocio *in fraudem legis*. Consecuencias. 6. Beneficiarios de la prescindencia de la forma jurídica. 7. La simulación: fenómeno único de trascendencia multidisciplinaria. 8. Modalidades del conflicto entre forma y sustancia. 9. Prueba de la simulación. 10. La prescindencia de la personería jurídica (*disregard of legal entity*). 11. Órganos competentes para prescindir de la forma jurídica y de los negocios fraudulentos. 12. Ahorro del impuesto. Elusión. Economía de opción. Evasión. 13. Normas para evitar la evasión.

1. La aplicación de la ley. Sus fases.

El proceso de aplicación de la ley al caso concreto supone una operación de carácter espiritual que comprende dos fases: una primera, que reside en la interpretación propiamente dicha, vale decir, la actividad intelectual y volitiva consistente en desentrañar su verdadero sentido, tendiente a eliminar la imperfección de la palabra¹. Y una segunda, que es la calificación de los hechos que ofrece el caso concreto para descubrir su relevancia a efectos de la ley, de modo de poder concluir, luego de efectuado el respectivo cotejo, si ese hecho o grupo (set) de hechos que exhibe el caso planteado se encuentra alcanzado o no por la norma y, por consiguiente, si corre o no la suerte que la misma prevé, vale decir, si debe someterse a su consecuencia.

A diferencia de lo sostenido por algunos autores², estimamos que la cuestión relativa a la forma o sustancia, y particularmente la adecuación o inadecuación de la forma jurídica a la realidad, se suscita solamente en la esfera de la calificación de los hechos³ y no en el ámbito de lo que hemos denominado primera fase. En efecto, entendemos que los resultados extensivos o

¹ BETTI, “*Interpretazione della legge e degli atti giuridici*”, cit. por Andrea AMATUCCI, “*L’Interpretazione della legge tributaria*”, en *Tratato di Diritto Tributario*, Cedam, Padova, 1994, Vol. I, II Tomo, p. 548.

² G.S.A. WHEATCROFT, “The interpretation of taxation laws with special reference to form and substance”, p. 8. Al respecto, afirma: “The question of ‘form and substance’ arises in both processes; a law may be interpreted strictly according to its literal form, or it may be given a wider, or more restricted, interpretation according to the economic substance underlying the law. Similarly, the facts can be assessed strictly according to the form of the transaction adopted by the taxpayer, or can be given a wider, or more restricted, application according to the economic substance underlying the taxpayer’s actions or intentions”.

restrictivos, aludidos por WHEATCROFT en el informe general (general report) mencionado, que se pueden alcanzar con la interpretación no tienen que ver con el problema de si la forma de un determinado negocio se ajusta o no a la realidad tomada en cuenta por el legislador para definir el hecho generador.

2. *Primera fase de la aplicación del derecho. La interpretación de la norma tributaria en el Derecho Uruguayo.*

El Código Tributario uruguayo contiene disposiciones expresas relativas a la tarea de desentrañar el sentido, esto es, a la tarea de “interposición y de intermediación, con la cual se traduce, se explica, se aclara y se explicita”⁴ la norma tributaria.

Atento a la directiva del relator general en el sentido de que se describan en el Apéndice los principios que rigen la interpretación de las normas tributarias y no en el cuerpo de los informes nacionales, nos remitimos, entonces, al Anexo de este relato.

3. *Segunda fase de aplicación de la ley: el momento integrativo entre hecho y derecho. La calificación jurídica de los hechos en el Derecho uruguayo.*

Como señala acertadamente AMATUCCI, el procedimiento aplicativo requiere una fase ulterior a la interpretación de la ley, “por cuanto se realiza una ósmosis entre el resultado de la interpretación, es decir, la norma y el hecho. La administración pública y el juez después, si interviene, deben analizar los hechos a fin de tomar de ellos los aspectos relevantes también indirectamente en torno a los fines de la norma”⁵.

En el Derecho Tributario uruguayo, la norma relevante en materia de calificación es el inciso 2 del artículo 6 del Código Tributario. En este sentido, con respecto a la cuestión de las formas jurídicas adoptadas por los particulares, establece que no obligan al intérprete: éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

Cabrá preguntarse si esta norma que proclama la primacía de la realidad sobre la forma jurídica es necesaria, vale decir, si se trata de una solución particular del Derecho Tributario que requiere de texto expreso, o si la misma fluye igualmente del ordenamiento y resulta aplicable en todo el ámbito del derecho.

(En materia de calificación, también tiene relevancia el artículo 14 inciso 3° del Código Tributario en cuanto dispone que la existencia de la obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o contratos⁶ o a la naturaleza del objetivo

⁴ AMATUCCI, *op. cit.* p. 567.

⁵ *Op. cit.*, p. 580.

⁶ Amílcar ARAUJO FALCAO señala con acierto, al examinar la imposición de actos nulos y anulables, que: “Por lo mismo que al derecho tributario interesa primordialmente la relación económica, no importa para la configuración del hecho generador, la circunstancia de que consista, concretamente, en un acto o negocio jurídico afectado de nulidad o anulabilidad, toda vez que se produzcan los efectos económicos. A la inversa, si el impuesto se hubiere pagado en tales condiciones, la sobreviniente anulación o declaración de nulidad del acto jurídico en que consista su hecho generador, no dará lugar, salvo disposición legal en contrario, a la repetición del tributo satisfecho —regularmente satisfecho en tiempo— por el contribuyente”. “*El hecho generador de la obligación tributaria*”, Buenos Aires, 1964, ps. 54-55. Desde luego, este principio no impide que las causales de invalidez o ineficacia de acuerdo a las normas de otras disciplinas jurídicas puedan ser también causales de inexistencia de la obligación tributaria, como

perseguido por las partes en éstos, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas, ni por los convenios que celebren entre sí los particulares.

4. *El principio de la primacía de la realidad es común a todo el derecho y no patrimonio exclusivo del derecho tributario.*

Como señala FAGET, la casi unanimidad de los autores del Derecho Tributario sostienen que la voluntad de las partes del negocio jurídico tiene dos componentes: por un lado la voluntad de los sujetos destinada a crear o producir los efectos empíricos (*intentio facti*) y por otro lado la voluntad dirigida a la absorción de esa relación económico-social bajo determinada disciplina jurídica de derecho privado, aspecto de la voluntad que denominan “*intentio juris*”. El enfoque tradicional sobre este tema, se basa en la presunción de que al derecho privado le interesa exclusiva o primordialmente la “*intentio juris*” o intención jurídica de las partes.

FAGET ⁷ criticó este enfoque tradicional equivocado de falsa oposición entre la realidad económica del Derecho Tributario y la realidad jurídica del derecho privado y demostró eficazmente que “el negocio jurídico es, para todo el derecho y no sólo para el Derecho Tributario, el producto de la *intentio facti* o intención empírica. Si observamos cómo definen los autores del Derecho Civil al negocio jurídico vemos que conciben al mismo como la manifestación de voluntad dirigida a la obtención de un fin práctico determinado tutelado por el ordenamiento jurídico”.

“En su definición, el ‘fin práctico perseguido’ constituye el elemento nuclear del negocio jurídico y es en base a esa intención empírica o fáctica que debe ser calificado como tal o cual especie de negocio. Así, por ejemplo, un negocio es una compraventa porque las partes persiguen con el mismo un cambio de cosa por precio y no porque sea su intención que dicho negocio esté tutelado por las normas del artículo 1661 y siguientes del Código Civil que regulan la compraventa”.

Y más adelante, agrega este autor: “El negocio jurídico no constituye para el derecho privado una mera forma jurídica prescindente de la realidad, sino que constituye, esencialmente, el medio típico de alteración voluntaria de esa realidad” ⁸.

Con antelación, Dino JARACH ya había destacado que: “Jurídicamente es admisible y además necesario indagar la naturaleza substancial del presupuesto de hecho de la relación jurídica tributaria. Esta investigación de carácter substancial no es ajena a las otras ramas del derecho; por el contrario, los más prestigiosos comercialistas han sostenido la necesidad para el jurista de conocer los institutos del derecho comercial no sólo desde el punto de vista formal, sino también desde el punto de vista de la función substancial que ellos cumplen en la vida social” ⁹.

En la medida, pues, que la calificación del contrato formulada por las partes no refleje su sustancia, es procedente en todo el Derecho su recalificación por parte del intérprete, salvo, naturalmente, disposición legal en contrario.

FAGET se encarga bien de puntualizar, en “*La forma jurídica inadecuada y el fraude a la ley fiscal*”, en Revista Tributaria Nº 42 --, p. 191-192.

⁷ El mayor aporte doctrinario nacional de mayor profundidad y claridad en la materia objeto de este informe ha sido realizado por Alberto A. FAGET, en el artículo citado en la nota anterior y en el trabajo titulado: “*El ‘disregard of legal entity’ en el Derecho Tributario*”, en Revista Tributaria Nº 116-, p. 369 y ss.; autor que habrá que seguirse ineludible y necesariamente a lo largo de este informe.

⁸ *Op. cit.*, p. 196.

⁹ *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 3ª. ed., 1982, p. 107.

5. La forma jurídica. Su discordancia con la sustancia. Consecuencias. El negocio in fraudem legis. Consecuencias.

Como se indicó anteriormente, siguiendo a JARACH, “en toda relación jurídica de Derecho Civil y Derecho Comercial debe diferenciarse en la voluntad de las partes, dos aspectos,¹⁰: una voluntad empírica que es la de realizar un negocio, una operación, y que se denomina *intentio facti*, y una voluntad jurídica que procura que el negocio encuadre dentro de determinado molde o figura del Derecho Civil o Comercial, llamada *intentio iuris*.

La forma jurídica es la imagen exterior del negocio, y como tal, debe reflejar su verdadera sustancia, que es el fin práctico perseguido por las partes (*intentio facti*).

En la medida que la *intentio iuris*, vale decir, la intención que está dirigida a someter la *intentio facti* a un determinado régimen de derecho privado, no coincida con esta última, entonces, se podrá prescindir de la forma, si es que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

Así, JARACH distingue entre hechos generadores jurídicos, formales o abstractos y hechos generadores sustanciales o económicos, distinción que ha tenido recibo en el Derecho uruguayo¹¹. En los primeros, el legislador “considera taxativamente como representativo de una relación económica el negocio jurídico, en su conjunto, como ha sido creado por las partes o hasta como resulta de un determinado documento¹²”. El legislador sustrae al intérprete el poder de investigar sobre la relación económica que subyace a la forma, en cambio, en los hechos generadores económicos o sustanciales, que no se integran con determinadas formalidades, el intérprete puede indagar cuál es la relación económica que la ley estableció como presupuesto de la obligación tributaria

Como se puede apreciar, la distinción tiene relevancia a los efectos del alcance de la investigación sobre la relación económica, ya que en los hechos jurídicos o formales se limita ese examen, y se sustrae al intérprete de la posibilidad de indagar la realidad subyacente.

Según JARACH, en los hechos jurídicos formales se afirmaría el principio de seguridad, y podría resentirse el principio de igualdad. Por el contrario, mediante los presupuestos de hecho sustanciales, se impediría la manipulación del hecho generador por parte de los sujetos intervinientes¹³, asegurándose la igualdad de todos aquellos alcanzados por el tributo, con

¹⁰ *Curso Superior de Derecho Tributario*, Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires, 1958, Tomo 1, p. 261.

¹¹ En el mencionado artículo 6° inciso 2° y en el artículo 24 del Código Tributario. Éste último establece que el hecho generador se considera ocurrido y existentes sus resultados: 1°) En las situaciones de hecho, desde el momento en que hayan sucedido las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden. 2°) En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén constituidas de conformidad con el derecho aplicable. Roque GARCÍA MULLIN ha señalado que las situaciones de hecho a que refiere el artículo 24 son aquellas en la que el legislador ha querido gravar directamente realidades económicas, independientemente de que sean jurídicas al haber sido asumidas como hipótesis por la norma y aunque otras disciplinas le asignen otros efectos jurídicos, o que en ellas intervenga la voluntad humana; y que las situaciones jurídicas mencionadas serían aquellas en que la calificación dada por el ordenamiento a una situación sustancial es especialmente relevante, sea porque se atiende a su forma exterior o porque se consagra el principio documental. *El devengo en el Código Tributario*, en Revista Tributaria IUET, 1975

¹² *Op. cit.*, p. 127.

¹³ El Tribunal de lo Contencioso Administrativo en sentencia N° 452, de 21 de diciembre de 1987, señaló: “No se puede admitir que por efecto de las vías contractuales elegidas (...) se alteren o se eludan los extremos de la relación fiscal instituida porque, entonces se estaría en definitiva, admitiendo que no es la ley sino la voluntad de las partes la fuente del régimen tributario o de exoneración elegido, en cuanto

independencia de la forma jurídica que hayan adoptado. Desde luego, no puede desconocerse que, en algunas situaciones, la posibilidad de indagar el contenido negocial y apartarse de la forma si la misma es inadecuada, engendra incertidumbre e impredecibilidad.

Como surge de la cita de jurisprudencia incluida en la nota 14 y de la que se indica a continuación, posibilidad que haya sido adoptada una forma jurídica válida para el derecho privado, pero que, desde el punto de vista tributario, deba dejarse de lado para apreciar la realidad que subyace. En tal sentido, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo ha dicho en sentencia N ° 893, de 23 de octubre de 1991: “Es criterio que en función del principio de la autonomía de la voluntad en la contratación, las partes pueden apartarse de las normas específicas que regulan determinada negociación, como en el caso de las disposiciones del Código de Comercio que disciplinan el contrato de Consignación (arts. 335 y sigtes.) Ese apartamiento puede llevar a una confusión con otros contratos, como la compraventa o la dación en pago, que provoca dudas, en rigor jurídico privatístico, acerca de la realidad negocial de que se trata. (...) En la especie es necesario apartarse de esa apreciación de derecho privado, para analizar la cuestión a la luz de las normas tributarias aplicables a situaciones como la de autos”.¹⁴

En palabras utilizadas por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo cabe afirmar, entonces, que “el intérprete puede prescindir de las formas jurídicas y atender más a las situaciones y actos ocurridos que a la rúbrica jurídica de los mismos”.¹⁵

En el derecho uruguayo, así como en otros y en el mismo Modelo de Código Tributario para América Latina, la prescindencia de la forma jurídica aparece bajo el título de “Interpretación del hecho generador”. Como ha puesto en relieve FAGET¹⁶, la regla de la prescindencia de la forma tiene una eficacia mayor, ya que no se ciñe sólo a ser instrumento válido para determinar si el hecho generador se ha configurado o no en el terreno fáctico. También la regla es pertinente para poner en evidencia que la forma jurídica es inadecuada con el propósito de quedar amparado por alguna exoneración, o para disminuir la cuantía del tributo (mediante simulación de pérdidas, de gastos o de ingresos), o para quedar sometido a una alícuota menor en los tributos *ad valorem* (hipótesis también de propósito de lograr una reducción del tributo).

En respuesta concreta a una interrogante del relator general, el negocio calificado erróneamente por el contribuyente no tiene que ser aceptado por la Administración Fiscal, como tampoco debe ser aceptada la calificación que realice ésta por parte del contribuyente. En efecto, la calificación considerada errónea que efectúe la Administración podrá ser resistida por el contribuyente mediante la interposición de los recursos administrativos correspondientes y la

puedan eludir los efectos de una relación de impuesto mediante la utilización de formas indirectas no apropiadas, aunque lícitas, de contratación”. Cabe señalar que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA) es el organismo jurisdiccional con competencia privativa en materia de control de los actos administrativos. Su competencia no es de plena jurisdicción, sino que se encuentra limitada a la confirmación o anulación del acto dictado por la Administración.

¹⁴ También en sentencia N ° 291 de 30 de marzo 1992, el TCA analizó la siguiente situación fáctica: la actora da en arriendo a una empresa el establecimiento industrial de su propiedad, con instalaciones y equipos, incluyendo en el objeto del contrato de servicio la asistencia técnica por parte de sus socios administradores. En este caso se discutió si existía combinación de capital y trabajo (renta mixta) o, si por un lado se obtenían rentas puras del capital y, por otro, rentas puras del trabajo. El TCA entendió que existía combinación de ambos factores productivos, determinando, de este modo, que se encontrara alcanzada por el Impuesto a la Renta de la Industria y del Comercio del ejercicio anual, que grava, para ese tipo de empresa, sus rentas mixtas.

¹⁵ Sentencia N° 17 de 23 de marzo de 1977. Éste es un *leading case* en el tema de este informe que será citado en más de una oportunidad.

¹⁶ En “La forma jurídica inadecuada y el fraude a la ley fiscal”, p. 200.

ulterior acción de nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo. En definitiva, será la jurisdicción quien determinará cuál es la calificación correcta del negocio, si se hicieron valer los remedios (*remedies*) que el derecho pone a disposición de los interesados. Vale decir, el contribuyente tiene también el derecho a que prevalezca la calificación correcta. Esto fue decidido en el sentido indicado en la sentencia ya citada del Tribunal de lo Contencioso Administrativo N° 17, de 23 de marzo de 1977.

Contrariamente a lo que acontece en caso de infracción directa de la ley, su violación indirecta se perpetra cuando no se atenta contra su letra, sino contra su espíritu, a través de los denominados negocios indirectos o fiduciarios en fraude de la ley fiscal.

Estos negocios, a diferencia de la cuestión de la tensión entre la forma y la sustancia, son queridos por las partes, y la forma y la sustancia se corresponden.

Si existe un fraude a la ley fiscal a través de los negocios indirectos y fiduciarios, la consecuencia ya es muy distinta y mucho más grave a la hipótesis en que puede descartarse una forma jurídica por no adecuarse al sustrato real. En el caso de fraude a través de los negocios indicados, ya no se prescindirá tan solo de la forma, sino que se deberá prescindir del negocio jurídico en su totalidad. En las circunstancias de fraude a la ley es que se podrá penetrar, correr el velo, por ejemplo, de la persona jurídica (*“disregard of legal entity”*).

Cabrá tener presente que, con la denominación de inadecuación de la forma jurídica, tradicionalmente se han incluido los dos fenómenos patológicos que vienen de verse y que son diversos: uno es el abuso de la forma, que es el caso estricto de inadecuación, y el otro, el abuso del negocio en fraude de la ley fiscal, como se ha encargado de demostrar FAGET¹⁷.

La razón de la falta de distinción entre los dos fenómenos obedece, según este autor, a que no se diferencia adecuadamente la forma jurídica del propio negocio jurídico. El distingo tiene trascendencia, entre otros aspectos, por las facultades diversas que tiene el intérprete ante una u otra situación: en caso de inadecuación de la forma, se podrá prescindir de ésta; en caso de fraude a la ley fiscal, se prescindirá del negocio.

6. Beneficiarios de la prescindencia de la forma jurídica.

Los resultados que puedan alcanzarse al prescindirse de la forma por no corresponder ésta a su sustancia pueden beneficiar tanto al Fisco como al sujeto pasivo. En tal sentido, ha afirmado con acierto el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, al desatender la forma jurídica de sociedad anónima de una empresa de transporte colectivo de pasajeros, beneficiando a ésta el resultado, que el artículo 6° del Código Tributario, “norma —dirigida al intérprete— no estructura una prerrogativa de la Administración apta para detectar situaciones fraudulentas, sino un instrumento para la inteligencia de la Ley Tributaria”¹⁸. Como se afirmó en el informe *in voce* del abogado de la actora en este proceso de nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo: “A.. – No se trata de una PRERROGATIVA, en el sentido de ‘facultad excepcional y exorbitante’. Sino de un MÉTODO INTERPRETATIVO que la ley impone como de uso obligatorio. B.- Ese uso no está establecido en beneficio exclusivo del Fisco. Sino del INTÉRPRETE. C.- Debe ser utilizado en todos los casos de exégesis de ‘hechos generadores’ SUSTANCIALES —no de los formales— y no sólo ante maniobras elusivas de los contribuyentes. Dicho de otra manera: el uso de ese método de interpretación no está reservado a los supuestos en que, con su empleo, el Fisco pueda beneficiarse”¹⁹.

¹⁷ “La forma jurídica inadecuada y...” cit., p. 195

¹⁸ Sentencia cit. N° 17, de 23 de marzo de 1977, reiterado en sentencias N° 1102, de 11/12/91, N° 32, de 08.02.93, N° 820, de 22/10/96, N° 149, de 17/03/97, y N° 703, de 02.09.98,.

¹⁹ En Revista Tributaria N° 17, 1977, p. 601.

En suma, el artículo 6º consagra “un camino de doble vía”²⁰, en el sentido que, siendo un instrumento para la inteligencia de la ley, los resultados que deriven de su aplicación alcanzan por igual a las dos partes de la relación jurídica tributaria, pudiendo beneficiar o perjudicar a cualquiera de ellas.

Establecido, entonces, que en los hechos generadores sustanciales, se podrá prescindir de la forma jurídica toda vez que no se adecue a la realidad subyacente y que la primacía de la realidad es un medio interpretativo y no una prerrogativa de la Administración, corresponderá dejar aclarado el fenómeno común que es la simulación para todo el derecho y analizar a continuación los casos en los cuales se produce el fenómeno anormal de la falta de correspondencia entre forma y sustancia.

7. La simulación: fenómeno único de trascendencia multidisciplinaria.

El concepto de simulación es común a todo el derecho. La noción de simulación del Derecho Civil y del Derecho Tributario es único y tiene los mismos efectos en ambas ramas jurídicas.²¹

Vale decir, no existe en el derecho positivo uruguayo un concepto de simulación particular del Derecho Tributario.

8. Modalidades del conflicto entre forma y sustancia.

Las modalidades principales de la inadecuación de la forma residen en la simulación, la ocultación y el error.

FAGET define la simulación como “aquel negocio deliberadamente falso, que no refleja la realidad que le subyace y está destinado a inducir en error a terceros”.

De esta definición surgen dos requisitos para el autor citado:

- a. Deliberada disconformidad entre la forma y el contenido negocial;
- b. Engaño de terceros ajenos al negocio.²²

La doctrina de Derecho Civil agrega otro elemento que estima cardinal de la simulación: el acuerdo simulatorio. Según MESSINA, éste es “la base de todo el procedimiento simulatorio²³”. También se añade un elemento externo que es la *causa simulandi*.

El acuerdo simulatorio es un acuerdo para engañar. Su efecto es el que determina la divergencia entre la voluntad y su manifestación (para la teoría voluntarista) o priva de causa al negocio simulado (para la teoría causalista).

Por su parte, la *causa simulandi* es el motivo, el móvil o la razón de ser de la simulación que explica porqué se utiliza al procedimiento simulatorio.

La relevancia de la *causa simulandi*, que lo es primordialmente en el campo probatorio, es destacada por FERRARA: “para decidir una causa por simulación debe investigarse, en primer

²⁰ José Carlos BORDOLLI, “El principio de la realidad y la jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo”, en Revista Tributaria N° , p. 37.

²¹ FAGET, “La forma jurídica inadecuada y...” cit., p. 215.

²² “La forma jurídica inadecuada y...” cit, p. 215.

²³ “Simulazione assoluta”, en Scritti giuridiche, V, Milano, 1948, 9, 1, cit. por Jorge GAMARRA, “Tratado de Derecho Civil Uruguayo”, 3ª. Ed., Montevideo, Tomo XIII, p. 37. Esta obra de GAMARRA es fundamental en derecho civil uruguayo para el examen de la simulación y de los negocios indirectos y fiduciarios. También es importante la contribución de Gustavo ORDOQUI en: “La acción simulatoria”, Estudios de Derecho Jurisprudencial, Ed. del Foro SRL, Montevideo, 1998.

término, si hubo motivo legítimo para la simulación; porque si no emerge la *causa simulandi* difícilmente podrá prosperar la acción simulatoria”.²⁴

GAMARRA señala que la *causa simulandi* es “un eficaz punto de partida para ordenar la prueba indiciaria de la simulación en torno a un núcleo central, que explique el motivo que tuvieron los simulantes para recurrir a la ficción”.²⁵

La simulación reconoce, por su parte, tres formas: a) la simulación absoluta, en la cual se simula la existencia del negocio (caso de una enajenación meramente aparente y no real)); b) la simulación relativa objetiva, en donde se simula la naturaleza de un contrato (por ejemplo, se encubre una donación para disimular una compraventa) o los elementos del negocio existente (por ejemplo, alteración de la fecha del contrato, antedatándolo o postdatándolo), y c) la simulación relativa subjetiva o interposición ficticia de personas, en donde se simula la identidad de los sujetos intervinientes (caso de testaferro u hombre de paja que ostensiblemente figura como un contratante, y quien, en realidad, no es parte del contrato).

En la simulación absoluta, el procedimiento simulatorio se integra con el acuerdo simulatorio y un solo negocio: el simulado.

En cambio, en la simulación relativa objetiva, el procedimiento es más complejo, ya que se tienen el acuerdo simulatorio, y además, dos y ya no un negocios: el negocio simulado, que es meramente aparente; y el negocio disimulado, que es oculto, pero que es el negocio real querido por las partes.

A su vez, en la simulación relativa subjetiva, el procedimiento comprende el acuerdo simulatorio y un solo negocio en el cual aparece simuladamente un contratante aparente.

En cuanto a la ocultación, es preciso tener presente que encubre un negocio celebrado; y se mantiene una forma anterior que ya no refleja la realidad que se ha modificado. A diferencia de la simulación absoluta en que se exterioriza un negocio inexistente, en la ocultación no se exterioriza un negocio existente.

Y por último, respecto de las diversas modalidades de la tensión entre forma y sustancia, debe señalarse el error en la forma, que proviene de haber adoptado involuntaria y equivocadamente una forma que no se compadece con la sustancia del negocio.

En suma, y en cuanto a la interrogante planteada por el relator general, cabe concluir que la simulación comprende todas las variantes indicadas, y, consiguientemente, no se trata de un concepto restringido.

En el ejemplo puesto por el relator Sr. Frederik ZIMMER en cuanto a que un inmueble, de acuerdo con la forma, es vendido de A a B, y, sin embargo, A y B acuerdan que A permanece siendo el propietario del inmueble, configura una hipótesis de simulación absoluta que debe ser desconsiderada, tanto desde la perspectiva del derecho privado como desde la óptica del derecho tributario.

9. Prueba de la simulación.

GAMARRA²⁶ señala que, en este tema los tribunales uruguayos fueron fuertemente influidos por una opinión de FERRARA que dice así: “Y esta prueba debe ser completa y segura, ya que si quedase la duda de que el acto pudiera ser verdadero y contener la voluntad seria de los contratantes, habría de preferirse esta interpretación y rechazarse la que condujera a anular o variar los efectos de aquél”.

²⁴ *La simulación en los negocios jurídicos*, Madrid, 1926, 76, 398

²⁵ *Op. cit.*, p. 53.

²⁶ *Op. cit.*, p. 123.

Al comentar esta tendencia jurisprudencial, hoy atenuada en cuanto a su severidad, GAMARRA expresa con razón: “Las consecuencias son, a mi entender, excesivas. Si se exigiera la “certeza”, la “plena convicción”, la ausencia de la más “mínima” duda, no habría muchos casos de simulación que pudieran probarse, fuera de aquellos en que se incorpora al juicio el contradocumento, o cuando los simulantes confiesan”. Y agrega: “Más prudente me parece, pues, no extremar este rigorismo, y preguntarse tan sólo si la simulación está o no probada, de acuerdo con las reglas y principios generales que rigen la prueba, reglas a las que —por otra parte— el Código Civil no aporta derogación alguna”.²⁷

La valoración de la prueba de la simulación, que se logra habitualmente a través de medios no totalmente seguros como son los indicios, debe ser, de todos modos, muy juiciosa, y observar, eso sí con mucho rigor, las reglas propias de este medio de prueba, de suerte de alcanzar conclusiones únicas para acceder a la verdad.

En sede de apreciación de la prueba de la simulación, así como de los negocios en fraude de la ley reside, en buena medida, el talón de Aquiles, es decir, el ámbito en que se ubican las comprensibles aprensiones o recelos de quienes estiman que el principio de la primacía de la realidad sobre la forma entraña riesgos ciertos a la seguridad jurídica, e incluso al principio de legalidad²⁸.

El intérprete debe formar su propia convicción respecto a la existencia de pruebas, de conformidad con las reglas de la sana crítica; y apoyándose en criterios lógicos y de experiencia, debe hacer una justa ponderación acerca de los elementos indiciarios que permiten concluir en la existencia de un negocio simulado.

El Código de Procedimiento Civil establece que “las presunciones judiciales, o que no se han establecido por ley, quedan confiadas a las luces y prudencia de los magistrados, que no debe admitir sino las que sean graves” (artículo 454).

A continuación indica las condiciones que las presunciones deben tener necesariamente para que puedan servir de base a una resolución judicial:

- 1º. Se han de relacionar con el hecho primordial que debe servir de punto de partida para la conclusión que se busca.
- 2º. No han de ser equívocas, de manera que puedan conducir a conclusiones diversas.
- 3º. Han de dar un resultado preciso y no dudoso al que ha de ser conducido el ánimo sin violencia.
- 4º. Han de ser directas, de manera que tiendan naturalmente al hecho de que se trata.

²⁷ *Op. cit.*, p. 125.

²⁸ Es ilustrativo al respecto un dictamen de un Fiscal de Gobierno relativo a una resolución administrativa en la cual se declaró que tres sociedades anónimas “constituyen una misma unidad económica-administrativa” (conjunto económico) con una cuarta y que, en consecuencia, todas ellas eran responsables a título de “contribuyentes” de todas las obligaciones y sanciones por mora de la última. En este informe del Fiscal se destacó, en primer término, que el aparato probatorio o fundamento de hecho de la resolución administrativa era deficiente. Simultáneamente formuló un severo juicio crítico acerca de la aplicación por parte de la Administración y de los jueces del artículo 6º del Código Tributario, así como la solución consagrada por el mencionado artículo. Respecto de este último punto, sostuvo: “...ha de ser la ley la que permita desconocer las formas jurídicas, pero con límites ciertos, precisos, detallados, de cuándo y en qué circunstancia ello es posible, sin que este ‘desconocimiento de las formas jurídicas’ destruya, indirecta o tácitamente el principio de la ‘seguridad’ o ‘certeza’ del derecho vigente, definiendo con la mayor claridad y detalle dónde está el verdadero límite entre lo lícito y lo ilícito”. Dictamen del Fiscal de Gobierno de 1er. Turno Dr. Francisco FALCAO BONASSO, publicado en Revista Tributaria, Tomo XXV, Nº 146, Setiembre-Octubre 1998, IUET, Montevideo, p. 677-694

5º. Deben ser claras y concordantes las unas con las otras, de modo que se relacionen sin esfuerzo desde el punto de partida hasta el fin buscado.

6º. Deben ser tales que establezcan la hilación continuada sin interrupción sobre los hechos que sirvan de antecedentes.

7º. Que se funden en hechos reales y probados y nunca en otras presunciones.

Los indicios de simulación suelen ser casi los mismos universalmente.

Comenzaremos por la falta de ejecución del contrato, que es la cuestión planteada por el relator general en el punto 2.4 de sus directivas.

FERRARA considera esta circunstancia “decisiva” y como la mejor confesión de la inexistencia²⁹. Y Salvatore ROMANO señala que no es concebible un contrato simulado y al mismo tiempo actuado³⁰.

Y agrega GAMARRA: “Siendo el negocio simulado un contrato no querido, va de suyo que las partes no se proponen darle cumplimiento o ejecución; la ejecución de un contrato es una consecuencia de las obligaciones que *realmente* las partes asumen”.³¹

El caso del Duque de Westminster a que refiere y describe el relator general configuraría para el derecho de este país un caso de simulación. Si los empleados reclamaran ante el fuero respectivo todo su salario además de la suma recibida en virtud del convenio, podrá invocarse también en esa sede la simulación, a cuyos efectos será un antecedente valioso, aunque no vinculante, la posición de las autoridades fiscales que lo consideraron un caso de simulación.

ORDOQUI³² reproduce, además, treinta clases de indicios enunciados por MUÑOZ SABATE³³ que constituyen el cuadro más común de la simulación negocial,:

- 1) *Necessitas*: falta de necesidad de enajenar o gravar.
- 2) *Omnia bona*: venta de todo el patrimonio o de lo más importante.
- 3) *Affectio*: existencia de relaciones de parentesco, amistad o dependencia entre las partes.
- 4) *Notitia*: conocimiento de la simulación por el cómplice.
- 5) *Habitus*: antecedentes de conducta comercial.
- 6) *Character*: personalidad, carácter o profesión.
- 7) *Interpositio*: testaferro, simulaciones en cadena.
- 8) *Subfortuna*: falta de medios económicos del adquirente
- 9) *Movimiento bancario*: ausencia de movimientos en las cuentas corrientes bancarias.
- 10) *Pretium vilis*: precio bajo.
- 11) *Pretium confessus*: precio no entregado de presente sino muy dilatado.
- 12) *Compensatio*: precio por compensación.
- 13) *Precio diferido*: precio a plazos más extensos que lo normal.
- 14) *Inversión*: no justificación del destino dado al precio.
- 15) *Retentio possessionis*: permanencia del enajenante en la posesión.
- 16) *Tempus*: tiempo o época sospechosa en que se hace el negocio.
- 17) *Locus*: lugar sospechoso en que se hace el negocio.
- 18) *Silentio*: ocultación del negocio.
- 19) *Insidia*: falsificación, maniobras.

²⁹ *Op. cit.*, 77, 402, citado por GAMARRA, *op. cit.*, p. 132.

³⁰ “*Contributo esegetico allo studio de la simulazione*”, Milano, 1955, p. 53, cit. por GAMARRA, *op. cit.*, p. 133

³¹ *Op. cit.*, p. 133.

³² *Op. cit.*, p. 206-207.

³³ “*La prueba de la simulación*”, Barcelona, 1972.

- 20) *Provisio*: precauciones sospechosas.
- 21) *Disparities*: falta de equivalencia en el juego de prestaciones y contraprestaciones.
- 22) *Incuria*: dejadez.
- 23) *Inertia*: pasividad del cómplice.
- 24) *Nescientia*: ignorancia del cómplice.
- 25) *Preconstitutio*: documentación sospechosa.
- 26) *Dominancia*: intervención preponderante del simulador.
- 27) *Subyacencia*: transparentación de algunos elementos del negocio subyacente.
- 28) *Contradocumento*: falta de contradocumento.
- 29) *Transactio*: intento de arreglos amistosos.
- 30) *Endoprocesales*: conducta procesal de las partes (falta de colaboración).

Otro indicio podría ser la omisión en solicitar certificados de los registros públicos para comprobar la situación de las personas que intervienen y de los bienes que son objeto del negocio.

Los órganos jurisdiccionales, y particularmente el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA), exigen invariablemente que los elementos de juicio indiciarios sean serios y concordantes ³⁴.

En la medida que la simulación que puede determinar la prescindencia de la forma jurídica adoptada por las partes de un negocio debe probarse fundamentalmente a través de indicios o presunciones, será preciso confiar forzosamente, entonces, en las luces y prudencia del intérprete, como prescribe el Código de Procedimiento Civil.

10. Prescindencia de la personería jurídica (*disregard of legal entity*).

La personería jurídica de las sociedades comerciales es una realidad jurídica y no una ficción, que las torna verdaderos sujetos de derecho, distintos de sus socios o accionistas, y que, como tales, pueden constituirse en un instrumento de la evasión fiscal.

Cuando la personería jurídica, negocio jurídico querido por las partes y en el cual existe correspondencia entre forma y sustancia como se señaló *ut supra* (punto 5), es utilizada como un instrumento de fraude a la ley, entonces podrá ser penetrada y prescindirse de la misma.

El fundamento de la prescindencia de la personería reside en el abuso de derecho y sus posibilidades de aplicación se dan cuando hay fraude a la ley o fraude en violación del contrato o daño fraudulento causado a terceros, como ha destacado Rolf SERICK ³⁵.

³⁴ Por ejemplo, en sentencia N° 1271, de 8 de noviembre de 1999, el TCA señala una serie de indicios demostrativos de una relación de subordinación laboral de determinados trabajadores, y no de profesionales independientes: - facturación mensual de “honorarios” a la actora por sumas constantes; - sumas sujetas a aumentos cuatrimestrales (como se establecía en esa época, con relación al personal dependiente); - facturación de sumas percibidas en carácter de aguinaldo (beneficio establecido por ley a favor de personal dependiente); - las personas de que se trata se habían desempeñado, antes, en relación de dependencia laboral, sin que la empresa probara razones, como pudo ser un plan previo de reestructuración, que determinaran un cambio brusco en el relacionamiento con quienes antes eran dependientes; - ausencia de contrato con cada uno de esas personas con condiciones contractuales específicas que modificaran sustancialmente las condiciones del trabajo anterior; - recibo de adelantos sobre las sumas a percibir mensualmente; - realización de actividad en forma casi exclusiva para la empresa; desempeño de las tareas generalmente en el local de la propia empresa, y utilizando los muebles, útiles y materiales de la misma; - ausencia de todo contrato escrito del presunto arrendamiento (de servicio o de obra).

³⁵ “Apariencia y realidad en las sociedades mercantiles. El abuso del derecho por medio de la persona jurídica”, Ed. Ariel, Barcelona, 1984, cit. por A. FAGET, en “*El disregard of legal entity...*” cit., p. 379.

En el derecho positivo uruguayo ha tenido recepción el instituto de la prescindencia de la personería jurídica bajo el título “De la inoponibilidad de la personalidad jurídica” en la ley de sociedades comerciales³⁶.

El móvil de fraude a través de la personalidad jurídica hace que ésta sea inoponible al Fisco y se imputará a quien o a quienes corresponda, conforme a derecho, el patrimonio o determinados bienes, derechos y obligaciones de la sociedad.

Ahora bien, tanto la doctrina como la jurisprudencia uruguayas coinciden en señalar tres aspectos que deben observarse para poder prescindir de la personalidad jurídica: a) su excepcionalidad, vale decir, que el principio es el respeto de la personalidad, de la cual sólo se podrá apartar el intérprete cuando, en un caso concreto, se pruebe fehacientemente su uso abusivo; b) su relatividad, es decir, que sólo produce efectos respecto del caso concreto en que ella sea declarada y tan solo en lo atinente a los efectos perjudiciales que se procuran evitar; y c) su subsidiariedad, en cuyo mérito sólo se podrá acudir a la misma una vez agotados todas las otras vías procesales previstas en el odenamiento (acción simulatoria, acción pauliana, acciones revocatorias concursales).

Al amparo del artículo 6º del Código Tributario y de la teoría del *disregard*, el TCA ha considerado que una empresa unipersonal y una sociedad anónima conformaban una misma (sola) empresa, por haberse probado que, en la realidad esas personas aparentemente distintas, no eran sino desdoblamientos artificiales de una misma unidad patrimonial, determinando la responsabilidad directa de ésta por los adeudos imputados a aquélla por concepto de impuestos y la responsabilidad solidaria de los co-directores de la sociedad anónima.³⁷

Otra sentencia del mismo Tribunal³⁸ dio recibo a lo que denominó “teoría del *disregard*” disponiendo la penetración de la personalidad jurídica de una sociedad anónima con un solo accionista. En uno de los pasajes de la sentencia se expresa: “Aun cuando el actor hubiera transferido sus bienes a dos sociedades anónimas, si es el único propietario de las acciones, no puede separarse la persona jurídica la persona física de la societaria, ya que el sustento de ambas es único; la realidad primará sobre la ficción”.

³⁶ La ley 16.060, de 4 de setiembre de 1989, establece en su Sección XV “De la inoponibilidad de la personalidad jurídica:

Artículo 189 (Procedencia). Podrá prescindirse de la personalidad jurídica de la sociedad, cuando ésta sea utilizada en fraude a la ley, para violar el orden público, o con fraude y en perjuicio de los derechos de los socios, accionistas o terceros.

Se deberá probar fehacientemente la efectiva utilización de la sociedad comercial como instrumento legal para alcanzar los fines expresados.

Cuando la inoponibilidad se pretenda por vía de acción, se seguirán los trámites del juicio ordinario.

Artículo 190 (Efectos). La declaración de inoponibilidad de la personalidad jurídica de la sociedad, sólo producirá efectos respecto del caso concreto en que ella sea declarada.

A esos efectos, se imputará a quien o a quienes corresponda, conforme a derecho, el patrimonio o determinados bienes, derechos y obligaciones de la sociedad.

En ningún caso, la prescindencia de la personalidad jurídica podrá afectar a terceros de buena fe.

Lo dispuesto se aplicará sin perjuicio de las responsabilidades personales de los participantes en los hechos, según el grado de su intervención y conocimiento de ellos.

Artículo 191 (Inscripción). El Juez interviniente en un proceso en el cual se pretenda la prescindencia de la personalidad jurídica de una sociedad, ordenará, si correspondiera, la inscripción del testimonio de la pretensión en la Sección Reivindicación del registro General de Inhibiciones, a los efectos previstos en el artículo 38 de la ley 10.793, de 25 de setiembre de 1946; sin perjuicio de otras medidas cautelares que pueda adoptar.

³⁷ Sentencia N° 149, de 17 de marzo de 1997.

³⁸ N° 344, de 21 de abril de 1993.

Este fallo mereció una ajustadísima crítica de FAGET³⁹ por entender, en primer término, que ni el Fisco ni el Tribunal respetaron las reglas del *disregard*.

En efecto, señala el mencionado autor: “El instituto del *disregard* no implica la antinomia ficción-realidad (que sí supone formas jurídicas inadecuadas) sino la antinomia oponibilidad-inoponibilidad, lo que implica que la realidad de la personería jurídica no está en juego (aunque sí pueda estar en juego un uso fraudulento de la misma). Por tal circunstancia no puede avalarse el ‘*disregard*’ realizado por el Fisco con el argumento que lo hizo ‘en base a la ley aplicable que autorizaba a aplicar la normativa tributaria en base a la realidad y no a la ficción’”.

Además, “en el fallo se invoca un instituto (‘*disregard*’) cuyo supuesto es el uso fraudulento de la personería jurídica (artículo 189 de la Ley de Sociedades Comerciales) para hacer caer el velo de ésta y, paradójicamente, se descarta (en la sentencia) el fraude, tal como si el abuso de la personería jurídica pudiera ser involuntario, accidental o casual”.

Y finalmente, dice que el Tribunal no observó la regla de la subsidiariedad.

En segundo lugar, sostiene FAGET que la personería jurídica de una sociedad anónima con un único accionista es válida en el derecho uruguayo (artículo 156 de la ley 16.060 y artículo 10 del decreto 335/990) y es oponible al Fisco. Concluye que, “tanto en el Derecho Privado como en el Derecho Tributario, es perfectamente lícita, no habilitante del ‘*disregard*’, la circunstancia de que una sociedad anónima tenga un único accionista”.⁴⁰

En otra sentencia del TCA que merece destacarse, y en la cual no se prescindió de la personería jurídica, se expresó: “El caso en examen se conecta con la teoría del *disregard*, por aplicación del art. 6 CT. (...) En la especie, pese a la estrecha relación existente entre ambas sociedades (como que ambas están integradas por las dos mismas personas que coparticipan igualitariamente en el capital social) no existen elementos concluyentes de que una de ellas es utilizada por la otra a título de pantalla, para perpetrar maniobras (fraudulentas) en perjuicio de la renta fiscal (...) Por lo que no resulta lícito o apropiado que la Administración prescinda de la personalidad jurídica de una de las sociedades, probablemente reales y distintas, para atribuir a la otra el ‘dominio económico’ y exclusivo de bienes que pertenecen a la primera; como tampoco es lícito sostener que no pudo una de estas sociedades deducir las sumas pagadas por arrendamiento”.⁴¹

11. Órganos competentes para prescindir de la forma jurídica y de los negocios fraudulentos.

El Fisco en derecho uruguayo tiene las facultades expresadas en el artículo 6° del Código Tributario para prescindir de la forma o del negocio jurídicos, facultad que ejercerá a través del dictado de un acto administrativo.

Esta manifestación unilateral de voluntad de la Administración Tributaria puede ser atacada por el titular de un interés directo, personal y legítimo mediante los recursos administrativos. Agotada la vía administrativa, queda expedita la vía para el debido proceso ante la jurisdicción ya indicada (TCA).

³⁹ “*El disregard of legal entity...*” cit., p. 388 a 394.

⁴⁰ La sentencia N° 344/993 fue comentada, sin formular observaciones jurídicas, como un caso de “transparencia (*disregard*) sin dolo”, por José Carlos BORDOLLI, en “*El principio de la realidad y ...*” cit., p. 29 a 31.

⁴¹ Sentencia N° 1321, de 10 de noviembre de 1998.

En definitiva, serán los jueces, como corresponde, quienes finalmente se pronunciarán acerca de la juridicidad del acto administrativo de determinación.

12. Ahorro del impuesto. Elusión. Economía de opción. Evasión.

Como señala ROSSETTO ⁴², una vez analizado el informe general de UCKMAR sobre el tema I del XXXVII Congreso de la IFA celebrado en Venecia en 1983 ⁴³ y en el cual se exponen las diversas concepciones nacionales sobre las nociones del título, “...ante cada situación concreta no importan los conceptos doctrinarios sino el deslinde de la licitud y la ilicitud de la conducta del agente frente a la respectiva legislación”.

La economía del impuesto (*tax savings*) consiste en la abstención de realización del hecho generador, de modo de no quedar sujeto a su consecuencia. Es el caso de quien se abstiene de consumir para evitar un impuesto al consumo o de poseer un patrimonio para no estar alcanzado por el impuesto que grava el patrimonio.

Por elusión del impuesto o economía fiscal se entiende el esquivar o el darle la vuelta al tributo a través de medios absolutamente lícitos, de modo de no llegar a configurar el hecho generador.

Las IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios consideró que la denominación de “elusión” debe reservarse a aquellas conductas que por medios lícitos, nada o menos gravados, llegan a un resultado económico equivalente al contemplado por la ley.

Es el mismo concepto de *tax avoidance* que proporciona el International Tax Glossary: this term is used to denote the reduction of tax liability by legal means. ⁴⁴

ARAUJO FALCAO manifiesta al respecto: “La doctrina reconoce como válido y perfectamente legítimo, lo que se conoce por economía fiscal (*Steuereinsparung*). Así, WACKERNAGEL, luego de señalar que la evasión tributaria se diferencia de la simple economía fiscal, menciona en apoyo de la licitud de ésta una decisión muy citada del Superior Tribunal Administrativo de Prusia, del 25 de enero de 1906, que establece que nadie está obligado a administrar su fortuna y sus rentas de tal manera que proporcione al Estado el máximo de recaudación de tributos: “...que nadie tiene la obligación de administrar sus bienes o fuentes de ingresos en forma tal que el fisco perciba el máximo de impuesto”. ⁴⁵

También se suele hablar de “economía de opción” que, según BERRO, se configura “cuando un sistema tributario se anticipa a una posible elusión y realiza la construcción tributaria correspondiente. En este caso, se “desplaza el fenómeno elusión y pasa a una hipótesis de economía de opción” ⁴⁶.

JARACH expresa que “...existen hechos que posiblemente escapen a la formulación del hecho imponible y muy a menudo el legislador corre a remediar la situación mediante la creación de otros hechos imponibles. Los alemanes –especialistas en sucedáneos- han llamado a estos nuevos hechos configurados en la ley fiscal como ‘Ersatz-Tatbestand’, como hechos imponibles sucedáneos o ‘ersatz’ “.

⁴² Jorge ROSSETTO, « *La evasión y la elusión fiscal. El límite entre lo lícito y lo ilícito* », en Boletín de informaciones y comentarios útiles a la empresa”, Marzo de 1989, N° 24., p. 7.

⁴³ En Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. LXVIIIa.

⁴⁴ International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Amsterdam, 1988.

⁴⁵ *Op. cit.*, p. 47-48.

⁴⁶ Federico BERRO, “*Defraudación fiscal*”, en relato nacional uruguayo de las Primeras Jornadas Tributarias del MERCOSUR, 1994, p. 30.

Cita luego un ejemplo de la legislación uruguaya. “...En el impuesto a las herencias ⁴⁷ (...) se creó primero un impuesto sobre la herencia, pero cuando se vio que se podía evadir al impuesto por su formulación demasiado estrecha, mediante las donaciones entre vivos, se creó un ‘Ersatz-Tatbestand’ creando un impuesto sustitutivo –que así se le llamó- del impuesto de herencias; y cuando también esto pareció insuficiente, se creó el impuesto sobre los contratos a título oneroso entre las partes cuando éstas eran llamadas a heredarse entre sí, etc.” ⁴⁸

En principio, el individuo tiene la mayor libertad para organizar sus negocios del modo que le resulten más provechosos, desde luego, que dentro de la licitud. Esta libertad proviene de normas de rango constitucional como es el artículo 10 de la Constitución de la República que establece que nadie está obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.

Al decir de AMATUCCI, “...de hecho en los espacios no cubiertos por las normas tributarias, se inserta la elusión” ⁴⁹.

Un límite a esa libertad de acción deriva, como ha señalado Beatriz GONZÁLEZ de RECHTER ⁵⁰, de una norma legal como es el artículo 6° del Código Tributario uruguayo que consagra el principio de la primacía de la realidad sobre la forma jurídica adoptada por los particulares, si es que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

En caso que los particulares adopten formas jurídicas inadecuadas a la realidad subyacente o en hipótesis de adecuación de las formas a la realidad pero en fraude a la ley fiscal, entonces, se ingresa en el campo de la evasión ⁵¹.

El mencionado Glosario del IBFD señala que concepto de evasión es “the term applied to the avoidance of tax by unlawful means...”

La distinción, pues, entre elusión y evasión reside en la licitud o ilicitud de la conducta, y la frontera entre ambas nociones teóricas puede resultar difícil de precisar en la práctica.

13. Normas anti elusión.

Ejemplos de normas anti elusión se encuentran en el ya analizado inciso 2° del artículo 6 del Código tributario; en la limitación de los pasivos deducibles en el Impuesto al Patrimonio (artículos 13 y 15 del Título 14 del Texto Ordenado de leyes vigentes relacionado con los tributos de competencia de la Dirección General Impositiva, “T.O. 1996”); en la limitación de la deducción de gastos para establecer la renta bruta en el Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio (IRIC) (entre otros, artículo 10, literal I, artículo 13, literales E, G, K, L, Ñ, P, del Título 45 del T.O. 1996).

⁴⁷ Este impuesto fue derogado hace varios años atrás.

⁴⁸ “Introducción al Derecho Fiscal” , en Introducción al Derecho Tributario, Clásicos Jurídicos, FCU, Montevideo, 1995, p. 45.

⁴⁹ *Op. cit.*, p. 626.

⁵⁰ Informe nacional argentino sobre el tema I del XXXVII Congreso de la IFA, Cahiers de Droit Fiscal LXVIII, p. 224.

⁵¹ *Conf.*: Ramón VALDÉS COSTA, “Curso de Derecho Tributario”, 2a. Ed., Depalma, Temis, MP, 1996, p. 285; Alberto FAGET “El ‘disregard of legal entity’ en el...” cit., p. 384-386; Federico BERRO, *op. cit.*, p. 28-29; César PÉREZ NOVARO, “Evasión y elusión en las contribuciones especiales de seguridad social”, en Revista del Instituto Fernando Otorgués, Montevideo, Agosto de 1995, N° 1, p. 90-94.

14. Normas anti evasión.

Dentro de las normas anti evasión debe mencionarse la infracción de defraudación regulada por el artículo 96 del Código Tributario⁵² y el delito defraudación tributaria tipificado por el artículo 110 del Código Tributario⁵³.

Entre las presunciones de la intención de defraudar debe ponerse de relieve la que prescribe: “G) Declarar, admitir o hacer valer ante la Administración formas jurídicas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados”.

BERRO destaca la amplitud de la conducta descrita en el literal G) que hace presumir la intención de defraudar, y que surge de los tres verbos utilizados:

“Declarar, que es una actitud activa, en el sentido que emana del administrado.

“Admitir, cuya sustancia parecería pasiva, en tanto quien admite no es el creador de la forma sino que puede ser una víctima de ella.

“Hacer valer ante la Administración, que, como en el primer caso resulta una actitud activa que puede hacer presumir realmente la intención defraudatoria.

“Otro elemento textual interesante surge del hecho de que lo que se cuestiona o puede cuestionar son sólo las formas jurídicas. No lo serían los procedimientos económicos inapropiados a la realidad de los hechos gravados.

“Por último vemos que debe tratarse de que sean manifiestamente inapropiadas(...) Esta cualidad parece destacar el interés legislativo de que se trate de hechos claros, definitivos y no dudosos”⁵⁴.

Otra norma anti evasión es la infracción tributaria, de carácter residual, denominada “omisión de pago”, que consiste en “todo acto o hecho no comprendido en los ilícitos precedentemente tipificados, que en definitiva signifique una disminución de los créditos por tributos o de la recaudación respectiva”. (artículo 97 del Código Tributario).

Se configura esta infracción cuando, y a diferencia de la defraudación en que se requiere una conducta fraudulenta, el elemento culpabilidad no reviste las características del fraude.

También debe mencionarse como otra disposición anti evasión la contenida en el artículo 25 del Título 4 del Texto Ordenado de Tributos recaudados por la Dirección General Impositiva (DGI) 1996, relativo al ajuste por inflación del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio, que habilita a la DGI a oponerse a los efectos de las variaciones verificadas en el activo y el pasivo durante el ejercicio, cuando hicieren presumir un propósito de evasión.

Finalmente, corresponde indicar que el decreto 344/992 creó la Comisión Coordinadora de la Lucha contra la Evasión Fiscal con el cometido de proponer la política general en materia de control de las obligaciones fiscales y establecer una adecuada coordinación entre los diversos organismos de la Administración Tributaria nacional.

⁵² La defraudación es definida como “todo acto fraudulento realizado con la intención de obtener para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido, a expensas de los derechos del Estado a la percepción de los tributos.

“Se considera fraude todo engaño u ocultación que induzca o sea susceptible de inducir a los funcionarios de la Administración Fiscal a reclamar o aceptar importes menores de los que correspondan o a otorgar franquicias indebidas”.

Luego el artículo establece una serie de presunciones relativas de la intención de defraudar.

La infracción de defraudación se sanciona con una multa de una a quince veces el monto del tributo que se haya defraudado o pretendido defraudar.

⁵³ “El que, directamente o por interpuesta persona, procediera con engaño con el fin de obtener, para sí o para un tercero, un provecho indebido a expensas de los derechos del estado a la percepción de sus tributos, será castigado con seis meses de prisión a seis años de penitenciaría”.

⁵⁴ Federico BERRO, “*Los ilícitos tributarios y sus sanciones*”, 2ª. Ed., FCU, Montevideo, p. 84-85.

15. Relevancia de la intención del contribuyente.

La intención del contribuyente tiene particular relevancia en el ámbito del Derecho Tributario sancionatorio. Si la conducta está animada por el propósito de evadir tributos, se tipificaría la infracción tributaria de defraudación, así como el delito homónimo⁵⁵.

Al respecto, el TCA ha dicho que, para que la elusión fiscal pueda significar actitud punible, no basta el uso de formas o estructuras jurídicas ‘manifiestamente inapropiadas’, sino que es menester inexcusablemente, que el sujeto haya tenido la intención de evitar la justa imposición, según razonable apreciación. (Sentencia N° 1308, de 30 de setiembre de 1992, y N° 785, de 2 de agosto de 1993).

En materia de la infracción tributaria “defraudación”, la Administración tiene facilitada la carga de la prueba del dolo por medio de presunciones iuris tantum.

16. El propósito de negocios.

FAGET ha señalado que: “En la práctica se plantean grandes dificultades para deslindar la elusión de la evasión, aunque existe prácticamente consenso en el sentido de que si existe un propósito de negocios (“business purpose”) ajeno a la materia fiscal, que justifique la modalidad negocial adoptada, la incidencia fiscal de ésta será legítima e incuestionable, verificándose en el caso elusión (lícita) y no evasión fiscal (ilícita)”⁵⁶.

El TCA ha tenido oportunidad de pronunciarse acerca de la existencia de un propósito de negocio ajeno a la materia fiscal que justifique la modalidad negocial adoptada.

Así aconteció en la sentencia ya citada N° 17, de 23 de marzo de 1977, en la cual se consideró que la historia de la explotación de la empresa, el artículo 21 de su estatuto social y la especial particularidad de organización justificaban la forma jurídica adoptada.

También la sentencia N° 1102, de 11 de diciembre de 1991, estimó que el actor, de profesión arquitecto, no era responsable como director de la empresa, sino que era solamente empleado técnico, por cuanto figuraba como director sólo en la medida que era una exigencia de la autoridad municipal que los directorios de las empresas constructoras estuvieran integrados con un arquitecto.

Igualmente, la sentencia N° 1321, de 10 de noviembre de 1999, señaló que, desde el primer momento, existían embargos trabados a A Ltda., por cuya virtud esta sociedad no podía adquirir bienes, y por esa misma razón, los alquilaba a otra sociedad B Ltda., lo que, a juicio del TCA, constituye una justificación totalmente realista e inequívocamente creíble.

Por su parte, el mismo Tribunal se ha referido a situaciones de ausencia de propósito de negocio ajeno a la materia fiscal que justifique la modalidad negocial adoptada.

Así en sentencias N° 1308, de 30 de setiembre de 1992 y N° 785, de 2 de agosto de 1993, ha sostenido que en esos casos no se advierte justificación alguna para la existencia de tres sociedades de responsabilidad limitada que responden solamente a un nombre formal, integradas por un número insólito de socios que no cumplen función alguna en las mismas y cuya evidente finalidad es la deducción de sueldos fictos patronales para el IRIC.

En la sentencia N° 149, de 17 de marzo de 1997, sostuvo que no se había acreditado que la compra de la sociedad y la posterior enajenación a ésta de gran parte de los activos de la

⁵⁵ Conf.: José Carlos Bordolli, *op. cit.*, p. 29; Alberto FAGET en “La forma jurídica inadecuada y...” *cit.*, p. 217.

⁵⁶ “El disregard of legal entity y...” *cit.*, p. 384.

empresa unipersonal respondiera a un “propósito de negocios” diferente de la intención de evadir tributos mediante el vaciamiento de una de las empresas.

Y en la sentencia N° 703, de 2 de setiembre de 1998, manifestó que el punto de las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente tiene solución satisfactoria en el Código Tributario uruguayo porque se acoge el método de interpretación de la ley tributaria destinado a impedir (entre otros) la creación artificial de empresas unipersonales con la finalidad de eludir cargas tributarias.

17. Limitaciones constitucionales relativas a la creación de normas anti evasión.

En derecho uruguayo existen principios fundamentales consagrados en la Constitución que presiden el ordenamiento tributario: legalidad, garantía jurisdiccional, igualdad y seguridad.

Según el principio de legalidad, es materia de reserva de ley, entre otros aspectos, todo lo relativo a la creación, modificación y supresión de tributos, establecer su cuantía, establecer exoneraciones, tipificar infracciones y disponer las respectivas sanciones.

Este principio impide, entre otras cosas, que se pueda acudir a la analogía y crear por este procedimiento de integración de la norma los elementos indicados, cuyo establecimiento ha sido confiado exclusivamente a la ley material y formal. El uso de la analogía en los referidos aspectos también puede comprometer los principios de igualdad y certeza.

Los jueces no pueden crear normas anti evasión, y lo que sí les corresponde es, en las fases de aplicación de la ley, interpretar la norma aplicable y calificar jurídicamente los hechos, pudiendo prescindir de las formas jurídicas o del negocio de verificarse los requisitos del artículo 6° del Código Tributario y los ya analizados en este informe.

18. (Re) Calificación de transacciones celebradas en otro país.

Las transacciones llevadas parcial o totalmente en otro país, con incidencia fiscal en Uruguay, serán calificadas o recalificadas según las normas nacionales, y le serán particularmente aplicables sus reglas anti evasión.

Esta solución variará, desde luego, si un tratado internacional dispone otra cosa. Al respecto, cabe expresar que Uruguay ha suscrito y se encuentran vigentes sólo dos tratados en materia tributaria, uno con Alemania y otro con Hungría. Ninguno de ellos contiene disposiciones especiales en materia de calificación de transacciones. Si disponen de normas de interpretación de la ley. Así, en el Tratado con Alemania se establece: “Para la aplicación del presente Convenio por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida de otra manera, tendrá a menos que el texto exija una interpretación diferente, el significado que se le atribuye por la legislación de este Estado Contratante relativa a los impuestos que son objeto del presente Convenio” (artículo 166.2 del Título 2 del T.O. 96.). La misma solución está consagrada en el Tratado con Hungría (artículo 204.2 del Título 2 del T.O. 96).

19. Relación con los tratados en materia tributaria.

Como ya se manifestó en el numeral inmediato anterior, dependerá de las previsiones del Tratado acerca de si se aplicarán o no las normas anti evasión de cada Estado contratante.

A falta de previsión, serán de aplicación las normas anti evasión nacionales.

La conclusión es la misma en lo atinente a la aplicación de la norma nacional anti evasión respecto de evasiones ante norma doméstica o norma internacional.

C) REFLEXIONES ENTRE ECONOMICIDAD, PROCESO, CONTROL TRIBUTARIO Y CORRUPCION PUBLICA EN EL CONTEXTO DE LA EVASIÓN FISCAL

Autor: Dr. Vicente Oscar Díaz

INTRODUCCION

La cíclope tarea que se debe emprender, en la conjugación del régimen jurídico-penal de las actividades peligrosas, y la evasión fiscal, que es una de ellas, es digna de la mayor consideración.

En igual alcance es cíclope la tarea de distinguir las clases, estructuras y determinación de los supuestos gravables desde las variables sociológicas, para discernir la graduación de las clases en términos de mercado; de producción, de división de valor y de relación de autoridad, todo ello para considerar la definición de relaciones de mercados versus relaciones de producción. ()

Teniendo presente que por la generalidad de los casos los modelos de evasión y control, son modelos de resultado, es decir de costos y ventajas, va de suyo que esta colaboración tiene también como finalidad establecer pautas en la lucha contra la evasión ,analizando los modelos de verificación formal administrativa de conformidad con normas jurídicas.

Efectúo especial énfasis en esto último, porque los modelos de verificación formal administrativa, en la usual prepotencia de utilización, exceden el marco de tolerancia en un Estado de Derecho, teniendo presente para ello que una conducta disvaliosa del administrado no se la reprime con una respuesta de conducta disvaliosa ejercida por la Administración.

Debe tenerse presente a todo momento que la lucha contra la evasión fiscal no puede basarse solo en principios de ética personal. Es conocido que dicha clase de ética es manifiestamente insuficiente, en cuyo caso corresponde investigar la ética social que agrupe entre la misma a la moralidad también del sector públicos decir, es imperativo medir la moralidad global.

Para esto último tiene gran importancia el nivel de confianza en el Gobierno por parte del contribuyente, para determinar si las conductas evasivas demuestran una absoluta asimetría entre los objetivos del Gobierno y de la población contribuyente en general.

Me estoy refiriendo al enfoque antropológico de la evasión fiscal en la expresión de Dominick Lantonio, en su condición de Comisionado del Servicio de Rentas Internas de Estados Unidos ()

Angel Andrés Farias () acierta cuando publicita que un juicio global del sistema tributario exige contemplar el destino dado a los recursos recaudados, y en esta tesis vamos a encontrar una de las tantas razones que hacen a la estructura del fraude fiscal como se verá en otros apartados.

Desde ya subrayo que las amenazas más severas que se pueden imaginar jurídico-penalmente no sirven para disuadir al evasor si el Fisco, utilizando los recursos habidos vía tributaria, no muestra una conducta cristalina e intachable en la aplicación social de los mismos.

La cuestión fiscal es siempre múltiple y elemento complejo de causalidad y fenomenología de implicancia y repercusión social, política y económica, que representa en todos los países una gran cuestión nacional.

En el ámbito de tal escenario, y respondiendo a un escrúpulo bizantino, entiendo que debe se adoptar la ideología de Herbert L.Packer para considerar el dilema de la penalidad tributaria ().

Desde ya, al investigar la perspectiva criminológica de la evasión fiscal, se debe verificar si esta constreñida en preceptos de justicia penal social, teniendo presente para ello que no es al derecho, sino a la criminología, la obligación de fundamentar el contenido del castigo

Previo a todo adelanto que no me voy a ceñir tan solo a la dictadura matemática del equilibrio del sector fiscal, donde la evasión tributaria, juega un papel singular, sino que indagaré en raíces mas profundas en lo concerniente a la evasión en si mismo.

Si me atara a la dictadura de las necesidades presupuestarias del Estado, este trabajo carecería de valor y solo proclamaría teorías sobre luchas antievasivas que están en decadencia paulatinamente y sobre todo podría interpretarse que no existe límite válido en el accionar, cuando resulta ilegal, de la Administración en el intento de lograr sus objetivos.

Mas que nada, todo este aporte estará fundado" en el costo social de los derechos", enfoque que supera la subsodicha dictadura para demostrar como la imposición afecta a los derechos en la contabilidad moral y en la protección de los mismos. ()

Si los recursos públicos merecen la debida protección, aún penal, también merecen igual protección los derechos de los ciudadanos cuando el poder público incurre en conductas fiscales arbitrarias despilfarrando el esfuerzo colectivo, sumado todo ello a una prepotencia administrativa en pos de ocultar su propia ineficacia y los verdaderos efectos del tal despilfarro..

Y voy a considerar en el presente trabajo el grado de nocividad de las conductas disvaliosas tributarias inducidas por un accionar mas disvalioso, en el manejo de los ingresos públicos, por el poder gobernante; para determinar si existe un límite preciso en los esquemas fundamentales del accionar del poder público y privado que haga procedente un castigo sobre este último y no sobre el primero..

Ello hace anticipar que la consideración del riesgo permitido, o hasta donde la actividad peligrosa no tiene cause o respuesta penal no requiere examinar tan solo la estructura del sujeto, tipo del delito y su antijuricidad en el delito especial, sino también las conductas del poder gobernante.

Me parece excepcional lo afirmado por Alberto Gorosito cuando alerta que la convicción de algunos sectores de la población acerca que el dinero abonado por impuestos no es correctamente utilizado por el Estado y que por lo tanto dicho dinero rendirá mejores frutos si permanecen en bolsillo propio.

Esta causa, según dicho autor, es mas preocupante y demanda una lenta y constante obra del gobierno en sus tres poderes, de inteligente y correcta aplicación de los fondos públicos y limpia rendición de cuentas, cuyos resultados pueden contribuir en gran parte a eliminar las conductas evasivas.

Agrega, que el Gobierno definido como en que está mas arriba, debe regar permanentemente el árbol de la confianza del pueblo, poniendo coto a la utilización corrupta del gasto público ()

Estoy anticipando, que intento fijar premisas, a tenor de lo que expresaré en otros capítulos, acerca de la relación o diferencias del riesgo permitido con las causas de justificación y su relación con otros sectores del ordenamiento jurídico ajenos al derecho penal.

Va de suyo que me refiero al pensamiento moral que, la sociedad adopta como patrón de conducta cuando, existiendo bienes jurídicamente protegidos por la vía penal, el individuo observa que dicha protección no se corresponde con el deber de cuidado obligatorio del Estado en el manejo de los bienes públicos ().

La corrupción pública la trataré en el apartado siguiente, empero, se debe merituar si el derecho penal en todos los casos y circunstancias es un instrumento justo de políticas sociales y económicas ejercidas por la autoridad gubernamental. ()

En el tema que abordaré, el derecho penal ha de enfrentarse con la tarea de regular el conflicto que deviene de conductas de realidad social que consideran que el esfuerzo tributario

no tiene reconocimiento en la propia vida en sociedad; lo que hace a la existencia de una verdadera contingencia.

Ante todo preanuncio que en los tiempos actuales han quedado en desuso las férreas defensas de otrora que esgrimían los economistas ortodoxos n aquello que no importe el destino dado a los recursos, sino que solo importa la conducta del sector privado no aportando()

La evolución del pensamiento económico ha reconocido identidad de análisis a la corrupción pública como injuria de igual conducta del sector privado, visto las transformaciones sociales operadas en el manejo de los bienes públicos por una nueva generación de gobernantes.

Cuando el dinero del contribuyente es mal aplicado e irracionalmente administrado aparecen signos de destrucción de la riqueza pública lo que provoca un daño a la colectividad, y ,a mayor intensidad del daño también será mayor las políticas evasoras de los contribuyentes.

Por consecuencia, el esfuerzo individual en la obtención de riqueza lícita por el ciudadano no puede ser ilícitamente utilizado por el estado en políticas corruptas.

Cuando una hacienda privada debe solventar su actividad con un costo superior al común, en ella se manifiesta una pérdida de renta extra -hacendal originado por una autentica "asistemática" tributaria ejercida por el poder público, donde el comportamiento de este último induce al ejercicio de conductas de auto-prevención o abstención tributaria de los ciudadanos()

Sin hesitación, siempre se analiza el comportamiento humano como base de delito tributario en los textos de derecho penal ordinarios. Pero, inexplicablemente, no siempre se seleccionan la parte de la conducta del poder público que traduce corrupción en el uso de los bienes sociales y que producen los fenómenos antes mencionados.

La selección que no se efectúa, o como signo de ideología socialista dispensa al Estado de todo juzgamiento (), ello actúa como punto de partida de la reacción jurídico-penal del contribuyente, lo que aparece en el mundo externo como "actos en cortocircuito" o de "reacciones automatizadas"()

No se puede descuidar de considerar el rol de la ideología individual dentro del sistema de sociedades que renacen de crisis económicas profundas, dado que en las mismas, y por efectos económicos, la ideología juega un papel crucial.

Una ideología que se alimenta de una verdadera insatisfacción de accionar público, y que reduce el estilo de vida del ciudadano a pagar impuestos que tienen destinos anti éticos referidos a necesidades colectivas, adormece la capacidad de pago voluntaria del contribuyente y forma la explosión que denomino "reacciones automatizadas".

Aquí comienza la "revolución de la imaginación" de no contribuir, en las palabras del sociólogo francés Alain Touraine,

Se debe enfrentar una indisimulable realidad. Esta no es otra que merituar, para su pronunciamiento, los movimientos de diversa naturaleza que realizan los contribuyentes, calificados como conductas evasivas, que se presentan como "actos reflejos" de la conducta disvaliosa del Estado. en el uso de los recursos públicos.

El "cortocircuito" que menciono aparentemente separa al administrado de un modelo de conducta voluntaria y reflexiva en el cumplimiento del deber tributario, sin embargo, existen causales que hacen que el proceder del sujeto dejen de ser reacciones primitivas o explosivas, ubicando su accionar en una zona que obliga a analizar los casos que delimitan el llamado injusto penal para definir los rasgos definitorios de la naturaleza de la conducta asumida ()

No hace falta advertir que lo que antecede se inscribe en las teorías teleológicas del fenómeno normativo de la evasión fiscal, donde los fenómenos jurídicos, en el tema bajo examen, aparecen como productos de la formación de conceptos culturales desbordados por una accionar disvalioso del propio Estado.

Visto desde el plano axiológico, la corrupción del poder público actúa como provocación de la resolución del contribuyente, donde dicha provocación hace modificar la conducta original a observar por dicho sujeto,

La resolución en cuestión viene condicionada en la mayoría de los casos con relación a lo calculable y objetivizable por el factor humano de los pronósticos de probabilidad de detectar el fraude fiscal por la inspección tributaria, supuesto que también serán objeto de consideración por separado en capítulos posteriores..

Excluyo de esta hipótesis a los sujetos que, no existiendo corrupción estatal en el manejo de los recursos públicos, tienen predisposición propia y originaria, como factor de tendencia, a ejercer conductas evasivas.

De lo que menciono extraigo que la corrupción pública opera como complicidad psíquica que altera la identidad de la resolución originaria del sujeto de no evadir los impuestos; y ello determina que se debe valorar la subsodicha complicidad como influjo en el contribuyente que conduce a la modificación de l hecho al que originariamente estaba dispuesto a observar, es decir, no evadir.

Se está por ante la presencia de conductas que hacen la unión de "causa" a "efecto" donde la explicación causal está íntimamente ligada a un modelo nomológico deductivo.

Pont Mestres, afirma que el diferente comportamiento de las sociedades, y su resistencia o sumisión fiscal son consecuencias, por lo menos en gran parte, del desigual trato que los órganos rectores han dado a la actividad financiera

"Esta matización es importante tanto, que es fundamental, pues invalida aquella prematura conclusión de propensión natural a la rebeldía, que es sustituida por la cuasi obligada conducta de los contribuyentes, en razón de la influencia que ejerce en los mismos el devenir tributario de su entorno circundante " ()

Nunca más oportuno recordar que el Derecho tiene obligación de vincularse con la realidad y que solo con tal vinculación a la realidad y la averiguación de la verdad permitirá al Derecho realizar sus fines ()

Este introito es tal solo para precisar conceptos que utilizará en el desarrollo del tema.

EFFECTOS DE LAS POLITICAS CORRUPTAS GUBERNAMENTALES EN EL USO DE LOS RECURSOS PUBLICOS.

A) No es en esta ocasión donde formularé " in extenso" teorías de escuelas penales ,ya suficientemente explicitadas en otros ámbitos académicos,(),ahora, ,aparece la ocasión propicia para reformular conceptos existentes de antigua data, muchos de los cuales han sufrido transformación por nuevos criterios de interpretación doctrinaria.

Aunque no resulte simpático, no se puede dejar de considerar que, la crisis que atraviesa la lucha contra la evasión fiscal en la República Argentina se la debe atribuir en forma fundamental a la falta de conocimientos técnicos-penales de las autoridades de la Administración Federal de Ingresos Públicos, los cuales en sus planes de acción han desglosado, en palabras de Cortez Domínguez, la investigación del hecho imponible para centrar su cometido de inspección en tareas de mero contralor formal abusivo como forma de única actividad procesal y con ello han sometido a la inspección a tareas de prepotencia que hacen más proclive, engendrando rencor y alzamiento, a la falta de colaboración activa del contribuyente en el cumplimiento voluntario de la verdadera dimensión de la obligación tributaria.

Mientras no se capte esta irreflexiva realidad, cada vez más costará formar un civismo tributario adecuado, cosa que está descuidada en las políticas que ejerce la autoridad tributaria, tal vez porque dicha autoridad mira como reflejo experiencias de países con escasa garantía jurídica a favor del administrado.

Pero aún cambiando de conducta la Administración, se requiere también cambiar los parámetros de dispendio grotesco del esfuerzo colectivo de aportar ,para insuflar fe tributaria

Pese a lo señalado debo advertir, para no despertar falsas expectativas que, el incumplimiento ardidoso tributario es un problema de no inminente solución; visto que la evasión fiscal, se quiera o no, representa una constante en el proceso histórico, lo que se ha visto agravado seriamente en los tiempos recientes por las conductas corruptas del poder público en la aplicación de los fondos recaudados

La evasión fiscal constituye por la generalidad, una tendencia del cuerpo social, un fenómeno antiguo y actual, donde en determinadas circunstancias, la evasión fiscal se utiliza como arma de defensa contra la gravosidad e inequidad de la presión tributaria ()

Morselli en su curso de Finanzas Públicas pregona que el fenómeno del relieve de la evasión fiscal es siempre una consecuencia de la gravedad de la imposición, y cabe tener presente que Adam Smith se mostraba indulgente sobre la evasión cuando, según dicho autor, permitía al contribuyente evitar la injusticia del impuesto que desmerituaba su actividad económica ().

La alta presión tributaria provoca una notable ampliación de la evasión parcial, considerada de siempre, una correctivo de la presión altamente insoportable, lo que opera como un grave elemento de perturbamiento social, donde el alto nivel de las tasas impositivas es causa de un insoportable sacrificio económico y por ende de una evasión notable y generalizada

Dicho en otra forma, la excesiva presión tributaria se sitúa entre unos de los elementos de la raíz del fenómeno que actúa como camino obligado de la evasión fiscal, lo que se representa como rebelión fiscal, o legítima defensa frente a un verdadero acto estadual de expropiación ()

Hoy se considera con frecuencia que una tasa de impuestos excesiva o de base arbitraria como "psychological breaking point", es decir como punto de ruptura psicológico, donde por encima de este último, la tributación es rechazada generalmente por inmoral.

Sobre todo, los contribuyentes reaccionan con especial susceptibilidad ante una imposición arbitraria o duplicada sobre los valores de su patrimonio, sobre una deformación del concepto patrimonio, o sobre una ficción de patrimonio, en razón que percibe dichas exigencias como una expropiación.

Igual conducta adoptan cuando la imposición al consumo excede el margen de lo razonable, en cuyo caso realizan conductas de colusión evasiva entre los agentes del mercado.

La particular coloración de la evasión respecto de la norma tributaria es una consecuencia esencial del aspecto edonístico por el ciudadano contribuyente, el cual se ve tentado en sustraer en todo o en parte la contribución regulada por la ley, cuando la misma es irracional

El ciudadano honesto que respeta la ley que constituye el fundamento de la vida social, en especial ,en el fundamento de la sociedad democrática termina por intrincarse en el ambiente que domina la costumbre de evasión fiscal cuando la cosa pública es despilfarrada, porque ello es opuesto a la sociedad que habita ()

Para fundamentar lo que antecede, con relación a la corrupción, recurriré a las palabras de Vito Tanzi. Dicho autor publicita que cuando las leyes impositivas son claras y no requieren contacto entre los contribuyentes y los inspectores de impuestos existe menos posibilidad de corrupción y por ende de fraude fiscal, y agrega que muchas veces la evasión es incentivada a través de facultades discrecionales de los funcionarios que mediante actos corruptos adoptan decisiones de concesión de beneficios fiscales a quien no les corresponden.

También señala Tanzi, que las decisiones sobre el gasto público mediante la creación de cuentas extrapresupuestarias creadas para reducir los controles políticos y administrativos alimentan las conductas evasivas tributarias de la población ()

Este autor hace especial énfasis que los gastos públicos excesivos y crecientes y el clientismo político de los gobernantes en el poder, despilfarrando los recursos públicos actúan como un detonante incentivador de la evasión tributaria, a lo cual también lo califica de corrupción política.

Dentro de dicha tesis puedo afirmar que el método de reducir la evasión fiscal es acrecentando la expectativa del retorno a la actividad proliфера y transparente en la aplicación del gasto público. ()

Tanzi por otra parte advierte asimismo que la ineficacia de la Administración en la aplicación de recursos públicos, al igual que la deshonestidad administrativa es una traba manifiesta en la lucha contra la evasión fiscal a lo que se suma la mala imagen del Estado en ejercicio de políticas corruptas, a las que denomina causas políticas o estructurales.

Tanzi plantea hipótesis dignas de considerar en este Congreso con relación a la corrupción pública, referida a su incidencia sobre la inversión pública, los ingresos públicos, el mantenimiento, extensión y calidad del gasto público, etc.

En primer lugar indica que una corrupción significativa y perversa está asociada a una política de gran intensidad de inversión pública sin control, en cuyo alcance especialmente, la corrupción reduce sustancialmente el ingreso tributario contribuyendo en gran medida a la evasión fiscal.

¿Es cierto lo que afirma Tanzi? La respuesta no es difícil de brindar. Bajo los supuestos que anteceden la corrupción pública afecta en menos el ingreso fiscal y con ello atenta contra sustentos básicos del bienestar público

Los largos proyectos de inversión, cuyo exacto valor es difícil de auditar, presentan lucrativas oportunidades de corrupción, cuyos "excedentes" de inversión sobre el valor real, por la generalidad, son "exonerados" de tributar por dispensas oficiales de dudosa justificación.

"Excedentes" que traducen valor agregado y disposición cierta de renta, que se evaporan a través del designio político gobernante y atentan contra el principio de capacidad de carga tributaria progresiva.

Lo que antecede indica que en la lucha contra la evasión fiscal tiene un rol relevante la progresividad tributaria, empero ello pierde consistencia cuando se verifica que existe una relación inversa entre progresividad del sistema fiscal y volumen del sector público.

El aumento del gasto público a moneda constante fundado en intereses políticos y burocráticos es un fenómeno que debe analizarse en su verdadero contexto en razón que los contribuyentes viven bajo un ámbito de "ilusión financiera" provocada por el predominio de la imposición indirecta, lo que si no es advertido con la importancia que tiene, provoca graves perturbaciones de conductas poblacionales.

Desde ya alerto que un sistema tributario irracional o un desmesurado afán recaudatorio a todo trance, haciendo abstracción de las condiciones económicas imperantes en el país, es un puente de libre tránsito a los procesos evasivos.

Tiene justificada razón Alfredo Lamagrande cuando alerta que un aspecto a considerar en el estudio de la evasión es el atributo "antisistemática" del propio sistema tributario. En conclusión, debe prestarse la debida atención al fenómeno social de la corrupción estatal para configurar políticas criminales.

Lejos estaba Jech Stauffer de imaginar que su excepcional escuela del pensamiento socio-político, la cual había predicado la inquebrantable moral pública en el ejercicio de las funciones del Estado, que entraría en una crisis tan pronunciada en los años que vivimos.

La corrupción, como fenómeno social, que las autoridades suelen adjudicar como patrimonio exclusivo del sector privado, no responde en realidad a una creación y difusión de este último, sino que sus verdaderas raíces están enquistadas en el poder público, y solo se utiliza la ficta pantalla del ciudadano para encubrir los actos disvaliosos del gobernante.

Se suele afirmar que la corrupción, como práctica pública no tiene la dimensión e identidad de la llamada "corrupción privada". Los que así opinan, y lo hacen en forma interesada, olvidan que las prácticas privadas siempre tienen su origen en lagunas intrazonales de la legislación positiva, que el legislador introduce en el mundo organizado con fines deliberados.

No he de decir nada nuevo en el mundo actual, a simple título de ejemplo, que existe una inequívoca correlación o conexidad positiva entre el financiamiento dudoso de campañas electorales a favor del determinado calor político y el origen de los fondos del sector privado aportado a dicho fin.

Para ser más preciso, en el caso de aportes de fondos a campañas electorales, el Gobernante, previo a ello, suele dictar entrincadas legislaciones que permiten "distrar " fondos del sector privado a las arcas del partido político favorecido," avalado por obsequios tributarios a los aportantes..

A esto último se lo denomina el marco jurídico de la corrupción, que tiene tanta magnitud como la que el lector pueda imaginar. Alfonso Sabán Godoy, Magistrado español, enfatiza que habrá quizá pocos términos más evocadores en la ciencia política que la palabra corrupción, donde todo el sistema de valores sociales se resquebraja ante el accionar corrupto del gobernante.

Debo hacer constar desde el punto de vista fenomenológico un par de puntualizaciones sobre los clientes de la corrupción. La primera de ellas es subrayar que el componente anímico de la conducta corrupta es la deslealtad del gobernante en especial, la que se representa como una actuación en contra de los intereses cuya defensa le ha sido confiada en virtud de un acto de voluntad popular

Como anticipé en párrafos anteriores ,el fenómeno de las clásicas " ayudas" electorales de nivel económico a los partidos políticos es una especie que debe ocupar la atención.

Por lo general, y el caso "Filesa" de España, es una prueba evidente, los aportantes, para justificar impositivamente las "ayudas" a las campañas políticas, "arman" negocios tributarios falsos, de carácter netamente evasivos, con el fin de minorizar sus obligaciones fiscales por consecuencia de tales erogaciones de "ayuda".

Tampoco puede perderse vista,a título de simple ejemplo,y no es el único caso, el affaire "IBM-Banco Nación", como el "IBM-DGI" que pululan en la República Argentina, donde a "prima facie", y sin acreditar un juicio de valor definitivo, aparecen signos de corruptela pública percibida en su totalidad ,atónitamente por la población contribuyente.

B) Mucho se discute sobre el optimo de la sanción criminal en los procesos evasivos tributarios () ;discusión que versa si ello es un remedio suficiente con relación al beneficio del crimen fiscal y las causas que lo origina.

Este trabajo aspira a privilegiar un enfoque de cultura política esclareciendo las expresiones iniciales de Max Weber sobre el rol de la sociedad. Bajo este alcance diré que la corrupción es una arma mortífera que el sector político enseña a usar y pone a disposición de los individuos en forma particular para que a la postre se degraden las propias instituciones políticas.

Mala administración pública y corrupción son un matrimonio indisoluble en la realidad fáctica. Ello que es visible, sirva a la postre para investigar lo "invisible" de tal conducta que es donde en realidad se encuentra el núcleo del problema bajo examen.

La falsa cultura política, sabiamente disimulada por ante los ciudadanos, interacciona con las relaciones sociales y económicas y se manifiesta como una forma de poder que desnuda lo invisible preanunciado en el párrafo anterior.

Estoy alertando sin ningún eufemismo como forma el poder político, en el marco de la corrupción, las relaciones formales e informales que interesan a sus objetivos partidarios y cuando hago alusión al términos clientelismo, lo que expreso es una relación informal de poder

que se basa en el intercambio disvalioso de favores entre la clase gobernante y el particular, donde el status mas elevado del Estado es el factor principal para cristalizar el proceso corrupto

Son escasos los supuestos donde existe un actor privado de la corrupción que no haya sido inducido por el actor público a tal conducta antisocial. Conviene recordar que la desigualdad, asimetría y poder de la posición de los actores prevalece como conducta de inducción en su ejercicio por parte del gobernante, y que la jerarquía en la modalidad de intercambio de favores siempre se genera en el sector público el que actúa como coerción vertical sobre el ciudadano

Tampoco es posible olvidar el clientismo que expreso en párrafos anteriores, cuya alimentación suele ser tolerada por el gobernante de turno a través de minorización tributaria de la riqueza privada, donde se "prefiere" que se realicen aportes a la causa política, con costo cero tributario ,a realizar transferencias coactivas al Tesoro Público, es decir, fingiendo ardidosamente erogaciones que no tienen causalidad en la ley impositiva.

En realidad, soy un convencido que apenas hemos empezado a incursionar con el rigor que merece el fenómeno de la corrupción en su verdadera esencia constitutiva, para su comparación con la criminalidad tributaria

Dicho de otra manera aparece como un incentivo a las conductas disvaliosas tributarias la percepción por parte del contribuyente de la existencia de un desequilibrio en la relación de intercambio impuestos-servicios públicos, desequilibrio basado fundamentalmente en la utilización corrupta de los fondos públicos

Si la evasión tributaria se sostiene que es un parámetro ecuménico, () ,ello determina que es un fenómeno social universal del que no escapan ,incluso, los países con mayor cultura cívica que la República Argentina., la que se acentúa cuando toma injerencia la corrupción pública.

No se puede dejar de considerar que las corrientes de opinión más científicas y modernas, en especial en el continente europeo, prestan hoy en día singular atención a las posibles conductas del poder público que pueden generar incentivos a la evasión fiscal mediante el ejercicio de políticas corruptas en la aplicación de los recursos públicos obtenidos por la vía tributaria

Tampoco se puede olvidar que la moral colectiva es elástica y varía de país en país, y en las épocas de inseguridad jurídica social y económica, se apodera de los individuos un ansia de lucro, que hace caer muchas barreras morales sin hacer distingo sobre la naturaleza de las conductas de evasión tributaria que realiza

Creo que Rodolfo Spisso , acierta de sobre manera al fundar las causas que impulsan el fraude fiscal cuando referencia esto último dentro de dicho impulso al decir que " un periodo de estaflación, caracterizado por una recesión e inflación vuelve más pesada la carga tributaria e incentiva el fraude fiscal" ()

Debo agregar, a lo antes mencionado, que en la Argentina actual hay exceso de inequidad de la carga tributaria, en especial por efectos de la última reforma tributaria, que ahoga la actividad económica y genera la evasión, y existe un aparato estatal ,a todo nivel, super hipertrofiado, que no devuelve a los ciudadanos la riqueza social que recauda ,lo cual viene siendo denunciado de antigua data ()

Tanto Spisso como Tanzi no están solos, dado que, en valioso trabajo, el Profesor Paolo Mauro alecciona como las conductas corruptas en la aplicación de recursos públicos afecta, via evasión, la pérdida de ingresos tributarios (), creando consecuencias presupuestarias adversas

Tan cierta realidad me permite afirmar que una política pública despilfarrando los recursos genera a la postre, creando más y más impuestos, una falta de justicia en la medición de la verdadera capacidad contributiva poblacional, lo cual propicia toda clase de resistencia

fiscal, sobre todo, cuando la ficta capacidad pretendida en gravabilidad tiene como único objetivo financiar gastos antisociales.

Usando palabras del Profesor Dr. Norberto Spolansky las razones de la criminalidad tributaria se la debe encontrar en la consecuencia de la crisis de la cultura del trabajo lícito, tanto por parte del Estado, como por parte de los administrados.

Donatella Della Porta y Alberto Vannuncci publicitan que cuando el empresario está puesto frente al dilema de pagar o no pagar impuestos, la decisión final depende, no tan solo de la ventaja económica de ejercer una conducta ilícita, sino en observar como se despilfarran los recursos públicos obtenidos, lo que a la postre produce una debacle social de la cual él también recibe sus efectos.()

Una corrupción duradera y permanente en el destino de los fondos públicos crea apatía, y escepticismo entre los contribuyentes, los que adoptan conductas antitributarias para no seguir alimentando la subsodicha corrupción.

Cuando el Estado despilfarra corruptamente los recursos públicos, habidos vía impuestos, se produce por parte del estado la acumulación de "capital criminal" bajo la forma de un proceso de apropiación para consumo propio o partidista de los mencionados recursos, en cuyo caso el contribuyente actúa bajo un fenómeno de valoración, en el mercado político y económicos. de los beneficios y métodos de actuar en el sector ilegal tributario.

A) EFECTOS ECONÓMICOS DE LA EVASION

1.-Soy de opinión que los efectos de las conductas publicas corruptas como incentivadoras de la evasión fiscal deben merecer la debida atención de este Congreso y analizarse en su verdadera magnitud.

Ello no es óbice para explicar los modelos que investigan la decisiones de evasión fiscal en su encuadre macro y microeconómico, dado que esto último es un complemento de singular importancia al momento de definir la persecución de conductas criminales de índole tributaria, y en especial, las consideraciones fácticas en que se debe apoyar la decisión política en dicho aspecto

No seguiré con absoluta precisión los modelos tradicionales existentes en la materia, como los axiomas de von Neumann y Morgenstern entre otros, sin desconocer por supuesto su valía, sino que pretendo incursionar en un modelo de "lógica y ética" con relación a las estrategias que efectúa la inspección tributaria

Se afirma con consistencia que, la predisposición al fraude fiscal es el factor explicativo del fraude con mayor contenido psicosocial derivado en parte por la influencia del entorno social que rodea o habita el contribuyente.

Dicho entorno social está compuesto tanto por las conductas del sector privado como del sector público formando al unísono un componente psicosocial que en gran parte se ve influenciado por erráticas políticas gubernamentales en el campo tributario que agreden irracionalmente al contribuyente.

Toda psiquis humana percibe el daño que pretensiones desviadas de la real posibilidad de pago generan imposiciones a doquier. Ante tal evento, la reacción humana, cultura o no social por medio, adopta resoluciones de violar la ley tributaria, formando una conciencia en cadena que contagia al entorno

La función de utilidad de la evasión va ligada a la expectativa de punición, es decir, la sanción criminal es un método simple del precio de la conducta.

Si $E(C) = pf$ donde

$E(C)$ = la pena esperada como costo del crimen fiscal

p = probabilidad de ser detectado y condenado

f = es la multa que opera como otra penalidad

puedo establecer, que

$$f = E(C) / p,$$

donde si "p" es constante, "f" pasará a ser de variación proporcional con los cambios en el costo social del delito.

El problema se agudiza cuando dicha desviación del real poder de pago, se ve incrementada por la inexistente o escasa provisión de bienes públicos por parte del Estado, de carácter imprescindibles, que desalojan al individuo al derecho de gozar de una vida digna e incitan a correr riesgos evasivos de cualquier índole.

Ello genera en la psiquis del individuo, la firme decisión de destinar los fondos derivados de la evasión, a la provisión por vía privada, de los bienes públicos imprescindibles no suministrados por el poder público.

Si el Gobierno, a título de ejemplo, grava la prestación de servicios de atención médica privada, y no ofrece en su reemplazo la provisión de bienes públicos de la misma calidad imprescindible para preservar la salud, no resulta una sorpresa que el individuo no aporte arduamente sus obligaciones fiscales para que con su producido adquiera en el mercado privado lo que el Estado, obligado a ello, no brinda.

Si el Estado no brinda un servicio de seguridad interior, el ciudadano privilegiará la adquisición privada de sistemas de seguridad antes que el pago de tributos. A su vez si el mismo Estado no brinda un servicio de justicia transparente, eficiente, ecuánime e imparcial, la comunidad solo realizará negocios en la escala de su absoluta confianza y dentro de una economía subterránea, dado que no arriesgará decisiones a litigios ante Tribunales que no cumplen dichas condiciones.

La inseguridad jurídica trae como consecuencia un paulatino aumento de los negocios "manuales" fuera del circuito habitual de la economía..

En tales condiciones no es difícil formular un planteo de lógica y observar sus consecuencias y ello no puede ser desoído por su incidencia efectiva al momento de programar campañas antievasivas..

Ricardo Fenochietto publicita que para la Administración tributaria resulta sumamente importante no solo medir la evasión, sino además de determinar cuales son las causas que inducen a ejercer conductas disvaliosas () para lo cual hace remisiones a modelos económicos que citaré en otros párrafos.

2.-Por lo general, todo individuo se forma un criterio para adecuar su conducta tributaria comparando lo que aporta con lo que recibe en concepto de bienes públicos, lo que en doctrina se denomina "desequilibrio en la relación de intercambio de impuestos-servicios públicos".

Jorge Macón sobre esto último admite que debe existir una equivalencia entre la masa total de impuestos y la masa total de los servicios públicos.()

De resultas, la necesidad del estudio conjunto de la evasión fiscal y suministro de bienes y servicios públicos tiene que ser comprendido como el hecho que los contribuyentes no perciben su carga fiscal como un sacrificio aislado.

En realidad, en su primer momento Allingham y Sandmo () en su clásico modelo, prestaron poca atención a las demandas y provisión de bienes públicos al efectuar su tesis de evasión fiscal.

Con ello formularon de inicio un modelo, una versión simple y estática, referente a medición de las conductas disvaliosas, porque dejaron de considerar un nivel muy importante del accionar público incentivador del accionar privado. Solo consideraron la diferencia entre los ingresos reales y los declarados; la probabilidad del acierto de la inspección; el tipo impositivo, y el nivel de las penas.

Empero, la percepción del contribuyente con relación a la carga fiscal depende de la cantidad de impuestos pagados por otros y del beneficio personal obtenido de los bienes de suministro público.

En un sentido absoluto, el aportante lo que hace es elaborar para si una idea de o justo o injusto de su contribución económica al Estado medida en función de lo que recibe de este último.

En un sentido relativo el administrado analiza al resto de la población que lo rodea, para determinar sin con relación a su persona existe una desigualdad en la provisión de bienes públicos, o una desigualdad en las aportaciones tributarias a su cargo, en razón que algunos son favorecidos por decisión política y no económica, o en su defecto, si existe una desigualdad en ambos términos.

El contribuyente siempre observa si a uno se los exime y a otros de igual cosa y del mismo género de necesidad social se los imposiciona, en cuyo caso la arbitraria asimetría hace de una lógica evasora

Para dicho administrado se hace ilusorio cualquier cambio que se persiga sobre su conducta tributaria si antes no se corrige las características de dicho fenómeno. Cuando percibe que dicha corrección no existe, ello afectará el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales y por ende aparecen decisiones de evadir el pago de los tributos; es decir, la conjunción de condiciones sociales y psicológicas alientan a dicho individuo a ejercer conductas de resistencia fiscal activa.

3.-)Antes de avanzar sobre todo análisis macro, debo precisar lo sostenido por Leccisotti y Pistone (), cuando afirman que la decisión de evadir de todo contribuyente tiene en cuenta el beneficio de la evasión, pero no cabe minimizar el costo consumido en tal comportamiento.

Dichos autores, con rigor científico nos introducen en la valoración de la sanción desde la óptica positiva y negativa, y expresan la importancia de la sanción positiva en la extensión atribuida por Allingham-Sadmo ()

Siguiendo a Leccisotti y Pistone la evasión aparece como una respuesta económica y calculada de la conducta de los contribuyentes que buscan incrementar su riqueza y responde de los incentivos y castigos que ofrece el sistema y la gestión del organismo tributario administrativo.

El ingreso neto esperado del contribuyente, expresado como porcentaje de la inversión se puede representar:

$$r = a(1-t)q + (1-a)q,$$

donde;

r= ingreso neto esperado después del impuesto

a= tasa de cumplimiento voluntario

t= tipo impositivo

q= ingresos brutos

Si parto de la siguiente expresión

$$F = \emptyset (1-a)qt$$

Observo que,

F= costo de la sanción

$\emptyset$ = multa

(1-a)qt= omisión

lo cual indica la forma en que se basan las expectativas de fraude del contribuyente.

A su vez., para mejor interpretación ,hago referencia a la formulación más usual utilizada por los modelos norteamericanos y europeos ,con relación a las políticas de inspección, lo que se pueden expresar de la siguiente manera ()

$$U(C_i - C_o) = pU(C_o) + (1-p)U(C_i)$$

$$C_o = (1-t)y - st_e$$

$$C_i = (1-t)y - ts$$

Tenemos:

C= costo de la evasión fiscal

U= Función de utilidad

t= tipos impositivos

p= Probabilidad de detectar la evasión

s= Sanción penal

e= renta oculta

Co= consumo del evasor si es detectado y sancionado

Ci = consumo del evasor si no es detectado

y= Nivel del ingreso

Si se observa con atención, esta relación asigna una importancia primordial a la inspección tributaria donde aparece que el factor "p" juega una condición relevante, dado que cada vez que aumente la probabilidad de detectar al evasor disminuye el rendimiento de la evasión.

Aclaro que el factor "p" no está solo formado por una relación algebraica, sino que su valía esencial es por el contenido de capacidad técnica humana en cumplir dicho cometido.

Del factor "p" puedo extraer otras conclusiones a ser consideradas para su meritación. Voy a partir del supuesto que el contribuyente decide realizar una declaración de sus beneficios gravados inferior realmente a los que está obligado a declarar; ante tal conducta, ello genera dos situaciones:

a) que el ocultamiento del beneficio no sea detectado por el factor "p", lo que equivale a la expresión probabilidad contraria (1-p), y por lo tanto dicho contribuyente dispondrá de un beneficio adicional expresado por la diferencia entre el beneficio personal y la cuota tributaria respectiva.

Cada vez que se da la probabilidad contraria de detectar el fraude, se configura la expresión de certeza de ineficacia de la tarea inspectora

b) Si el factor "p" es positivo el ocultamiento del beneficio es sancionado. El accionar positivo de la inspección hace que el beneficio a disponer por este contribuyente sea el excedente luego de pagar el impuesto evadido y la sanción correspondiente.

Por otra parte surge a través de la formulación que antecede que un individuo optará por ocultar sus beneficios si la sanción que espera por no pagar la renta ocultada es menor que el tipo impositivo "t".

c) Si se aumenta la tasa del impuesto, se incrementa la primera parte de la ecuación precitada, lo que permite afirmar que aumentará al menos el deseo del contribuyente de generar procesos evasivos.

Conforme este entendimiento, una hipótesis plausible es que las conductas absolutas de rechazo ardidoso al pago del impuesto son una función decreciente de la renta obtenida, porque dentro del modelo de la lógica, aparece como posible que el contribuyente acepta las opciones de mayor riesgo en relación directa al mayor volumen de la materia gravable. ()

Dicho de otra manera, cuando la renta verdadera varía, la fracción declarada aumenta, permanece constante o disminuye según el grado de aversión al riesgo que tenga el contribuyente conociendo la eficacia técnica de la inspección.

4.) Por lo general los autores calificados afirman que un aumento en las alícuotas siempre genera un resultado ambiguo en relación a la renta declarada, porque ello depende si el rechazo absoluto al riesgo evasor es creciente, decreciente o constante ()., pero agregan que a la postre un tipo impositivo mas elevado hace mas rentable evadir.

En otras palabras, la intensión de evadir está fuertemente condicionada a la comparación de presión fiscal con la prestación de servicios que efectúa el Estado.

Bajo esta tesis los resultados que se derivan sobre la parte de los hechos impositivos no declarados mediante conductas ardidosas están condicionados el accionar del evasor por la variación de la pena o la probabilidad de ser detectado por una inspección eficiente

Cuando se trata de un sistema fiscal progresivo y la probabilidad de detectar el fraude es independiente de la renta, va de suyo que cuanto más rica sea la persona mayor será la proporción óptima de renta defraudada.

Por el contrario si el tipo de impuesto es constante y la probabilidad de detectar el fraude es una función que se deriva creciente de la renta, ello hace que la proporción óptima de la renta defraudada se reduce con el aumento de la renta.

Por ende, se debe concordar a simple vista, que la decisión de evadir o no el pago de los tributos está relacionado con el nivel de riesgo que presente dicha actividad, así como con el análisis que el destinatario de las normas realice sobre posibilidades de la Administración de detectar la evasión.

Cuando conoce que dichas posibilidades son limitadas, la lógica indica que la misma supera a la ética, y pone en funcionamiento maniobras evasivas que entiende, por la regla de la experiencia, que no serán detectadas.

Esto nos está ratificando, por la generalidad de los casos, y la República Argentina no es ajeno a ello, que la ineficacia en el accionar de la administración es tan grave, lo cual no puede ser lo suplantada con "terror penal" antes que con derecho penal, como solución jurídica-económica valedera.

Lo que se advierte en el párrafo anterior, requiere personal especializado, entrenado a dicho efecto en forma efectiva, conocedor de todos los elementos jurídicos y económicos de un determinado negocio, sin lo cual, la inspección fracasa en sus propósitos.

Ello es bien visible actualmente en la falta de formación profesional de los integrantes de la Administración Federal de Ingresos Públicos en los problemas especialmente atinentes a negocios extra frontera, como en la valoración jurídico-tributario de los mismos, en especial los que tiene conexión de formación con normas o institutos del "common law" cuyo resultado impositivo se integra por efectos del principio de la renta mundial al ámbito gravatorio nacional.

5)Referenciando la tesis que antecede, va de suyo que la evasión fiscal es menor cuanto mayor es la percepción que se tiene sobre la severidad de la sanción; pero también es cierto que la evasión es menor cuanto mayor es la probabilidad de detección.

Estas hipótesis se apoyan en el elemento o papel coercitivo de las relaciones entre la Administración y el sujeto tributario.

A ello se le debe sumar a su vez que la evasión es mayor cuanto mayor es la desigualdad percibida por el sujeto en el trato -medido en términos de mercado- con la Administración al compararse con otros contribuyentes.

Sólo se logra una eficiencia en el posición asignada a la Administración tributaria, si los inspectores-verificadores, abandonan la errada técnica observada hasta el presente de realizar juicios anticipados de valor, y se concretan a su verdadera función, es decir, verificar hechos de connotación tributaria ().

Empero, no postulo un accionar prepotente de la inspección como el que se suele utilizar lamentablemente en nuestros días en la República Argentina cumpliendo instrucciones agraviantes de la Superioridad, porque es imposible olvidar que el control fiscal está sujeto a garantizar un equilibrio en las garantías de los administrados con relación al poder de control ().

Puedo anticipar que, toda vez que el accionar de la Administración Tributaria, cumplido en el marco de garantías individuales constitucionales, es tan efectivo que sirve para disuadir conductas disvaliosas en la espera de beneficios de evasión, el costo administrativo es inferior en forma elocuente al montante de la evasión

Empero si "t" (tipo impositivo) es tan elevado que por sí induce al contribuyente a correr el riesgo que lo detecten y lo sancionen, se tiene representada la función de evasión que asume bajo la siguiente representación:

"T" > RIESGO = f evasiva

Como simple referencia, la alícuota del IVA al 21% ,incluso sobre prestaciones imprescindibles de subsistencia humana, es una prueba inequívoca del aliciente a la evasión, que no se anula con sanciones de clausura, inadecuadas y dictadas a doquier. y sobre todo con procedimientos captados de otras unidades políticas irrespetuosas en los derechos y garantías de los administrados.

También es un aliciente a la evasión la asimetría legislativa, que sin razón económica valedera, y por simple consistencia de amiguísimo político, grava dos consumos idénticos a tasas diferenciales, beneficiando con una imposición reducida al "sector amigo", y aplicando la alícuota general y excesiva al que no goza de la "protección amigable políticamente"

6)Para definir la función de utilidad que alienta a conductas disvaliosas no se puede dejar de considerar que clase de tributo se trata, y en especial, el grado de concentración del sujeto ardidoso en el mercado evasor.

De esta objetiva meritución aparece que el análisis de los parámetros económicos y de estructura legal que conforma cada tipo impositivo, tiene tanta importancia como la remisión de juzgamiento a los principios del derecho penal.

Debemos tener presente que un gravamen de tipo lineal exige menores costos de investigación que uno progresivo, y de por sí reduce la incitación a la evasión, dado que un tributo proporcional tiene menor propensión de estímulo al ejercicio de conductas disvaliosas ()

Srinivasan sostiene que siempre y cuando los contribuyentes sigan una estrategia de evasión plena, y por ende óptima, debido al fracaso de la inspección, en términos de recaudación será más beneficioso para la administración un impuesto proporcional que uno progresivo, atendiendo que con una probabilidad de detección dependiente de la renta, y el impuesto fuera de tipo progresivo, ello hace que disminuya en forma considerable la posibilidad de detectar el fraude. ()

Para este autor, un impuesto proporcional operando en un mercado sin evasión, consigue recaudar una cantidad de ingresos fiscales equivalentes a la que se obtendría con un impuesto progresivo vigente en un mercado evasivo

$$\text{Imp.p/} \{ \text{conducta correcta} > \text{Imp. prog.f mercado evasivo}$$

Distinta es la situación de un impuesto regresivo que opera en el mercado desalojando por su incidencia, a parte de la concurrencia. En este supuesto el tipo impositivo y las etapas sobre las cuales se manifiesta el hecho imponible tienen especial consideración, más cuando los repercutidores pueden concertar con los repercutidos un accionar común para evadir lisa y llanamente los efectos regresivos que genera tal tipo de imposición..

7)Lo que estoy preavisando, es que existen diferencias en el producido de la evasión e interacciones de estrategia en las decisiones de conductas disvaliosas.

Así, corresponde considerar y analizar por separado los supuestos evasivos en mercados oligopólicos por la concurrencia de competencia imperfecta, con los mercados de precios controlados para determinar como los efectos del mercado actúan sobre la utilidad del agente económico, y como éste trata de equilibrar la utilidad pretendida sumando a la misma el beneficio de la evasión fiscal

Dentro de una estructura de mercado oligopólico con consecuencias de eficiencia,el monto óptimo de evasión para cada empresa depende, no tan solo del grado de colusión de los mercados como podría interpretarse a "prima facie", sino en forma esencial de la participación de las empresas en dicho mercado

Se puede considerar que el aumento en la colusión llevan concurrentemente aumentos en los índices de evasión fiscal en tanto que el nivel de participación en el mercado no sea desproporcionado.

En este supuesto juega una condición esencial la probabilidad de control de la autoridad tributaria por una parte, como la manifestación de la renta media que se asigna a los agentes en

su accionar. (), donde esto último opera en determinadas ocasiones como un signo de conducta a no transgredir ()

También debe analizarse como opera, bajo forma de políticas evasivas todo lo concerniente a la imposición de lo producido por procesos monopólicos

Por lo general las estructuras monopólicas intentan evadir los impuestos específicos que gravan su producción, a fin de recomponer el ingreso marginal

8) Existen autores como Reinganum y Wilde () que proponen un cambio radical que afecta no solo la inspección sino también el cuadro impositivo en la lucha contra la evasión fiscal.

Esta política llamada de impuesto marginal "interruptor"-factor "i"- fija un nivel de renta declarada por encima de la cual no se inspecciona a nadie.

Mediante este método se aspira a la ventaja de reducir de forma quizás drástica el sector potencialmente fraudulento de la población, y permitir por ende los esfuerzos de inspección sobre el sector restante.

Empero, existen alternativas a considerar. Una de ellas es la política de inspección aleatoria, donde la función de probabilidad de inspección es independiente de la renta declarada, que no tiene en cuenta el factor "i" antes dicho.

Como la política de inspección aleatoria no distingue entre agentes en base a los ingresos declarados, el óptimo de la inspección es mayor, dado que en el caso del factor "i" solo son inspeccionados los agentes que su renta declarada no supera el impuesto marginal.

En este caso debemos tener presente lo siguiente: si el agente declara un renta mayor que el impuesto factor "i" ninguna inspección tendrá lugar, pese que dicho sujeto puede haber ocultado otra parte sustancial de la renta.

Por el contrario, si declara la verdad de su renta pero es inferior al montante "interruptor" la inspección tendrá lugar, y solo habrá sanción si se comprueba que ha declarado menos que lo que dice ser real.

Por otra parte corresponde considerar que la inspección debe advertir que el contribuyente al momento de optar o no por evadir, generalmente no se encuentra asilado temporalmente, sino que en dicha elección influirá decisivamente sus declaraciones tributarias anteriores, y las consecuencias soportadas en caso de evasión. ()

Estos criterios deberían tener en cuenta para su aplicación en la lucha contra el fraude fiscal cuan extensos o limitados son los recursos dedicados a la inspección y sobre todo debe intensificarse la inspección sobre los sujetos que obtienen rentas de fuentes múltiples

A su vez se tiene que tener en cuenta para valorar el factor "p" antes aludido el grado de aversión, o propensión al riesgo para establecer de alguna manera como actúan las conductas de los individuos antes los cambios permanentes, caprichosos, ilegales e instantáneos del sistema tributario, en especial las irrespetuosas exigencias administrativas dictadas al amparo de la prepotencia y no del derecho.

No tengo que preavisar que esto último sucede permanentemente en nuestro país, con el agravante de mutaciones tributarias "contra natura" vía de decretos de "necesidad y urgencia", haciendo caso omiso de la expresa prohibición contenida en el art. 99 inciso 3º de la Constitución Nacional.

Ha llegado el momento que este Congreso ocupe su atención resolutive en consignar que la falta de conducta legal del poder público en la fijación de tributos en nada beneficia a la formación de una conducta social proclive al pago voluntario de los gravámenes, lo cual, como ya lo expresé, no encuentra remedio adecuada en persecuciones administrativas de terror, ajenas a un Estado de Derecho y a las tradiciones mas respetuosas de la democracia.

FUNCION DE UTILIDAD DE LA EVASION EN SU CONEXION AL DELITO TRIBUTARIO.

En el apartado anterior he graficado la función de utilidad de la evasión como conducta que genera tal proceso. En forma somera, dado que no es el objeto del presente trabajo, uniré ello con la teoría clásica del delito para analizar su conclusión

Parto de la siguiente igualdad;

$$\text{Acción} + \text{Tipo} + \text{Antijuricidad} + \text{Culpabilidad} = U(C_i - C_o)$$

donde el "actus reus" y la consecuente "mens rea" es una función de la utilidad que espera el evasor de gozar en la utilización para sí del monto evadido.

Para ello conozco que las decisiones de evasión se basan:

a) La evasión fiscal está limitada a la renta disponible y a la posible sanción, conforme lo expreso.

Si parto de la siguiente expresión donde:

S= monto de la sanción;

R= el porcentaje del riesgo de ser descubierto

E= monto evadido ,

se puede comprobar que mientras el producto del monto de la sanción por el porcentaje de riesgo de ser descubierto es inferior al monto evadido:

$$S \times R < E,$$

el obligado de los tributos tenderá a conductas tributarias disvaliosas.

b) La evasión fiscal no requiere ninguna inversión inicial

Empero, Leccisotti y Pistone () publicitan que la decisión del contribuyente de evadir el tributo requiere, a su entender, la compensación al consultor fiscal, el valor del tiempo asignado a dicha actividad, la tenencia de una doble contabilidad, el tiempo incurrido para ocultar la actividad, etc., teoría que no se compadece en todos los casos con la realidad fáctica referente al rol asignado al consultor fiscal.

c) Los riesgos o beneficios no lo determina el mercado sino la autoridad fiscal.

Como expresé "ut-supra", a medida que decrece la eficacia verificadora y preventora de la Administración, aumenta en la misma proporción el proceso evasivo.

Insisto que cuando menciono eficacia de la inspección, no es la eficacia que pregona nuestra autoridad tributaria. Me refiero en todos los casos a la existencia de un personal tributario idóneo en el entendimiento de figuras complejas actuales del mundo económico globalizado, lo que no es lo mismo que verificar si una factura de venta está impresa por una imprenta habilitada o si un controlador fiscal está fuera de servicio por desperfectos técnicos, pasible de alguna sanción.

d) La evasión en mercados no competitivos depende del grado de colusión de los mercados y de la participación de las empresas en los mercados ()

Ello lo ha explicado suficientemente en el capítulo anterior a lo cual me remito.

e) En el caso que el sistema fiscal permita una compensación de pérdidas, es muy probable que el contribuyente reaccione aumentando la cuantía de recursos destinados hacia los activos con riesgo ante todo posible aumento de impuestos, para ajustar de esa manera con quebrantos inducidos, el rendimiento neto de sus inversiones.

f) Si existe un sistema fiscal progresivo y una probabilidad de detectar el fraude independiente de la renta, es posible que cuanto más rica sea la persona, según una parte de la doctrina, mayor será la proporción óptima de renta defraudada.

De tales premisas compruebo que el dolo ("mens rea") como elemento subjetivo de la evasión se verifica cuando se aparece la existencia de una prohibición individualizada mediante dispositivos legales llamado en derecho penal "tipo" o "actus reus"

Es decir, que en la conjunción del derecho penal y el derecho tributario la evasión se representa de la inobservancia dolosa de lo regulado por la ley tributaria o del reparto tributario, y que aparece como un hecho jurídicamente relevante contrario a una norma expresa por la cual se establece una sanción ()

B) MODALIDAD Y TECNICA DE LA EVASION

Centraré esta análisis en los pilares del sistema tributario como resultan ser el impuesto al valor agregado y a las ganancias, los cuales, por experiencia conocida públicamente, son los tributos de mayor ocultamiento, manipulación o alteración del contribuyente para no satisfacer la verdadera dimensión de la obligación tributaria.

El valor agregado y el rédito participan de la misma naturaleza; derivado el primero de la contraprestación recibida y el segundo del costo del proceso. La principal diferencia se encuentra esencialmente a la diversa deducibilidad del factor trabajo, de los bienes de uso y de bienes producidos por el propio negocio

Así se tiene

A) el costo referente a los dependientes de la empresa no son deducibles a los fines de la determinación del valor agregado en nuestra legislación, lo cual si es deducible a los fines de determinar la renta neta.

B) El costo de adquisición de bienes de uso son inmediatamente deducibles en el ejercicio de adquisición a los fines del impuesto al valor agregado, en cambio en el impuesto a la renta lo son por amortización de cuotas anuales calculada en relación a la duración del bien.

C) El costo de adquisición de bienes de cambio adquiridos son inmediatamente deducibles en el impuesto al valor agregado; la deducción de lo mismo en el impuesto a la renta lo es cuando los bienes son realizados y producen la renta.

Pese a estas diferencias, se puede decir que ambos impuestos coinciden donde la alteración de uno corresponde a una alteración del otro. Esto determina que dándose en primer término del hecho imponible del IVA, el contribuyente normalmente evada el primero asociado con la evasión del segundo.

Por ende la alteración del IVA consiste en una artificial reducción del presupuesto imponible (ocultar ventas o computar compras inexistentes) mientras que en el impuesto a los beneficios ello se manifiesta con una reducción de la renta debida

Los sujetos pueden ocultar el costo ya sea totalmente, su reducción parcial, o su abultamiento ardidoso. Un procedimiento típico consiste en la reducción de lo producido con registración integral de su costo.

Esta reducción determina el efecto de desmeritar el valor agregado y el beneficio por un importe correspondiente a la reducción de lo producido.

Mediante este procedimiento, el contribuyente no registrando lo real producido, omite de facturarlo evadiendo por esa forma ambos impuestos.

La falta de facturación significativa y no presumida a priori por inferencia subjetiva de la inspección de lo vendido, es una consecuencia imprescindible y necesaria de la intención de no contabilizar lo producido, lo cual completa y perfecciona el aspecto formal del fraude

D) Cabe preguntarse si existen predicciones adecuadas para detectar determinadas conductas evasivas por parte de la inspección y su respuesta surge conforme una técnica adecuada.

1) Entiendo procedente que se puede controlar el impuesto societario con una replica entre el los beneficios medios en relación al capital integrado.

La tasa de beneficios media ponderada por el capital integrado por todo el sector industrial, a título de ejemplo, permite observar los cambios en la estructura del sector, y de ese modo el ratio de beneficios sobre el capital se distribuye en proporción al capital integrado de cada rama de negocios

La inspección, en el cumplimiento debido de su función no puede dejar de profundizar en los sujetos que muestran en forma permanente un valor de capital negativo - "VC" - en su proyecto

Un "VC" menor en forma permanente al interés del mercado, solo es aceptable a largo plazo en los proyectos de riesgo, un "VC" negativo en forma corriente suele financiarse con "auto-préstamos", en cuyo caso el ardid es la constitución del pasivo.

Cuando el rendimiento efectivo del negocio no es una variable del mercado, sino una alternativa de apropiación de impuestos, se debe considerar que la utilidad del proyecto es el ardid tributario.

La República Argentina tiene una frondosa experiencia en la llamada "industria de la radicación" nacida al amparo de proyectos de promoción no controlados a su debido tiempo.

Un catalogo de inspección, en la persecución del fraude fiscal puede decirse que es ineficiente en su cometido si no analiza : i) en el plazo inmediato el beneficio de ventas, costos de producción y el cash inflows y outflows; ii) en el corto plazo la demanda total, las existencias acumuladas, los préstamos a corto plazo, líneas de descuento,; iii) en el mediano plazo los presupuestos de inversión, capacidad de obtención de fondos, préstamos a medio plazo, cash flows y iv) en el largo plazo las ventas totales, la selección de inversiones, y las ampliaciones de capital, dado que en dichos supuestos, el factor "p" de probabilidad de éxito de detectar el fraude es utópico.

Además se puede afirmar que la inspección es ineficiente si no investiga con seriedad probada como se refleja en las ventas y la inversión de activos brutos la relación de rotación de stocks con el beneficio de explotación en porcentual de cifras de ventas.

2). Una adecuada tarea de verificación por parte del personal fiscalizador consiste para combatir el fraude fiscal, no solo leer literalmente la norma presuntamente violada, sino considerar, con seriedad profesional, las variables que hacen al supuesto determinativo

La verdad objetiva, que requiere el derecho penal surge de establecer si las variables que conforman, a título de simple ejemplo, el montante real de ventas, tiene consistencia cierta.

Si denomino "V" a la variable ventas, puede afirmar que las variables "C"-costo- y "Gv"-gastos variables- influyen sobre la primera. En dicho alcance "V" es la variable a explicar y "C" y "Gv" son las variables explicativas.

Si tengo presente que

$$V = f(C, Gv) + U,$$

la inspección tributaria debe centrar su análisis de lucha antievasiva sobre las variables correlativas y explicativas y en el componente sistemático definitivo que se representa por la expresión $(-f(C, Gv))$ porque "U"-utilidad, es un componente aleatorio, y resulta desconocido del comportamiento de "V".

Lo que antecede, me permite afirmar en el presente supuesto, que si no existe interacción de la inspección sobre las variables causales explicativas del posible fraude, poco se puede avanzar en definir una situación de evasión comprobada, teniendo presente para ello que las variables subsodichas responden a decisiones de los agentes económicos, lo que llevado al campo penal traduce la teoría de la acción.

Ningún fraude se puede probar sobre variables endógenas no correlacionadas. Tampoco existe fraude siguiendo las escuelas clásicas del derecho penal si existe dispersión de la correlación por factores exógenos ajenos al accionar del sujeto.

La suma de todos estos conceptos convergen a señalar que si no se investigan las variables explicativas, poco se puede alcanzar para fundar un "actus reus" en la persecución de la evasión tributaria.

Cuando me refiero a la dispersión lo hago en remisión al modelo de Gauss-Markov, descarto todo fenómeno supra aleatorio, y llevo por ese camino a que la Inspección puede obtener respuestas satisfactorias sobre la dimensión de la verdadera base imponible, fuera de toda inequidad.

Debe quedar en claro que rechazo que se puedan aplicar presunciones de orden administrativo para definir una conducta dolosa, dado que ello es impropio de la verdad objetiva que requiere el derecho penal liberal.

Lo que describo en párrafos anteriores son modelos llevados a su realidad, luego de un análisis severo y comprobación dolosa de la manipulación de las variables explicativas con relación a la variable causal.

En consecuencia, las presunciones endonormativas () que existen en la sistemática tributaria argentina son meras barreras de protección administrativa pero nunca una comprobación cierta de una conducta disvaliosa.

Igual consideración merecen las presunciones perinormativas de cumplimiento de obligaciones formales, porque el derecho penal ordinario rechaza el dolo presunto como elemento subjetivo del delito.

De dicha consideración aparece incuestionable que no todo proceso de inspección es válido técnica y jurídicamente para presumir la existencia de un proceso evasivo tributario. Solo tendrá identidad aquel procedimiento de inspección y por ende, útil a los fines perseguidos, aquel que se desarrolle dentro de un marco de comprobación cierta de alteración fraudulenta de las distintas variables que convergen a formular la base imponible. ()

Advierto, en especial, con el dictado de normas concurrentes al principio de renta mundial que ya rigen en nuestro país, y a tenor de la singular legislación puesta en vigencia con atracción de fuente hacia nuestro país, que si la inspección carece del conocimientos mínimo de técnica jurídica-económica del ámbito del derecho privado internacional, será difícil de detectar ardides, entre otros, de "dividendo lavado" interjurisdiccional para repulsar la debida imposición del respectivo hecho económico.

Correlativamente anoticio que para establecer una conducta evasiva derivada en una atemporalidad en la exteriorización de la verdadera magnitud de la base imponible, no puede pasar desapercibida para la inspección tributaria, la consideración de la extensión o disminución ardidosa en el tiempo debido () de los componentes que formulan la atemporalidad, anticipo ficto del pago de los servicios financieros deducibles antes del plazo legal; conversión atemporal de compras por "leasing", liberalidades de pseudos incobrables por compensación de servicios exentos en el IVA, etc.

Atención: no hay que confundir, porque no ataco al "tax planning" y no lo podría hacer en el marco del derecho penal liberal; solo enciendo la luz cuando el beneficio normal se ve incrementado ilícitamente por el tipo de maniobras del tipo antes descriptas

Maximizar el rendimiento empresario no es delito, lo que constituye una política criminal es la utilización de variables explicativas utilizadas ardidosamente con pleno dominio y conocimiento del hecho.

LAS REGLAS ECONOMICAS DEL COSTO DE LA PERSECUCIÓN PENAL DE LA EVASION

La persecución penal no es la panacea que da solución a todos los problemas de conductas tenidas por disvaliosas, como tampoco dicha persecución procede en los casos de escasa significación, llamada en doctrina delitos de bagatela ()

Pero además existen otras reglas a considerar en la temática del tratamiento de la evasión fiscal. Toda persecución debe minimizar el costo que la misma produce.

El primero es minimizar el costo del error en el criterio evasivo sustentado por la Administración, como por el sector judicial. El segundo es minimizar los procedimientos para evitar tal error.

Para ello debe tenerse presente que el sistema penal argentino exige prueba cierta de la conducta perseguida, caso contrario procede la no incriminación por el principio de la duda razonable. En este entendimiento una política razonable de persecución de la evasión debe

ponderar cual es el beneficio de la condena con relación del efecto de la presunción de inocencia del imputado.

Cuando el costo social neto de inocencia es mayor que el costo de condena, puede decirse que existen fallas pronunciadas en la política de persecución penal, dado que la sociedad debe soportar costos que son iguales a los errores de instaurar causas penales tributarias sin fundamento válido.

La expectativa de triunfar el Estado en una causa penal tributaria depende de tres factores: a) que el juez le de la razón b) la probabilidad de dicha razón, y c) el costo de coleccionar en todas sus etapas los elementos del juicio.

Quiere decir que siempre el Estado, a través de sus órganos, actuando racionalmente, deberían fijarse en la siguiente relación

Prob.Judicial, f. -Costo + Defensa > Prob.Judicial contraria +Costos -Defensa

Si planteo tal alternativa, la misma se apoya en especial en el sinnúmero de aventuras procesales realizadas por el Fisco argentino en la órbita de la ley penal tributaria 23.771 en especial, cuando la cuantificación de la pretensión fiscal inicial () no se correspondía con ninguna realidad fáctica y por la generalidad de los casos ello generó un dispendio de gastos al poder publico, tanto en la sede judicial como en la sede administrativa

Solo ha existido una minimización de costos públicos en el supuesto que el imputado optó, en el proceso penal, por la "fuga del proceso" (), aceptando la pretensión fiscal de inicio ()

Lo que sostengo tiene relación directa con lo afirmado en capítulos anteriores respecto a la actividad que debe observar la inspección tributaria en la captación de hechos presumidos como disvaliosos.

Tal vez valga recordar que sin un eficiente accionar de la Administración Tributaria, las probabilidades de triunfo en sede judicial decrecen progresivamente.

Cada vez que la Administración reduce en la etapa de su actuación los derechos de los contribuyentes en pos de acrecentar la probabilidad de condena de la evasión fiscal, a la postre lo que hace es aumentar la expectativa del costo de condena y disminuir las posibilidades de triunfo.

Existe una comparación imposible de soslayar. Cada vez que la Administración intenta la reducción del costo que genera la lucha contra el crimen fiscal, lo hace reduciendo las base de pruebas, creando a su gusto prohibiciones criminales presuntivas.

Las consecuencias de tal proceder no hace falta enfatizarlas, porque las mismas se inscriben, no solo en un fracaso, sino en un aumento del costo público en una tarea inútil.

Existen y han existido un numeroso caso de causas penales tributarias instadas por lógica superficial. ¿Qué podemos aprender de ello?

Tal cuestión tiene crucial importancia en el desarrollo de los procesos penales tributarios; experiencia que no se debe desaprovechar si se pretende que las leyes represivas alcancen los objetivos programados, porque los costos incurridos bajo dicha "lógica" no son recuperables para la sociedad.

Cuando la Justicia rechaza la referida "lógica" no hace más que cumplir su servidumbre a la ley, y ello merece la consideración pública en un Estado de Derecho-

La causal primaria de reprimir la evasión no puede desmerecer las premisas macro políticas de un orden jurídico; porque si bien debe ser combatido todo delito tributario, ello no se asimila a que las armas que emplea el Estado sean de calibre prohibido.

Si esto último sucede, colapsa, en contra del interés general, la lucha contra la evasión fiscal. No soy neopragmático, en realidad postulo un enfoque de lucha contra la evasión que tenga en cuenta todo lo que antecede.

Si ello se logra, este trabajo tendrá algún valor, caso contrario solo caber esperar el desarrollo de los acontecimientos. Lo referido me dará o no la razón

La lucha contra la evasión encuentra su justificativo cuando la conducta del Estado es también justificable en el manejo y uso de los bienes recaudados, porque los derechos de los miembros de la colectividad tienen tanta trascendencia para ser protegidos como los del propio Estado en un sistema de gobierno democrático

El Gobierno no puede hacer uso y abuso de la punición, cuando su comportamiento está fuera de toda ética administrativa en el manejo de los bienes públicos; dado que la ciencia política provee suficiente argumentación para desalentar los riesgos que implica el accionar disvalioso del Estado antes tales ciertas circunstancias.

El "costo de los derechos" es un muro infranqueable de la razón legítima de los contribuyentes que, el Estado no puede modificar o alterar por una criminalización masiva tributaria, dictada a la luz de la arbitrariedad

Debo advertir, que dicho "costo" hoy, en la dimensión moderna de toda política criminal, es debidamente sopesado antes de cualquier intento desmedido. Si en capítulos anteriores he planteado un modelo de "lógica y ética" en el estudio de la evasión, ello no impide también considerar la moral de la ley; en especial, cuando dicha moral se inclina en demasía a romper el equilibrio social y supone que la moralidad del gobernante no es tema mensurable.

No propongo, y no lo podría hacer, dejar de justificar las simples negligencias en el manejo de los bienes públicos por parte del gobernante, empero, me sumo a las voces que proclaman que el Estado no puede ejercer el poder de punición sobre actos de particulares que reflejan una respuesta al abandono maligno e intencional del manejo y aplicación del gasto público.

Los derechos de los ciudadanos juegan un rol esencial en el sistema de contabilidad política; porque en dicha contabilidad pueden los contribuyentes monitoriar los incentivos a pagar o no pagar impuestos, dado que tal monitoreo les permite conocer el uso de los recursos públicos obtenidos por la vía tributaria.

En la lucha contra la evasión fiscal el "costo de los derechos" no solo aumenta por cuestiones de contabilidad democrática y transparencia en la colocación de los recursos públicos, sino que también actúa dentro de la teoría de la moral pública, para determinar si existe realmente una justicia distributiva.

Para formar una virtud civil, y poner coto a la evasión fiscal, habrá que tener en cuenta las precondiciones del accionar público a que hago mención; mientras tanto, el camino a recorrer en pos del objetivo primario requiere prudencia extrema.

Reitero finalmente que una tasa de impuestos excesiva o de base arbitraria como "psychological breaking point", es decir como punto de ruptura psicológico, que opera por encima de este último, alienta que la tributación sea rechazada generalmente por el contribuyente por considerarla inmoral.

No habrá éxito en la lucha contra la evasión fiscal, si la Administración, en su función de prevención del fraude, no adecua sus procedimientos dentro de los parámetros del Estado de Derecho y en estricta correspondencia a los postulados del derecho penal liberal.

Todo intento de obviar esto último genera a la postre dilapidar esfuerzos administrativos a fines ajenos a la buena fe que debe presidir los actos del Estado.

III) NOVEDADES FISCALES 2003

A) PRINCIPAIS MODIFICAÇÕES NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO PARA O ANO 2003

Marcos André Vinhas Catão
*Prof. de Direito Tributário da Universidade Cândido Mendes
e da Fundação Getúlio Vargas (FGV/RJ). Advogado*

I. Introdução. Sistema Tributário Brasileiro. “Constituição Financeira”

Falar de qualquer modificação no sistema tributário brasileiro¹ significa abordar a questão, necessariamente, sob o ângulo do Direito Constitucional Financeiro ou da “Constituição Financeira”. Tal se deve a duas razões:

Primeiramente pelo fato de que nenhum país democrata-ocidental no mundo possui um sistema tributário tão “constitucionalizado” quanto o Brasil. Para aqueles que desejem uma rápida introdução pelas intrincadas peculiaridades da tributação no Brasil, torna-se imprescindível a leitura dos dezoito – em sua maioria extensos – artigos que compõem o Capítulo I (“Sistema Tributário Nacional”) do Título VI (“Da Tributação e do Orçamento”) da Constituição da República Federativa Brasileira de 1988². A consequência dessa opção “constitucionalizante” em matéria tributária, levou inequivocamente ao fato de que o Sistema Tributário Constitucional³ vêm sendo constantemente modificado. Dessa forma não chega a ser

¹ Flavio Bauer Novelli em anotações sobre o sistema tributário brasileiro nos dá um conceito de sistema tributário: “Strictly speaking a “tax system” is a coherent complex of taxes designed to attain a more or less congruent body of purposes, both fiscal and non-fiscal. Therefore, as Schmoelders warns, a “tax system” does not consist simply in the juxtaposition of taxes, nor merely in allocating various taxes by constitutional rules among diverse taxing powers. Rather it presupposes the integration and coordination of different taxes within the ambit of a certain political-juridical framework”. *Notes on the Brazilian tax system*, Miami: North-South Center, University of Miami, 1992, pg. 53.

² Sem prejuízo de cerca de mais uma dezena de artigos, alocados nas disposições transitórias ao final do texto constitucional e ao longo do corpo permanente da Constituição, como por exemplo os relativos às contribuições sociais (especiais) sobre o faturamento, que encontram-se na parte atinente ao financiamento da seguridade social (art. 195 e ss.)

³ Fazemos aqui, a partir de uma classificação efetuada por Ricardo Lobo Torres (*Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 8ª edição, Rio de Janeiro: Renovar, 2001, pg. 322), uma estrutura do Sistema Tributário Brasileiro, baseada na Constituição e no Código Tributário Nacional.

		Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) – União
	Sobre o Patrimônio	Imposto sobre a propriedade Territorial Urbana (ITBI) – Municípios
		Imposto sobre propriedade veículo automotor (IPVA) – Estados
		Imposto sobre transmissão causa mortis e doações (ITCD) – Estados
IMPOSTOS – União Estados e Municípios	Sobre a Renda	Imposto sobre a Renda das empresas e das pessoas físicas (IR) – União
		Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de comunicação e transporte interestadual e municipal (ICMS) – Estados
	Sobre o consumo de bens e serviços	Imposto sobre Serviços (ISS) – Municípios
		Imposto sobre Operações Financeiras – (IOF) – União
		Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) – União

novidade o fato da maioria das modificações no perfil da aplicação dos tributos para 2.003, estar atrelada à Emendas Constitucionais editadas nos anos de 2.001 e 2.002, conforme se mostrará adiante.

A segunda razão se deve ao fato de que a tributação no Brasil tem claramente sofrido o influxo econômico-ideológico da necessidade de um superávit fiscal, o qual demanda, ao mesmo tempo, aumento de tributos com *responsabilidade fiscal*⁴. Considerando-se que tal vertente tem se mantido mesmo sob os auspícios de um governo menos conservador, como o do recém-eleito Luis Inácio Lula da Silva, é de esperar que para o ano de 2.003 a tributação seja feita muito mais sob a perspectiva de aumento da carga tributária (realização de receitas/eliminação das possibilidades de elusão fiscal) do que em termos de distribuição de justiça tributária (capacidade contributiva e igualdade). Nesse contexto, não custa recordar que o esforço de recomposição das contas públicas brasileiras redundou em um expressivo aumento da carga tributária nos últimos anos, saltando de 28,6% do Produto Interno Bruto (PIB), em 1.994 (início do primeiro mandato do Presidente Fernando Henrique Cardoso) para 35,5% em 2.001, até culminar aos atuais 36,4% ao final de 2.002.⁵ Para compreender esse aumento devem ser buscadas as razões no redimensionamento do *federalismo fiscal* brasileiro.

É que o Sistema Tributário Brasileiro está fortemente arraigado no binômio atribuição de competências/discriminação de rendas. Tal significa que os três entes políticos (União, Estados e Municípios) só podem exercer a sua potestade tributária nos estritos limites das competências constitucionais tributárias previamente definidas. Todavia, a União (Governo Central) detém uma competência quase residual por força da possibilidade da instituição de “contribuições especiais”, empréstimos compulsórios e outros impostos que não tenham os mesmos fatos geradores (*hechos imponibles*) dos impostos já previstos na Constituição. Não é por outra razão que grande parte desse aumento foi obtido através da expansão das

		Imposto sobre Importação e Exportação (II/IE) – União.
TAXAS – União, Estados e Municípios	Pela prestação de serviços públicos	
	Pelo exercício do poder de polícia	
CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA – União, Estados e Municípios		
	Sociais	COFINS/PIS (sobre as Receitas das empresa) Sobre o lucro das empresas Sobre salários (FGTS, INSS)
CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS – União	De intervenção no domínio econômico	Sobre combustíveis, telecomunicações, pagamentos a não-residentes
	De interesse das categorias profissionais e econômicas	Contribuições a entidades e sindicatos
EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS – União		

⁴ No ano de 2000, foi editada uma Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) que obriga União, Estados e Municípios ao controle dos gastos fiscais, proibindo entre outros a concessão de incentivos fiscais sem a contrapartida do aumento de receita respectivo (art. 14).

⁵ Fonte: Diário *Gazeta Mercantil*, Rio de Janeiro, nº 22.514, em 5 de fevereiro de 2003, pg.1.

denominadas “contribuições especiais”⁶, alçadas incontestavelmente hoje a uma quinta categoria de espécie tributária, cujo estudo vem merecendo detalhada análise pela doutrina e jurisprudência brasileira.

Assentadas essas premissas, passamos a discorrer sobre as perspectivas para 2.003, dividindo-as em dois planos: Primeiramente no denominado “plano horizontal”, que diz respeito às modificações comuns para toda a órbita tributária da Federação (União, Estados e Municípios) de onde se destacam recentes modificações nas “normas gerais em matéria tributária” (alterações do Código Tributário Nacional); e depois no que chamaremos de “plano vertical”, ou seja internamente às respectivas competências impositivas da União, estados e municípios.

2. Modificações no plano horizontal. Redimensionamento do Federalismo Fiscal. Modificações no âmbito das Normas Gerais em Direito Tributário.

2.1 O Redimensionamento do federalismo fiscal. Dentre as principais modificações introduzidas nos anos de 2001/2002, e a fim de ilustrar o presente tema, destacamos as Emendas Constitucionais 33/01 e 37/02, que modificaram, entre outros, os artigos 149 e 156 da Constituição Federal.

A nova redação do art. 149 da Constituição abre campo para o alargamento de novos tributos da espécie *contribuições especiais*, ampliando o arsenal de tributação por parte da União. O art. 156, por sua vez, que trata do Imposto sobre Serviços (de competência dos Municípios), estabelece uma alíquota mínima (2%, combinado com o art. 88 das disposições transitórias da Constituição) para este tributo, impedindo ainda o estabelecimento autônomo de benefícios fiscais (guerra fiscal entre os Municípios), que devem ser estabelecidos por Lei Complementar (lei nacional).

O que há então de comum na intenção constitucional-legislativa relativa a essas duas modificações ? Notadamente, a preocupação crescente acima referenciada, no sentido de que a repartição da base tributável seja feita, como menciona Ricardo Lobo Torres, através da “equidade entre os entes públicos, com a distribuição equilibrada de recursos financeiros, em consonância com os serviços e gastos que também lhes sejam reservados” e respeitando-se a “a autonomia dos entes públicos menores para legislar e arrecadar os seus tributos”.⁷

Ou seja, na medida em que o Brasil, sob um regime federalista, adota um sistema rígido de repartições de competências, distribuindo as receitas tributárias de acordo com a parcela dos encargos públicos destinados à cada ente federado (v.g. União; infra-estrutura e energia; Estados; Segurança Pública; Municípios; Educação fundamental), é preciso que as ambições de cada ente político sejam sopesadas por um estrutura coerente que impeça os conflitos de competência entre os mesmos, respeitando o *Federalismo Fiscal*.⁸

⁶ Segundo o mesmo diário, as “contribuições especiais”, apresentaram de longe o maior crescimento dentro as demais espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios), representando um acréscimo de R\$ 28 bilhões de reais (aprox. \$ 8 bilhões de euros), ou 19,1% se comparados com o ano de 2.001.

⁷ *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 8ª edição, Rio de Janeiro: Renovar, 2001, pg. 323.

⁸ O tema nos parece apropriado não somente aos países federados como também nos países centrais, onde resida alguma espécie de potestade local, como são os casos de Inglaterra e Espanha. Neste último a questão das competências das comunidades autonômicas, inclusive no que diz respeito a tributação extrafiscal parece-nos um desafio que terá de ser enfrentado nesse país, conforme se depreende de Alonso

Do tema aliás cuidou expressamente a Constituição Federal dentro do próprio Sistema Tributário Nacional ao estatuir em seu art. 146, que cabe à Lei Complementar (lei nacional):

I – Dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Dessa feita, o tema relativo ao federalismo fiscal, ou a repartição de competências tributárias, é um dos temas que mais propiciarão o debate doutrinário e jurisprudencial, sem mencionar os embates legislativos que decorrerão da nova ordem política inaugurada a partir de janeiro de 2.003.

Nesse ínterim, é importante mencionar que, com base no dispositivo acima mencionado, tem sido vasta a jurisprudência brasileira, inclusive mesmo com a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal da cobrança de impostos expressamente previstos na Constituição, por configurar a sua exigência, sem a indispensável presença de Lei Complementar, em *invasão de competência* entre os entes políticos.⁹

Assim, na medida em que desde a promulgação da Constituição de 1.988, o Estado brasileiro procura atingir senão uma equação utopicamente ideal na repartição de receitas, torna-se imperioso assentar as bases para o equilíbrio das contas públicas sem gerar a desestruturação do sistema, pilar fundamental do regime federalista, conforme consagrado pelo art. 1º da Constituição. E dentro dessas circunstâncias, a efetividade do poder tributário deve ser obtida através das supressão das lacunas normativas e da distribuição das potestades de uma forma una, e não mediante a usurpação recíproca de fatos tributáveis dos entes políticos entre si.

Passadas essas considerações, as duas modificações acima mencionadas invocam dois temas bastante recorrentes para o ano de 2.003, que embora possuam a mesma origem, podem ser observadas por óticas distintas.

No caso do alargamento das “contribuições especiais” através da Emenda Constitucional nº 33/02, a grande questão está em saber os limites para a sua respectiva instituição. É que diferentemente dos demais tributos e especialmente em relação aos impostos¹⁰, as “contribuições especiais” não se legitimam a partir do seu fato gerador. Com isso é possível que a União, como única constitucionalmente autorizada a instituir “contribuições”, possa invadir a competência de outros entes conforme a própria separação de competências tributárias, conformando-as em materialidades como receitas bruta (atingindo por exemplo as receitas de vendas, próprias do ICMS de competência estadual), propriedade, entre outros.

Gonzalez em *Los Impuestos Autonómicos de Caracter Extrafiscal*, Madrid: Marcial Pons, 1.995; e o notável Pedro Herrera Molina, *Derecho Tributário Ambiental*, Madrid: Marcial Pons, 2.000, pgs.213 a 228, na parte relativa às “competências autonómicas”. Na Europa a questão nos parece pertinente também para definir a Harmonização Tributária no âmbito da União Européia, especialmente no tocante aos impostos especiais sobre o consumo (*excise tax*).

⁹ Caso do Adicional do Imposto sobre a Renda (AIRE) de competência dos Estados que acabou por ser suprimido da Constituição pela Emenda Constitucional nº 03/93, juntamente com o Imposto sobre vendas a varejo de combustíveis (IVVC), de competência dos Municípios. Este último, embora não tenha declarado a sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal (STF), padecia dos mesmos vícios de invasão de competências em virtude da falta de definição do sujeito ativo a partir do local de incidência (aspecto espacial).

¹⁰ Conforme art. 4º do Código Tributário Nacional.

Trata-se por conseguinte de um campo aberto à invasão entre entes (União x Estados; União x Municípios), de graus distintos.

Já na segunda hipótese, veiculada através da Emenda Constitucional nº 37/2002, o embate se estabelece entre entes de mesmo grau e hierarquia. A hipótese trata da tributação do Imposto sobre Serviços. Diferentemente da União Européia que concentra em apenas um único tributo - o IVA - os impostos sobre o consumo, no Brasil estão esses divididos entre a União (IPI- imposto sobre produtos industrializados), os estados (ICMS-imposto sobre circulação de mercadorias e serviços) e os municípios (Imposto sobre serviços – ISS). No que se refere ao Imposto sobre Serviços, dada a relevância da definição do local de ocorrência do fato gerador para fins de fixação da competência do sujeito ativo da obrigação tributária, é possível, a partir da interpretação da legislação do ISS, que uma determinada empresa se estabeleça em um município, mas que preste serviços a consumidores localizados em outros municípios, recolhendo o tributo no município onde se encontra o seu estabelecimento comercial. Em função dessa possibilidade, os municípios menores, geralmente localizados próximos aos grandes centros como São Paulo, Rio de Janeiro e Belo Horizonte passaram a conceder alíquotas reduzidas, isenções e toda a sorte de incentivos fiscais, de modo a atrair investimentos com um mínimo de arrecadação possível, em claro detrimento à fiscalidade dos grandes municípios brasileiros.

Para coibir essa prática, todavia, e dentro portanto, do ajustamento ao *federalismo fiscal*, foi editada a Emenda Constitucional nº 37/02. Dita modificação aos arts. 156 e 88 do ato das disposições transitórias da Constituição brasileira, tem por escopo evitar a invasão de competências entre entes de mesmo grau¹¹ - os próprios municípios - com supressão ou redução das possibilidades impositivas dos maiores municípios brasileiros relativamente a tributação sobre serviços realizados dentro de seus limites geográficos.

A menção aos dois exemplos acima, é feita com o fim de ilustrar que o tema da repartição de competências tributárias encontra-se latente, propiciando espaço a um amplo debate doutrinário e jurisprudencial, sem prejuízo da constante evolução legislativa que virá ao longo de 2.003, inclusive sobre as possibilidades de uma reforma tributária mais ampla, objetivo já declarado como primordial pelo governo Lula.

2.2 Modificações no âmbito das Normas Gerais em Direito Tributário. A Cláusula Geral Antelisiva.

A existência da codificação tributária no Brasil (Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172/66), com a consolidação de normas gerais que tratam, entre outros, do conceito de tributo, fato gerador, obrigação, crédito tributário, semelhante a Ley General Tributária da Espanha e a Ordenança Tributária Alemã, permitiu sem sombra de dúvidas, o desenvolvimento de uma doutrina justributarista própria. Datada de 1.966, as normas constantes do CTN, conjugadas com os princípios constitucionais tributários, constituem-se nos pilares fundamentais do Direito Tributário Brasileiro.

¹¹ Semelhante situação acontece no ICMS (tributo que se assemelha ao IVA europeu ou argentino), onde alguns estados concedem benefícios para atrair investimentos. Todavia, aqui há expressa previsão na Constituição (art. 155, § 2º, XII, “g”) da competência de Lei Complementar (Lei Complementar nº 24/75 recepcionada pela Constituição de 1.988), para eliminar benefícios fiscais concedidos sem autorização dos demais estados. Ainda assim, constantemente o Supremo Tribunal Federal (STF) é chamado a se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de benefícios e incentivos fiscais tidos por ilegítimos em face do preceito constitucional (ex: ADIn 1.247/95; 1.179/96; 1.978/1.979/96; e 2.021/99).

Apesar de dispositivos que se encontram de certo forma ultrapassados, como por exemplo os arts. 107 a 112 que tratam dos métodos de interpretação da lei tributária, o estudo e a interpretação administrativa, doutrinária e jurisprudencial das normas do CTN, propiciaram farta produção científica, que restou por consolidar os conceitos e os princípios em matéria tributária no Brasil.

Prova da ainda importância e vivacidade do Código Tributário Nacional na aplicação do direito tributário nos dá as recentes modificações introduzidas pela Lei Complementar nº 104/2001, alterando diversos dispositivos do CTN.

Dentre esses sem dúvida, o mais relevante e polêmico é o que trata da inserção de uma cláusula geral antielisiva, baseada nos seguintes termos:

Art.116, § único: A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Editada sob o anseio do Governo Federal central que desejava (como deseja) se valer da inserção de uma norma geral antielisiva para coibir os planejamentos tributários, especialmente no âmbito federal (ainda que a mesma possa ser aplicada aos tributos estaduais e municipais), veio a mesma acompanhada de profundo debate que precedeu a já hoje existente farta doutrina acerca do tema, desafiando autores de distintas gerações do Direito Tributário Brasileiro.¹²

Não sendo sequer de longe a pretensão deste estudo fazer uma análise relativa à cláusula geral antielisiva, limitamo-nos a fazer breves comentários sobre o contexto de sua edição, bem como o atual estágio de sua adoção no Brasil, tema último que certamente será um dos mais debatidos no presente ano.

Editada sob os auspícios das mais variadas tentativas de conter as variadas formas de planejamento tributário, e portanto a reboque de diversos dispositivos editados nos últimos anos, relativos a *cláusulas específicas antielisivias*¹³, a *cláusula geral antielisiva*, conforme concebida no Brasil, sofre inquestionável influência dos modelos existentes nos Estados Unidos (*business test purpose* e *substance over form*); Espanha (*Fraude à ley tributaria*, art. 24 da Ley general tributaria); e Alemanha (*Abuso de forma*, art. 42 das Ordenanças tributarias).

Dependendo, contudo, sua eficácia, da edição de uma lei ordinária que venha a dispor sobre os procedimentos a serem observados pelos auditores fiscais para fins da requalificação dos fatos tributáveis, ao final do ano de 2.002, foi editada a Medida Provisória nº 66/02. Muito

¹² Sacha Calmon Navarro Coelho, Ricardo Lobo Torres e Misabel Derzi; estudos em *Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104/01*, São Paulo: Dialética, 2001; Alberto Xavier, *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*, São Paulo: Dialética, 2.002; Marciano Seabra de Godoi, *A figura da fraude à lei tributária prevista no art. 116, parágrafo único do CTN*, São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 68: Dialética, 2.002, sem mencionar o trabalho, ainda no prelo, da lavra de Heleno Torres, *Autonomia Privada e Simulação no Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais.

¹³ Como as relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, que tratam entre outras: da vedação de compensação de prejuízos fiscais na incorporação de empresas (art. 25 da Lei nº 9.249/95), e da vedação de compensação entre prejuízos fiscais operacionais e não-operacionais (art. 31 da Lei nº 9.249/95).

criticada por capitular exemplificativamente como objetos passíveis da dissimulação as figuras da *falta de propósito negocial* e do *abuso de forma*¹⁴, restou por ser negada nessa parte pelo Congresso Nacional, que suprimiu na conversão que resultou na Lei nº 10.637/02¹⁵, os respectivos dispositivos.

Dessa forma, a regulamentação da *cláusula geral antielisiva* deverá ser um dos pontos mais relevantes a ser submetido a consideração dos poderes legislativo e judiciário, em paralelo a um grande debate, face a suas nuances sob o prisma do princípio da legalidade (segurança jurídica) em matéria tributária prescrito no art. 150, I da Constituição Federal.¹⁶

3. Modificações no plano vertical. Tributos da União, Estados e Municípios

Concebida a estrutura do sistema tributário nacional nos moldes delineados pela Constituição e pelo Código Tributário Nacional, que permitem aferir uma preponderância da União no manejo da arrecadação tributária, ainda que o principal tributo da Federação (o ICMS, semelhante ao modelo IVA sobre valor agregado) esteja sob a competência dos estados, permitimo-nos fazer uma rápida consideração a partir dos fatos imponíveis que definem as discriminações de rendas tributáveis no Brasil, para fins de entendimento quanto às principais modificações no âmbito de cada um dos componentes da Federação.

Nesse particular dividem-se essencialmente as três esferas de poder, baseando-se a maior parcela de suas respectivas competências¹⁷, nas seguintes modalidades de fatos econômicos, juridicizados pelas normas de imposição¹⁸: A União Federal tributando os rendimentos brutos e os lucros, através do Imposto sobre a Renda e contribuições especiais; os Estados pela tributação do consumo, através do ICMS não-cumulativo; e os municípios pela tributação da propriedade imobiliária urbana (Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU e sobre transmissão de bens imóveis – ITCD).

3.1. Modificações no âmbito da União Federal.

No que tange ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e Físicas (IR) poucas modificações serão introduzidas para o ano de 2.003. Após um longo debate no Congresso Nacional sobre a redução da mais alta faixa de alíquota das pessoas físicas de 27,5% para 25%, acabou por ser mantida a divisão anterior em três faixas (isentos, 15% e 27,5%). A alíquota padrão das pessoas jurídicas se mantém em 34% (incluída a Contribuição Social sobre o Lucro), ressaltados os tratamentos diferenciados entre os quais os das pequenas e médias empresas

¹⁴ Medida Provisória nº 66, art. 14.

¹⁵ As Medidas Provisórias são atos emanados pelo Poder Executivo (Presidente da República), com força de lei, que devem ser convalidadas pelo Congresso Nacional sob pena de perda de sua eficácia. (Constituição Federal, art. 62).

¹⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

¹⁷ Tal estrutura não pode ser compreendida em acepção absoluta, pois existem: tributo da União que grava o consumo (Imposto sobre produtos industrializados - IPI), tributo dos estados que gravam a propriedade (Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor - IPVA) e tributo do município que grava o consumo (Imposto sobre Serviços - ISS). Todavia a maior parcela de suas competências, ao menos sob um prisma financeiro-orçamentária repousa na estrutura acima, em continuação a estrutura que foi delineada na maior reforma tributária ocorrida no Brasil com a edição da Constituição de 1.967, logo após a edição do Código Tributário Nacional em 1.966.

¹⁸ conforme Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário, Fundamentos Jurídicos da Incidência*, São Paulo: Saraiva, 1998, pgs. 85 a 89.

(com base em percentual do faturamento). Ainda quanto ao Imposto de Renda, as principais modificações para 2.003, dizem respeito às cláusulas específicas antielisivas, editadas com o objetivo de colmatar lacunas da legislação tributária, que permitam a diminuição do planejamento tributário, inclusive internacional.¹⁹

Sob o manto das contribuições especiais a questão já se torna mais tormentosa. Ao longo dos dois últimos anos a União tem se esmerado em produzir novas contribuições caracterizadas como de *Intervenção no Domínio Econômico*. Entre essas podem ser destacadas as: para intervenção (equalização de preços no mercado internacional) no setor de combustíveis (*CIDE – Combustíveis. Lei nº 10.336/01*), tendo por fato gerador a comercialização de combustíveis, sendo a mesma cobrada por uma alíquota específica (R\$/m3) e não *ad valorem*; para financiamento do desenvolvimento tecnológico brasileiro (*CIDE – Desenvolvimento Tecnológico. Lei nº 10.168/2000*) tendo por base uma alíquota de 10% sobre os pagamentos efetuados por empresas brasileiras a não-residentes, com implicações nas cláusulas de convenções internacionais assinadas pelo Brasil para evitar a bitributação; e para a universalização dos Serviços de Telecomunicações (Contribuições ao FUST/FUNTTTEL. Leis nºs 9.998/00 e 10.052/00), gravando em 1, 5% a receita bruta dos serviços de telecomunicação.

Entre os vícios que podem levar a contestação (inconstitucionalidades) de algumas dessas contribuições, encontram-se aqueles atinentes a superposição de contribuições para um mesmo grupo de contribuintes (violação ao *princípio da referibilidade* que caracteriza as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico) - como no caso das empresas de telecomunicações (contribuintes ao mesmo tempo da CIDE- Desenvolvimento tecnológico e do FUST) - e a necessidade de uma Lei Complementar nacional para evitar conflitos de competência²⁰, o qual reclamaria a instituição de novas contribuições sociais através de Lei Complementar.²¹

Além dessas, a denominada *Contribuição “Provisória” sobre Movimentação Financeira - CPMF* que grava toda e qualquer movimentação financeira (saques, depósitos, aplicações e transferências) de pessoas físicas e jurídicas em instituições financeiras, e cuja cobrança se encontra prevista somente até dezembro/2004²², deve ser transformada em tributo definitivo por proposta de Emenda Constitucional a ser elaborada pelo Poder Executivo e encaminhada ao Congresso Nacional até o final do presente ano. Criada em 1.996 com o objetivo de servir de fonte de recursos para a reforma do sistema de saúde (contribuição parafiscal), acabou se mostrando importante fonte de receita, tendo por base a aplicação de uma alíquota de 0,38% sobre toda movimentação financeira realizada em estabelecimento bancário autorizado a funcionar no país. Ademais, devido ao alto grau de informalidade da economia brasileira, porém com um sólido e eficiente sistema bancário, a CPMF se tornou um dos tributos mais efetivos do sistema por alcançar todas as pessoas físicas e jurídicas, malgrado a sua regressividade. Adicionalmente, e mais recentemente, este tributo tem sido visto como um importante mecanismo de combate à evasão fiscal, inclusive no comércio eletrônico (e-commerce).

3.2. Modificações no âmbito dos Estados.

¹⁹ Indedutibilidade de despesas contraídas junto à subsidiárias no exterior com reservas de lucros (Medida Provisória nº 2.158/01).

²⁰ Conforme art. 149 da Constituição federal.

²¹ Requisito todavia considerado desnecessário pelo STF na instituição de contribuições sociais (especiais), conforme RE nº 138.284/92.

²² Conforme art. 84 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Os estados brasileiros são os entes que se apresentam em maiores dificuldades financeiras dentro da Federação. A inépcia da maior parte dos Governadores locais, a gastança pública nos últimos vinte anos promovida através de bancos estaduais, o nepotismo e a falta de responsabilidade fiscal, redundaram no atual *status quo* em que atualmente se encontram a maioria dessas unidades federativas. Não por outra razão, são monitoradas constantemente pelo Tesouro Nacional, controlando-lhes com supedâneo legal, o fluxo de recursos, ora pela retenção dos fundos de participação a que tem direito nos impostos da União, ora liberando-lhes empréstimos.

Engessados pela estrutura política, tem procurado resolver seus problemas através da majoração sucessiva de alíquotas do principal tributo da Federação, o ICMS. Este tributo que historicamente situava suas alíquotas na faixa de 17%, vem sendo rotineiramente majorado, podendo-se afirmar a maior parte da arrecadação encontra-se na faixa nominal de 25% (carga efetiva de 33%). Concentrando a tributação sobre os produtos de maior circulação (combustíveis, comunicações, energia elétrica e bebidas), em algumas unidades da Federação as alíquotas “efetivas” podem ultrapassar a faixa de 40%²³. O resultado a médio prazo dessa política tributária não raro tem sido um índice crescente de informalização através de expedientes de fraude e de sonegação.

Para solucionar esse impasse, um dos objetivos para a propalada reforma tributária pretendida pelo Governo Federal (central) é a uniformização das legislações de 27 estados e a consolidação em três ou quatro faixas de alíquotas, estabelecendo-se um piso mínimo e máximo, a exemplo do que se passa na União Européia.

A dispersão do imposto por 27 unidades da federação, com legislação conflitantes e abundância de incentivos fiscais torna-se, por outro lado, um dos principais entraves à harmonização tributária no seio do *Mercosul*. Com efeito, os demais parceiros (Argentina, Uruguai, Paraguai e Chile), possuem um IVA central, superior no que diz respeito a uniformidade de suas respectivas legislações internas.

3.3 Modificações quanto aos tributos municipais.

Quando da atribuição de competências/repartições de renda pela Constituição de 1.988, os Municípios brasileiros foram acusados de receber um tratamento privilegiado do legislador constituinte no que se refere aos tributos que lhe forma atribuídos.

O certo é que, de uma forma geral encontram-se em situação financeira mais avantajada à dos estados. Tal se deve em parte ao processo de urbanização do país, que permitiu às cidades incrementar sua arrecadação através da cobrança do principal tributo sobre o patrimônio, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU, previsto no art. 156, I da Constituição Federal.

De 1.988 até os dias atuais o IPTU têm sido aperfeiçoado de forma ao aumento de sua arrecadação, inclusive no que se refere ao seu aspecto extrafiscal. Segundo o art. 182, § 4º da Constituição pode o mesmo ser utilizado com fins confiscatórios, caso a propriedade não seja utilizada em conformidade com as diretrizes estabelecidas no plano diretor para ocupação municipal (estética e aproveitamento urbanos).

²³ A forma de cálculo do ICMS propicia, por comando legal a inclusão do próprio tributo em sua base de cálculo (*Gross-up*). Dessa forma, uma alíquota de 25% acrescida ao preço de uma mercadoria faz com que sua alíquota efetiva passe a 35%.

A partir de meados dos anos 90, os Municípios pretenderam impor majoração do IPTU através da criação de alíquotas progressivas de acordo com o valor do imóvel, sob o fundamento de valoração de capacidade contributiva. O plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) declarou inconstitucional diversas dessas majorações, sob o argumento de que as alíquotas só poderiam ser progressivas para atendimento da extrafiscalidade prevista no art. 182, § 4º da Constituição.²⁴

De modo a atender os anseios das fiscalidades municipais, o legislador constitucional efetuou a devida correção, introduzindo com vigência a partir de 2.001 um novo parágrafo²⁵ no art. 156 da Constituição, permitindo a criação de alíquotas progressivas. Desde então, e caracterizadamente a partir deste ano, a maior parte da leis municipais que tratam do aludido imposto incorporam alíquotas progressivas de acordo com o valor e localização do imóvel.

4. Conclusão.

O Estado brasileiro vêm promovendo nos últimos anos um esforço enorme no sentido de reequilibrar as contas públicas de forma a inserir sua economia cada vez mais no contexto internacional. Dentro desse, a difusão do conceito de responsabilidade fiscal (*accountability*), inclusive com a edição de uma Lei Complementar (nacional)²⁶ impondo severas restrições ao mau uso dos recursos públicos, pode ser capitulada com uma das maiores conquistas da democracia brasileira.

Para o ano de 2.003 espera-se o prosseguimento da política tributária nesse sentido, inclusive com a redução drástica dos benefícios e incentivos fiscais que, por exemplo, ao invés de atenderem ao preceito constitucional da diminuição de desigualdades regionais²⁷, ao revés o agravaram, gerando verdadeiros privilégios fiscais, notadamente nas décadas de 70 e 80.

Pode ser afirmado que apesar das distorções ainda existentes, especialmente em um dos pontos mais frágeis do sistema tributário nacional - a inexistência de uma tributação sobre o valor agregado uniforme e centrada apenas em um único tributo (IVA nacional) - nos últimos anos, as reformas feitas na estrutura da administração tributária e na diminuição das lacunas legislativas, permitiram um sistema tributário mais efetivo. Resta entretanto, um longo caminho a ser cumprido, especialmente dado que o objetivo de qualquer *Constituição Financeira* deve ser o de realizar a potestade tributária não só da maneira mais efetiva (maior arrecadação), mas também de forma justa, baseada nos valores de igualdade, solidariedade, e capacidade contributiva.

²⁴ RE nº 153.771

²⁵ Art. 156, § 1º da Constituição.

²⁶ Lei Complementar nº 101/01

²⁷ Constituição, art. 151, I.

B) EL PRESUPUESTO GENERAL DE LA NACION COMO “LA POLÍTICA EXPRESADA EN NÚMEROS”

Alfredo Benítez Rivas

Así definía hace mucho tiempo el destacado y ya fallecido hacendista español Mariano Sebastián desde su cátedra de Hacienda Pública en la Facultad de Madrid este instrumento regulador de la actividad financiera del Estado que contiene aspectos no sólo económicos y técnicos sino también jurídicos y políticos de los cuales se desprenden algunos principios fundamentales que tienen vinculación con la Ley de Presupuesto presentada por el Poder Ejecutivo para la gestión 2003.

Ya la doctrina política constitucionalista se preocupó de que, para conservar el equilibrio de los poderes del Estado, la autorización por el Legislativo para la ejecución del Presupuesto tuviese una duración limitada de forma de obligar al Poder Ejecutivo a presentarse ante el Poder Legislativo para reiniciar y solicitar la aprobación de su proyecto financiero (anualmente en la mayoría de países entre ellos Bolivia). Respecto a este principio, el Gobierno desconoció la tradición jurídica del país plasmada desde la Ley de Presupuesto de 27 de abril de 1928 y sus sucesivas leyes orgánicas que siempre reiteraron el mandato de que en la Ley de Presupuesto **“No se crearán nuevos impuestos ni se modificarán o suprimirán los existentes”**.

Es sabido que este principio, tiene relación con la naturaleza o valor jurídico del Presupuesto que de acuerdo a la doctrina normativista de Kelsen, aunque se la llama “Ley” no es en rigor tal por cuanto la jerarquización de las normas jurídicas parte de la Constitución y de la idea de que esta ley fundamental debe ser desarrollada por las leyes ordinarias y éstas a su vez por Decretos reglamentarios los cuales su turno tienen que ser aplicados mediante disposiciones de inferior jerarquía como son las circulares, resoluciones administrativas, etc. Por ello, se aceptaba que siendo las leyes ordinarias un desarrollo de la Constitución, éstas deben tener carácter general y no singular. El Derecho administrativo nos ofrece innumerables ejemplos de disposiciones legales a las que falta el carácter de generalidad y vocación de *perdurabilidad* propios de la ley y este –se decía- es el caso de la llamada “Ley de Presupuesto o Ley financiera” cuya normatividad no tiene carácter general y su vigencia está limitada a un período financiero anual. Estas características dieron lugar a que la doctrina jurídica iniciada por Von Stockmar y Laband haya desarrollado la teoría de las **“Leyes de aprobación”** distinguiendo entre “ley formal” y “ley material” y así ley formal es la que emana del órgano legislativo; ley material o en sentido material, será por el contrario, aquella que contiene una normatividad jurídica de carácter general emanada del Poder Ejecutivo o administrador en ejercicio de su potestad reglamentaria.

En consonancia con tal doctrina se afirma que cuando el Parlamento aprueba la Ley de Presupuesto, formalmente está emanando una ley, y así se la llama: Ley de Presupuesto; empero, se dice, que su contenido es *“un acto administrativo de autorización carente de normas jurídicas”* ⁽¹⁾ y su carácter como simples **“Leyes de aprobación”** radica en el

¹ Es la posición de JARACH. “Temas de Derecho tributario”. Ed. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 1967

tratamiento que reciben por parte del cuerpo legislativo-poder del Estado- quien se limita a aprobarlas o rechazarlas sin que puedan introducir en ella enmiendas o modificaciones que signifiquen un aumento, disminución o supresión de los ingresos o gastos. En la misma dirección, por citar solo la doctrina francesa ésta ha sostenido que la ley ordinaria en general, se establece *duraderamente* para un número indeterminado de actos y que toda decisión de la autoridad legislativa que no deba ejecutarse más de una sola vez, no constituye una ley sino un acto de administración. Se dice también, que una prueba más de que el Presupuesto es un acto de autorización, el Legislativo se reúne en sesión especial para su consideración y una vez aprobada, su vigencia se limita a un período financiero anual, bianual o mayor según la legislación de cada país.

Respecto al impuesto a los salarios incluido en la Ley de Presupuesto (llamado Impuestazo por la población) presentada por el Poder Ejecutivo en días pasados, no cuestionamos -por ahora- sus efectos en la economía personal de los asalariados ni en la economía global de los agentes productores de bienes y servicios sean éstos de la empresa privada o del sector público ya que esto corresponde a los profesionales y estudiosos de la Hacienda pública. Lo que sí, nos preguntamos por razones esencialmente jurídicas y no menos importantes, es si en el régimen legal boliviano es admisible o no, que la Ley de Presupuesto contenga disposiciones tributarias que establezcan nuevos impuestos, los modifiquen o los supriman, vale decir, si es un acto administrativo de “aprobación” o una verdadera ley en sentido no solo formal sino también material. Personalmente, he sostenido –como consta en textos de enseñanza y varios trabajos- que en el régimen boliviano, la Ley de Presupuesto es una ley tanto en sentido formal como material puesto que el Poder Legislativo está facultado a introducir las modificaciones que se crean convenientes en el Proyecto presentado por el Poder ejecutivo que contiene, además, disposiciones de carácter preventivo o cautelares, como p.ej., las referidas al procesamiento de los comprobantes de egreso de gastos, traspaso de partidas, prohibición de sobregiros, reconocimiento de créditos, etc., disposiciones que tienen un contenido normativo que exige su cumplimiento bajo pena de sanciones penales y administrativas.

No me referiré –por ser ampliamente conocidas- a las teorías dualistas que defienden las posiciones de Laband, Duguit, Giannini, Bielsa y muchos ilustres tratadistas en el tema incluyendo a Jéze (con su tesis del “acto condición). Limitar la Ley de Presupuesto a un cálculo aritmético de la estimación de ingresos y gastos (a semejanza del presupuesto de una ama de casa) es desconocer su función más trascendental no solo en el ámbito de la economía del Estado sino también en la fijación de sus objetivos políticos y sociales. Recogiendo las palabras de Richard Musgrave de que el Presupuesto es un instrumento financiero que resume un proceso de “ingreso y gasto” y las del tributarista colombiano Mauricio Plazas Vega, en sentido de que su tratamiento constituye una “unidad de materia” no es posible admitir la teoría dualista.

Volviendo a lo sucedido en mi país, la estructura de su sistema impositivo se puede resumir en la siguiente información que sólo se reduce a los impuestos más importantes:

- a) En Bolivia país unitario, sólo las Municipalidades tienen reconocido un poder de imposición derivado para crear tributos (tasas, patentes y contribuciones de mejora)

previa aprobación por la Cámara de Senadores de sus respectivas Ordenanzas Municipales.

- b) A nivel nacional los impuestos más importantes son el IVA (13%) que no admite ninguna clase de exenciones (medicamentos, alimentos, libros, etc) y el impuesto a las utilidades de las empresas y profesionales independientes IUE (25%) que en el caso de estos últimos se aplica sobre una utilidad presunta del 50% de sus servicios facturados.
- c) No existe un impuesto a la renta de las Personas Físicas sino un híbrido cuya normatividad es sólo un instrumento para controlar el IVA incentivando a la gente a exigir la factura.
- d) No existe un impuesto al Patrimonio neto sino el impuesto a la propiedad inmueble y de vehículos cuyos rendimientos son de dominio municipal.
- e) Los sectores productivos de hidrocarburos, electricidad y empresas capitalizadas están sometidas a un régimen impositivo por demás generoso así como ciertos hechos imponible como las sucesiones hereditarias cuya base gravable es del 1% sin considerar el valor de la masa sucesoria.
- f) Existe una gran mayoría de la población cuya actividad está relacionada con el contrabando y que no paga impuestos aunque algunos de ellos ocultan sus grandes utilidades bajo el llamado “régimen tributario simplificado” que se reduce a un mínimo impuesto fijo.

Después de diez años de capitalizadas las empresas estatales hidrocarburíferas, mineras, de ferrocarriles, telecomunicación y otras que aportaban al Tesoro Nacional más del 60% de sus ingresos, los magros ingresos tributarios efectos del creciente desempleo, la corrupción y otros factores como p.ej., los altísimos plus o sobresueldos de los altos funcionarios (ministros, viceministros, asesores, jueces, fiscales, etc.) que por un monto de 40 millones de dólares cargados a los famosos fondos reservados, no pagaban el impuesto sobre el salario que figuraba en planilla, han sido los factores que desencadenaron la rebelión de la policía y de la población ante la iniciativa del gobierno de gravar aun más los bajos salarios (promedio de 250 dólares) de los dependientes del sector público, en rigor, los únicos afectados por tal medida impuesta por el Fondo Monetario Internacional.

Tenemos una débil esperanza en la rectificación de una política fiscal adecuada a la realidad boliviana así como en la reposición de un Tribunal en lo contencioso tributario colegiado y especializado en la materia que lastimosamente fue defenestrado hacen diez años siguiendo sugerencias de organismos internacionales.

C) NUEVA LEY DE REFORMA TRIBUTARIA EN COSTA RICA

Instituto Costarricense de Derecho Tributario

Costa Rica viene enfrentando una severa enfermedad fiscal desde hace muchos años. Sufragar los objetivos del desarrollo económico y social que nos hemos impuesto ha rebasado con mucho las posibilidades de nuestras finanzas. Los promotores de la reforma fiscal sostienen que nuestra sociedad se ha propuesto metas de países desarrollados con una estructura de impuesto de país en vía de desarrollo.

Así se señala que nuestra carga impositiva en relación con el PIB es de apenas un 13%.

Como referencia se mencionan países desarrollados en los que la carga tributaria está por encima del 30% de PIB.

Todo esto ha hecho que para financiar los déficit fiscales se haya recurrido repetidamente al crédito público; el pago de principal e intereses nos ha colocado en una espiral de endeudamiento que agrava año a año la situación de nuestras finanzas.

En la actualidad Costa Rica consume para la atención de los intereses de la deuda pública la tercera parte de los ingresos tributarios.

El déficit combinado del Sector Público, (déficit del Gobierno, pérdidas del Banco Central superávit del SPNT) como proporción del PIB en el año 2001 fue del 2.9%. El déficit proyectado en un escenario pasivo para el año 2006 será de 11.6% como porcentaje del PIB.

Esta alarmante situación de las finanzas públicas se ha constituido en una verdadera carlanca para el desarrollo económico y social del país pues ha detenido o imposibilitado la inversión pública y ha ejercido presión sobre la tasa de intereses; por ese motivo en el año 2001 el Ministro de Hacienda de aquel entonces Leonel Baruch pidió a un grupo de ex ministros de Hacienda que se integraran en una comisión para estudiar exhaustivamente la situación de las finanzas públicas y proponer soluciones.

La Comisión ad hoc de Ex ministros produjo bajo el título de Agenda de Transformación Fiscal para el Desarrollo un informe en el cual se hizo un análisis bastante detallado de los problemas financieros por los que atraviesa el país y concluyó haciendo una serie de recomendaciones con el propósito de resolverlos. La idea central en el informe de los Ex ministros es nivelar las cuentas del Estado de manera tal que en el 2006 el déficit fiscal haya desaparecido.

Los ex ministros propusieron una reforma total en el régimen tributario costarricense, la cual podríamos calificar por las materias que abarca y por la profundidad de los cambios como una de las más radicales en los últimos años. Los temas más importantes de esa propuesta son los siguientes: en cuanto al impuesto de renta introduce el concepto de renta universal y de renta global en sustitución del sistema cedular. En virtud de lo anterior las rentas tendrán igual tratamiento, independientemente de las fuentes que las origina y serán gravables las rentas de los residentes en nuestro territorio independientemente del país que provengan. Grava las ganancias de capital e introduce el concepto de transparencia fiscal.

En cuanto al Impuesto de Ventas o Impuesto al Valor Agregado propone su generalización de tal forma que se amplía la base y que de esta forma abarca tanto la transferencia de bienes como de servicios sustituyéndose el criterio de créditos por incorporación física por el de incorporación financiera (los créditos admisibles son los correspondientes a los impuestos pagados por los componentes contabilizados como costo del bien o servicio vendido y no únicamente los incorporados físicamente al producto).

Proponen la creación de la Agencia Nacional de Administración Tributaria que vendría a reunir en una sola unidad a la Dirección General de la Tributación, la Dirección General de Aduanas, la Dirección General de Hacienda y las Policías Fiscales.

Propone por otra parte un cambio en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios fundamentalmente en el capítulo de los Ilícitos Tributarios.

Además propone eliminar una serie de impuestos menores y crear otros.

A raíz del informe de los ex ministros, el gobierno convierte dicho informe en un proyecto de ley, que consta de siete artículos y en el cual se reforma prácticamente la totalidad de nuestra legislación financiera. Es un proyecto que consta de aproximadamente quinientas hojas en el que se proponen nuevas leyes relativas al Impuesto sobre la Renta, al Impuesto sobre el Valor Agregado, modificaciones importantes en el Sistema de Sanciones y Agencia Nacional de Administración Tributaria. Nunca en la historia legislativa de Costa Rica se ha dado un caso similar en el que se pretende mediante un solo proyecto modificar todo tipo de leyes y códigos y de paso darle solución al problema fiscal de ese momento.

Vale la pena mencionar que el Gobierno hizo una campaña muy exitosa, para crear conciencia en la sociedad sobre la gravedad del problema y la necesidad de tomar medidas urgentes y asumir ciertos sacrificios.

En vista que la reforma que se debe llevar a cabo es muy compleja, y que su estudio por los legisladores puede tomar mucho tiempo, se decidió aprobar en forma anticipada, un paquete de disposiciones de emergencia con el nombre de LEY DE CONTINGENCIA FISCAL, para afrontar los problemas del año 2003. Fue aprobada por Ley 8343 de diciembre del 2002, la cual tiene una vigencia de doce meses.

La Ley de Contingencia Fiscal

Se le llama de “contingencia fiscal”, porque busca afrontar el problema fiscal desde dos ángulos: desde el lado presupuestario, para impedir el crecimiento del gasto público y desde el punto de vista tributario, para aumentar la recaudación.

La misma tiene dos objetivos claros, en primer lugar generar nuevos recursos tributarios hasta por la suma de ₡ 65,000,000,000.00 (sesenta y cinco mil millones de colones) aproximadamente \$170 millones de dólares, y por otro lado un conjunto de acciones para disminuir el gasto con ahorro de ₡35,000,000,000.00 (treinta y cinco mil millones de colones) , sean 100 millones de dólares.

La ley señala expresamente que los nuevos recursos que se obtengan a través de ella deberán ser destinados en forma exclusiva a la disminución del déficit fiscal.

Respecto a la contingencia del gasto la orientación normativa establece medidas concretas de contención del gasto, y desarrolla mecanismos institucionales de control, reestructuración de la deuda entre el Estado y sus Instituciones Autónomas, y reducción de las pérdidas del Banco Central, así como generar informes al Congreso y al Público sobre el avance de las medidas en este sentido.

Medidas Específicas para contención del gasto

Las medidas específicas que se establecen para la contención del gasto son:

- a) Los Salarios de los funcionarios públicos superiores al millón de colones mensual no se aumentarán durante el año 2003.
- b) Establece un tope mensual máximo a los funcionarios públicos para gastos de representación.
- c) Limita la autorización de jornadas extraordinarias.

- d) Regula y limita el pago de los bonos de la deuda pública estableciendo una tasa de interés máxima igual a la tasa de inflación mas tasa LIBOR a seis meses, para las Instituciones del Sector Público no financiero.
- e) Autoriza a los Entes públicos a la venta de activos (muebles o inmuebles) no afectados al dominio público, siempre que sean ociosos, innecesarios o suntuarios, a través del procedimiento de la Ley de la Contratación Administrativa.
- iv) Redefinición de la escala salarial para los funcionarios del Área de Ingresos del Ministerio de Hacienda, con el fin de equipararla con las demás áreas de la Administración Pública.

REFORMAS TRIBUTARIAS

Las medidas tributarias de emergencia aprobadas, esencialmente se orientan a aumentar las alícuotas de los impuestos ya existentes, en porcentajes que van desde un diez hasta un ciento por ciento, salvo dos tributos que antes no existían: uno para gravar en forma directa el patrimonio de las entidades jurídicas de orden comercial y otro que se aplica como una licencia de operación para los sitios de enlace establecidos en el país, para la operación de apuestas electrónicas. Estarán vigentes durante un año, mientras se tramita una reforma general más ambiciosa. A esos recargos se les trata como impuestos separados, por razones de interés práctico, pues los existentes, con frecuencia están asignados a destinos específicos.

I.- Impuesto al Patrimonio.

Está dirigido esencialmente a las jurídicas que realizan actividades comerciales. Se aplica a razón del uno por mil sobre el patrimonio y se lleva a la práctica mediante declaraciones juradas que deberán presentar los contribuyentes. Antes no existía ningún impuesto que gravara en forma específica el patrimonio de los contribuyentes. Se incorpora la novedosa disposición de que Los representantes legales son solidariamente responsables por el impuesto.

AUMENTO DE IMPUESTO A LA PROPIEDAD DE VEHÍCULOS

Este impuesto aumenta en un 50% adicional, el impuesto que actualmente grava la propiedad de vehículos, y deben cubrirlo los propietarios de unidades cuyo valor individual sea igual o superior a siete millones de colones (17500 dólares). Se cobrará en el año 2004. Estarán exentos del impuesto las motocicletas, los vehículos de transporte remunerado de personas, y los camiones de carga, excepto los livianos.

IMPUESTO ADICIONAL A LOS CASINOS Y SALAS DE JUEGO

Este impuesto grava con una tarifa extraordinaria el impuesto ya existente a los casinos y salas de juego.

Básicamente establece una tarifa mensual que oscila entre 300 y 800 dólares por mesa de juego de acuerdo a las horas de operación de la misma.

También establece una tarifa fija de \$250 dólares mensuales por la operación de cada máquina tragamonedas. La declaración y pago de este impuesto es mensual.

IMPUESTO A LAS EMPRESAS DE ENLACE DE LLAMADAS DE APUESTAS ELECTRÓNICAS

Este impuesto nuevo grava a las empresas dedicadas a la recepción y procesamiento internacional de apuestas electrónicas. Les establece una licencia de operación o tarifa de acuerdo con el número de trabajadores que estas empleen.

Las tarifas establecidas oscilan entre 2500 y 6000 dólares mensuales

IMPUESTO ADICIONAL SOBRE BANCOS Y ENTIDADES FINANCIERAS NO DOMICILIADAS

Incrementa el gravamen ya existente, con una cuota anual de \$ 175.000.00 dólares los Bancos Off shore que operan en el país.

AUMENTO AL IMPUESTO ESPECIFICO SOBRE LAS BEBIDAS ALCOHÓLICAS

Aumenta el impuesto vigente sobre bebidas alcohólicas, mediante una tarifa específica de \$0,25 por unidad.

AUMENTO AL IMPUESTO ESPECIFICO DE LOS CIGARRILLOS

El impuesto aumenta en un 100% por un período de doce meses la tarifa del impuesto de consumo que se aplica a los cigarrillos, que ahora pasan a quedar gravados con un 180%.

AUMENTO A LOS ARANCELES DEL REGISTRO PUBLICO.

La Ley aumenta en un 100% los aranceles vigentes para inscripción de documentos en los registros públicos de propiedad, mercantil y otros.

INCREMENTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La nueva ley de emergencia establece un recargo a los gravámenes contemplados en el Impuesto sobre la Renta, los cuales tienen varios tratamientos separados según el tipo de renta, entre los cuales se pueden señalar:

Impuesto sobre utilidades de las empresas

Impuesto sobre ingresos de asalariados

Impuesto sobre dividendos

Impuesto sobre intereses de títulos valores emitidos en serie

Impuesto sobre utilidades de fondos de inversión

Impuesto sobre rentas de personas no domiciliadas.

Incremento del Impuesto sobre utilidades.

La escala del impuesto sobre utilidades de las sociedades se aumenta en porcentajes que oscilan alrededor del 20%, de tal manera que en conjunto el gravamen total ascenderá a un 36% en tanto que la escala del impuesto sobre personas físicas con actividades lucrativas se aumenta en un de manera similar y pasa a un total de un 30%.

Impuesto sobre rentas de asalariados

Incrementa el impuesto al crear una segunda escala que deban pagar los contribuyentes que reciban ingresos superiores a mil ochocientos dólares mensuales. El aumento entre un diez y un veinte por ciento, y en conjunto representa un máximo del dieciocho por ciento.

Existe un gravamen nuevo específicamente destinado afectar las pensiones otorgadas por el Estado, particularmente las que se han calificado como “de lujo” y no guardan relación con los sistemas generales de jubilación.

La escala adicional aplicable oscila entre un cinco y un veinticinco por ciento.

INCREMENTO AL IMPUESTO SOBRE DIVIDENDOS

El gravamen actual sobre dividendos tiene dos alícuotas, una del 5% para acciones que se cotizan en bolsas de comercio y otra general para todos los demás. La primera se aumenta en un uno por ciento adicional, en tanto que la segunda en un 1.5% adicional.

Impuesto sobre intereses de títulos valores emitidos en serie.

Se aumenta en un 10 % el gravamen sobre rentas provenientes de títulos valores emitidos en serie. En esa forma los títulos emitidos por bancos y entidades financieras pagarán un 8.8% por vía de retención y otros casos, un 16.5%-

Incremento sobre rentas de personas no domiciliadas.

Se establecen aumentos que oscilan alrededor de un 10% sobre la tarifa anterior, para las rentas que obtienen en el país, personas que pueden obtenerlas estando domiciliadas en el exterior. Caen en esa categoría, los pagos por utilización de patentes, marcas, derechos de autor, colocación de capitales y otros. Las tarifas vigentes anteriormente oscilan entre un 5.5% para rentas originadas en reaseguros y un 30% para situaciones no contempladas específicamente.

D) REFORMAS FISCALES

Dr. Diego Almeida Guzmán

Abogado – Consultor Tributario

A Antecedentes histórico-legislativos

La legislación tributaria positiva vigente en la República del Ecuador tiene su antecedente más próximo en la reforma fiscal integral que se dio en el año de 1989. En tal ejercicio económico entró a regir un mecanismo generalizado de retenciones de Impuesto a la Renta en la fuente, que fue complementado un año más tarde con la expedición de la *Ley de Régimen Tributario Interno*.

A partir de entonces, han sido varias las modificaciones puntuales introducidas a la citada Ley, todas concebidas en el ánimo de acoplar la normativa a las nuevas condiciones económicas imperantes en el país durante la última década, e incrementar las recaudaciones fiscales. Particular importancia tuvo la derogatoria del Impuesto a la Renta a inicios de 1999, y su sustitución por el así denominado *Impuesto a la Circulación de Capitales - ICC* que gravó a todas las operaciones y transacciones monetarias cumplidas a través del sistema financiero nacional y sus sucursales *off-shore*. La vigencia de este último fue efímera y desventurada, por las distorsiones que generó no solo en el plano económico y financiero sino también en la concreción del principio de capacidad contributiva contemplado por la Constitución del Estado. En el mes de agosto del año 2000 se restituyó el Impuesto a la Renta. La nueva etapa de aplicación del tributo se dio en el marco de la misma legislación que estuvo vigente hasta 1999, reformada en determinados aspectos que no modificaron la esencia del impuesto. No obstante, especial mención cabe hacer de la *dolarización* de la economía ecuatoriana, que implicó la desaparición del Sucre como moneda nacional y consiguiente adopción del Dólar de los Estados Unidos de América como divisa de uso obligatorio.

La modificación del régimen monetario nacional trajo consigo, en el plano fiscal, la eliminación del sistema de ajuste de estados financieros por inflación. En la práctica, ello significó la derogatoria de un mecanismo técnico-contable que por varios años otorgó a los contribuyentes ventajas en la determinación de sus obligaciones tributarias. En efecto, el artificio de la corrección monetaria de los balances contables permitía a los sujetos pasivos aprovecharse de deducciones impositivas por diferencias de cambio, en desmedro de los intereses del sujeto activo del Impuesto a la Renta.

Si bien, como queda señalado, no se presenta en el Ecuador un sostenido proceso armónico de modernización de la legislación sustantiva tributaria durante ya una década, la Administración Tributaria sí refleja cambios sustanciales. El desarrollo en este campo se inicia en el año de 1997 con la expedición de la *Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas*, que significa tal vez el hecho de mayor relevancia en el ámbito resaltado. De manera complementaria a la reestructuración administrativa, se implementaron eficientes sistemas de control en la determinación de obligaciones fiscales, en buena medida sustentados en un esquema de facturación forzosa vigilada para todos los agentes económicos.

Los controles implementados por el Servicio de Rentas Internas – SRI han redundado en importantes incrementos de la recaudación tributaria. Es así que las arcas fiscales, en el rubro de ingresos tributarios, han crecido entre los años 1999 y 2002 en un 97%, hasta llegar a

representar ahora un 12,9% del Producto Interno Bruto – PIB. De ellos, el Impuesto al Valor Agregado – IVA constituye el 62% y el Impuesto a la Renta, el 24%; la diferencia es aportada por el Impuesto a los Consumos Especiales - ICE con el 9%, el Impuesto a los Vehículos Motorizados con el 2,8% y otros de menor peso relativo con el 2,2%. Para el ejercicio económico de 2003, se prevé un crecimiento en las recaudaciones fiscales no menor del 10%.

B Consideraciones generales y reforma administrativa

La asunción de un nuevo gobierno al Poder estatal rotula el inicio del año 2003 en el Ecuador. El acontecimiento genera expectativas entre los agentes económicos tradicionales del país no tanto por el hecho mismo de la presencia de una administración novel, cuanto por estar ésta conformada por sectores socio-políticos que jamás antes tuvieron la oportunidad de dirigir los destinos del país. Sin perjuicio de lo anotado, se estima que la política tributaria nacional no sufrirá modificaciones de fondo. Se prevén sí reformas particulares que persiguen incrementar las recaudaciones fiscales demandadas para el financiamiento presupuestario público, que conforma uno de los mayores retos en la coyuntura económica del país.

De conformidad con los pronunciamientos del Régimen que inició funciones en el mes de enero de 2003, se contempla una redefinición del Presupuesto del Sector Público. El propósito es canalizar mayores recursos al área social, que por cierto ha sido la más afectada por políticas gubernamentales inconvenientes y la aguda crisis económica que atraviesa el país. En este orden de ideas es evidente que si bien la dolarización de la economía fue una decisión apropiada en las circunstancias, sus repercusiones sociales han sido negativas.

Bajo las consideraciones expuestas, durante el período 2003 – 2007 el Gobierno pretende incrementar el gasto presupuestario social del 7,7% al 12,5% del PIB, con una variación real del 63%. Esto, sumadas otras medidas de distinta naturaleza, permitiría reducir los niveles de pobreza del 51% al 38% de la población para el período ya citado; y aquellos de pobreza extrema del 25% al 10,3% en el mismo lapso. Todo ello según las expectativas gubernamentales. Para el año 2003 se contempla un crecimiento del PIB de entre el 3,5% y el 4%.

Del Plan de Gobierno enunciado por las autoridades recién nominadas se puede concluir en que la política tributaria durante el ejercicio fiscal 2003 se sustentará en los siguientes parámetros: (a) consolidación del proceso de reforma administrativa; (b) reestructuración de tarifas impositivas e incorporación de nuevos gravámenes al régimen tributario; y, (c) creación de un mecanismo impositivo simplificado aplicable a personas naturales. La instrumentación de estas medidas, huelga decir, depende salvo por la primera de la acogida que el proyecto del Gobierno tenga en la legislatura, pues requieren de la expedición de leyes en sentido formal por parte del Congreso Nacional.

Respecto de la consolidación de la reforma administrativa del Servicio de Rentas Internas – SRI, es necesario efectuar algunas puntualizaciones. Así, debe partirse del hecho cierto que esta entidad del Estado en pocos años se ha convertido en la institución pública ecuatoriana de mayor eficiencia, tanto por sus logros económicos cuanto por haber desterrado a su interior todo rezago de prácticas de corrupción. A la implementación de modernos sistemas computarizados de cruce de información de relevancia fiscal entre contribuyentes, eliminación de auditorías tributarias de campo y seguimiento constante del cumplimiento de obligaciones formales por parte de los sujetos pasivos, se sumarán durante el año 2003 acciones de control de la tributación de los sectores informales de la economía.

Cabe en este punto resaltar que el bajo peso que representan las recaudaciones tributarias frente al PIB ecuatoriano (12,9%), tiene su explicación primaria en la alta ponderación del Sector Informal en la economía nacional. De hecho, los esfuerzos ejecutados por la Administración Tributaria para obligar a los informales a tributar han logrado muy escasos resultados. Ante esta realidad evidente se prevé para este ejercicio fiscal ahondar en tales intentos. Parte medular de la política será la remisión al Congreso para aprobación de la *Ley de Creación del Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano – RISE*, que será objeto de análisis adelante en esta monografía.

Por otro lado, el Servicio de Rentas Internas – SRI se encuentra implementando a partir del mes de enero de 2003 un nuevo mecanismo de retenciones de Impuesto a la Renta en la fuente por parte del sistema financiero nacional, en los pagos, acreditaciones y créditos en cuenta que realiza la banca amparada en convenios de recaudación o de débito celebrados con sus clientes. Las retenciones proceden sobre ingresos que constituyan renta para los beneficiarios. Con ello se busca reducir el número de agentes de retención, y así simplificar los mecanismos de control del cumplimiento de obligaciones fiscales.

El origen remoto de lo expuesto en el apartado que precede puede identificarse en los magníficos resultados obtenidos a través de la concepción del régimen de control de los llamados *Contribuyentes Especiales*. Para éstos, entendidos como aquellos que por su volumen de operaciones comerciales representan en conjunto una sustancial porción de las recaudaciones tributarias totales, se prevén mecanismo de control rígidos (vía reporte mensual de sus compras y ventas), que a su vez proporcionan al Servicio de Rentas Internas – SRI una importante base de datos en las labores de cruce de información autodeclarada.

Al margen de lo expuesto, es indispensable resaltar en el hecho que la consecución de los propósitos de reforma administrativa del Servicio de Rentas Internas – SRI, y particularmente aquellos relacionados con el control de los sujetos pasivos, en algunas instancias vienen significando un rompimiento del principio de reserva de ley. En la práctica, no son pocos los casos en que las iniciativas de orden administrativo se sustentan en un abuso de la potestad reglamentaria, pues vía normativa jerárquica inferior a la ley se ha pretendido modificar y alterar el sentido legal. Esta realidad ha obligado a determinados sectores de contribuyentes a impugnar en trámite jurisdiccional ciertos actos administrativos, cuya resolución definitiva se espera para el año 2003.

Particular mención debe hacerse de la determinación del Impuesto al Valor Agregado – IVA a las compañías petroleras. Es así que por interpretaciones de ley sin fundamento alguno, la Administración Tributaria desconoce el derecho a crédito tributario consagrado por la ley en favor de éstas. Los efectos negativos de ello en el equilibrio de los contratos que las petroleras mantienen con el Estado ecuatoriano, han llevado inclusive a que las multinacionales del sector pretendan discutir la actuación del Servicio de Rentas Internas – SRI en jurisdicción arbitral bajo consideraciones de estricta relevancia financiera. Esta conforma la mejor demostración de que las arbitrariedades en la aplicación administrativa de la ley, pueden llevar al absurdo de que ellas sean resueltas en una jurisdicción del todo ajena a la tributaria, como es el arbitraje, rompiendo así principios básicos de la legislación adjetiva tributaria.

C Reestructuración de tarifas impositivas e incorporación de nuevos gravámenes al régimen tributario nacional

En el ámbito del rubro se contemplan siete medidas concretas. La primera prevé la gravación con Impuesto a la Renta de las indemnizaciones aplicables en casos de terminación de relaciones laborales, cuando las bonificaciones pagaderas excedan de aquellas dispuestas por el Código del Trabajo y demás legislación en la materia. La propuesta tiene relevancia práctica toda vez que los contratos colectivos de trabajo vigentes tanto en el Sector Privado como en el Público establecen indemnizaciones en todos los casos muy superiores a las dispuestas por la ley.

Hasta el año 2002 los ingresos percibidos por personas naturales en una suma anual de hasta US\$ 5.000 se encontraban exentos de Impuesto a la Renta. El proyecto de reforma tributaria del Gobierno busca disminuir la base de exención con miras a incrementar el número de sujetos obligados a tributar, lo cual a su vez implicaría una redefinición de las tarifas progresivas del tributo.

Las sociedades mercantiles ecuatorianas están obligadas a distribuir entre sus trabajadores el 15% de sus utilidades anuales. Aun cuando no se está ante una obligación de carácter tributario, en la práctica la obligación significa un gravamen directo sobre los resultados económicos de las compañías, por lo que en el medio empresarial el 15% de participación laboral en utilidades es tomado como parte integrante del coste fiscal sobre sus operaciones. La propuesta del Régimen busca derogar esta carga para el caso de compañías comerciales en las cuales el Estado sea el único accionista.

Una cuarta propuesta apunta a gravar con 0% de Impuesto al Valor Agregado – IVA a los servicios de energía eléctrica, medicina pre-pagada y fabricación de medicamentos. La inclusión del mecanismo de medicina pre-pagada entre los servicios sujetos a tarifa 0% previstos en la ley no significa sino un reconocimiento expreso del principio de reserva de ley, toda vez que a la fecha se aplica el gravamen cero al sector vía una interpretación reglamentaria *contra-legem*. Cabe aclarar que para aquellos bienes y servicios distintos de los gravados con 0%, la legislación prevé un 12% de Impuesto al Valor Agregado – IVA.

Para la determinación de la base imponible con el Impuesto a los Vehículos Motorizados, la legislación vigente dispone que se considerará una depreciación del 20% anual sobre el avalúo inicial del bien. En el proyecto de reforma se propone reducir el índice de depreciación, a efectos impositivos, al 10% anual para el caso de automotores de lujo. De manera complementaria a esta modificación, se plantea incrementar las tarifas de tributación respecto de aquellos vehículos de mayor valor comercial. Esta enmienda va en línea con la intención de las autoridades de frenar la importación de automotores, visto el déficit de la balanza comercial ecuatoriana.

Bajo el entendimiento de que una reforma en tal sentido implicaría imponer por primera vez en la historia tributaria ecuatoriana un gravamen sobre bienes inmuebles urbanos a favor del gobierno central, lo cual ha generado polémica en el país, el proyecto incluye una propuesta en orden a ello. Hasta ahora los solares e inmuebles ubicados en áreas urbanas están sujetos al Impuesto Predial, cuyo sujeto activo son los municipios de la respectiva jurisdicción territorial.

El nuevo impuesto aplicaría a los bienes inmuebles con superficies superiores a los doscientos metros cuadrados. La tarifa, de conformidad con el proyecto de ley, sería equivalente a la del Impuesto Predial municipal vigente, y se causaría sobre la misma base de los avalúos seccionales. Las tarifas en cita van del 3 por mil al 16 por mil, impositivos en términos anuales.

Respecto de los avalúos municipales de los predios urbanos, es necesario resaltar que los mismos reflejan distorsiones importantes. En efecto, el catastro recoge en su casi totalidad

valores alejados de la realidad comercial. Se estima que en promedio los avalúos utilizados para fines de determinación de la base imponible con el Impuesto Predial, apenas alcanzan al 10% de los precios efectivos de mercado de los bienes. Al ser así, en caso de que de manera concomitante no se emprenda en una actualización del catastro municipal, escasas serán las recaudaciones que el nuevo impuesto genere para el Presupuesto nacional.

En concordancia con lo anterior, debe resaltarse que la actualización de los avalúos necesariamente debe darse junto a una revisión integral de las tarifas de otros tributos municipales, tales como alcabalas y utilidad a la transferencia de inmuebles, por citar apenas dos. El caso es que la Ley de Régimen Municipal contempla tarifas tan altas para estos otros gravámenes, que de llegar ellos a aplicarse sobre precios reales de mercado de los bienes, los tributos adoptarían visos de confiscatoriedad. Esta realidad ha obligado a que la gran mayoría de transacciones de compra-venta de inmuebles se instrumente declarando en las respectivas escrituras públicas, precios de transferencia no mayor que los avalúos municipales, y se soporte la diferencia de precio con contratos privados.

D Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano – RISE

El RISE aplicaría a los pequeños agentes económicos que opten por él y abarca al Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado – IVA. Podrían acogerse al régimen las personas naturales que desarrollen actividades de producción y venta de bienes o prestación de servicios, siempre que sus ingresos durante los doce meses anteriores a su inscripción no superen los US\$ 100.000. Se encuentran impedidos de calificar para el RISE, entre otros, los agentes de bolsa, profesionales que requieren de título universitario para ejercer su arte u oficio, comisionistas, agentes de aduana, trabajadores en relación de dependencia, comercializadores y distribuidores de combustibles, y corredores de bienes raíces.

El proyecto contempla once categorías de pago, de acuerdo con los ingresos brutos anuales de los contribuyentes. Estas prevén cuotas mensuales de entre US\$ 5 y US\$ 120, para ingresos de US\$ 5.000 a US\$ 100.000 por año.

El Impuesto al Valor Agregado - IVA pagado por los contribuyentes del RISE en sus compras, no generaría en su favor crédito tributario alguno y en sus ventas de bienes y servicios tampoco generarían crédito tributario para los adquirentes o usuarios. Así mismo, los contribuyentes inscritos en el RISE no pagarían anticipos de Impuesto a la Renta. En sus ventas o prestaciones de servicios, no serían objeto de retención en la fuente por Impuesto a la Renta ni por Impuesto al Valor Agregado - IVA.

Los contribuyentes inscritos en el RISE emitirían notas o boletas de venta o tiquetes de máquina registradora, mas no facturas. Sin perjuicio de ello, deben solicitar facturas por sus adquisiciones. Si las adquisiciones fuesen efectuadas a otros contribuyentes del RISE, el comprador solicitaría que se le identifique en la respectiva nota o boleta de venta haciendo constar su nombre y número de Registro Unico de Contribuyentes - RUC. No tienen obligación de presentar declaraciones de Impuesto a la Renta ni de Impuesto al Valor Agregado - IVA, como tampoco de llevar contabilidad.

La mercadería en poder de los contribuyentes sujetos al RISE no amparada por comprobantes de venta válidos sería objeto de incautación, a más de las sanciones penales que correspondan por el delito de defraudación.

El Servicio de Rentas Internas – SRI se reserva el derecho de auditar las operaciones de los contribuyentes inscritos en el RISE. Si durante el proceso de verificación se detectase que el contribuyente alteró su información para la inscripción o categorización, o que no cumplió con las obligaciones que impone el Régimen, los infractores quedan sujetos a sanciones pecuniarias y clausura de sus establecimientos comerciales.

Para los contribuyentes inscritos en el RISE el proyecto prevé exoneraciones de derechos arancelarios a la importación de equipos y maquinarias, que no excedan de un valor de US\$ 50.000 y que sean utilizados exclusivamente para su propia actividad. Las maquinarias y equipos importados bajo este régimen deberían permanecer en propiedad del contribuyente RISE por un período no inferior a cinco años. En caso de transferencia de dominio de tales bienes, antes de cumplirse el período de cinco años, debe liquidarse el impuesto con los intereses y multas que correspondan. Por otro lado, las exportaciones de los productos elaborados por los contribuyentes acogidos al RISE, podrían realizarse directamente por ellos, sin que pueda exigirse la participación de ningún sistema de intermediación.

Al momento de su calificación los contribuyentes podrían regularizar su situación frente al Fisco por obligaciones de Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado – IVA de períodos anteriores, mediante la presentación de una declaración y el pago del valor que resulte de multiplicar la cuota de la categoría con la que se inscribió en el RISE, por el número de meses por los cuales no presentó declaraciones vencidas.

Para los chóferes profesionales dedicados al transporte de pasajeros y carga, que dispongan de una sola unidad de transporte, el proyecto de ley propone un régimen transitorio para la declaración y pago de su Impuesto a la Renta. Al efecto se aplicarían tarifas de entre US\$ 12 y US\$ 160 por año. Este sistema, no exime de las correspondientes retenciones en la fuente, ni de las obligaciones de expedir comprobante de venta por la prestación del servicio de transporte, así como de exigir comprobantes de venta en las compras de los bienes y servicios utilizados en la transportación.

A partir del año 2005, el chofer profesional podría optar por su inclusión en el RISE o la declaración y pago del Impuesto a la Renta bajo el régimen general, de acuerdo con su registro de ingresos y egresos. Los chóferes profesionales que dispongan de más de una unidad de transporte, deben seguir declarando y pagando el Impuesto a la Renta en el régimen general.

El régimen reseñado en párrafos anteriores ha merecido ya su aprobación en primer debate por el Congreso Nacional. Se espera su aprobación en segundo y definitivo debate para los próximos meses. El sistema lo estima conveniente el Servicio de Rentas Internas – SRI no tanto en función de las recaudaciones que generaría (US\$ 30 millones para el año 2003), cuanto porque el mismo ayudaría a gestar una mejor conciencia tributaria entre sectores de la economía ecuatoriana que jamás han aportado recursos al erario nacional. Se conceptúa como *conciencia tributaria* al convencimiento interno de cada individuo, de la obligación que tiene de entregar parte de sus ingresos al sostenimiento del Estado, en procura del bien socio-económico propio y de los otros miembros de la comunidad.

E) ORÇAMENTO DE ESTADO PARA 2003

D. Francisco de Sousa da Câmara ¹ y D. José Almeida Fernandes ²

I. Introdução

O Orçamento de Estado para 2003 adiante “OE 2003”), aprovado pela Lei 32-B/2002, de 31 de Dezembro, tem como principais objectivos: (i) a redução do défice público; (ii) a introdução de medidas para o crescimento da competitividade da economia portuguesa, evitando a adopção de reformas fiscais imediatas, designadamente sobre a tributação do património, das sucessões e doações e dos veículos automóveis; e (iii) a adopção de medidas contra a evasão fiscal.

Factor decisivo na definição do OE para 2003 foi o constrangimento orçamental decorrente da necessidade de reduzir um défice público de 4,1% em 2001 (valor claramente superior ao limite máximo definido pelo Pacto de Estabilidade e Crescimento) para 0% em 2006 (objectivo esse definido inicialmente para 2004), o qual limitou significativamente a margem de manobra para a adopção de reformas fiscais pelo Governo. No imediato, o Governo está empenhado em respeitar nos próximos exercícios o limite máximo de 3%, prevendo-se que possa atingir em 2003 um défice público de 2,4% [em 2002 o défice já foi reduzido para 2,8%].

As principais alterações à legislação fiscal, as quais são aqui objecto de análise, incidem sobre as seguintes matérias:

- a) Benefícios fiscais à Reorganização de Empresas;
- b) Regime fiscal das Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS);
- c) Zona Franca da Madeira; e
- d) Obrigações Declarativas e Substituição Tributária.

II. Benefícios fiscais à Reorganização de Empresas

Neste domínio, o OE 2003 favoreceu as operações de reorganização de empresas mas, simultaneamente, penalizou as operações realizadas entre empresas com relações especiais.

¹ Francisco de Sousa da Câmara

Professor convidado da Universidade Nova de Lisboa e

Sócio da Morais Leitão, J. Galvão Teles e Associados – Sociedade de Advogados

² José Almeida Fernandes

Associado da Morais Leitão, J. Galvão Teles e Associados – Sociedade de Advogados

Em primeiro lugar, o OE 2003 determinou a prorrogação até 31 de Dezembro de 2004 do regime especial constante do Decreto-Lei n.º 404/90, de 21 de Dezembro, o qual atribui uma série de benefícios fiscais à reorganização de empresas, visando deste modo promover o investimento e a competitividade das sociedades portuguesas.

Assim, as empresas que pretendam realizar uma reorganização (e.g., fusão, fusão/cisão, transmissão de activos, etc.) podem continuar a apresentar um requerimento formal ao Ministro das Finanças para obter isenções específicas para a realização dessa operação, tais como: (i) imposto de sisa na transmissão de imóveis; (ii) despesas com emolumentos de notariado e registo; (iii) imposto de selo relativo às operações a realizar.

Estas isenções são especialmente atractivas no caso de serem realizadas em simultâneo com outras operações fiscalmente neutras (e.g. fusões/cisões/entradas de activos e permutas de acções) ou quando os lucros tributáveis de uma sociedade possam ser compensados com os prejuízos fiscais de outras sociedades. Geralmente, neste âmbito, é necessário obter uma outra autorização do Ministro das Finanças, salvo se a sociedade absorvente ou adquirente é aquela que regista prejuízos fiscais.

Em segundo lugar, foi aprovada no OE 2003 uma autorização legislativa que permite ao Governo a criação de um benefício para a constituição de uma reserva fiscal de investimento a realizar por sociedades residentes com a produção de bens e serviços transaccionáveis internacionalmente, a vigorar entre 2003 e 2004.

Efectivamente, admite-se a concessão de um crédito fiscal de até 20% da colecta de IRC caso a sociedade realize, no prazo de dois anos a contar do exercício em que se verifique a dedução à colecta, investimentos em imobilizado corpóreo (com a excepção de imóveis e activos em que a sociedade não beneficie de direito à dedução de IVA) ou em inovação e desenvolvimento. A não realização do investimento implica a restituição da dedução à colecta acrescida de juros compensatórios (actualmente 7%), majorados em 5%. A configuração deste benefício (atribuição a sociedades residentes para promover a exportação de bens e serviços nacionais) exigiu, apesar de tudo, a submissão do mesmo à Comissão pelo que se aguarda ainda uma resposta positiva proveniente de Bruxelas.

Já no âmbito das operações entre empresas do mesmo grupo, cumpre realçar a introdução de uma importante alteração ao artigo 23.º do Código do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Colectivas (adiante “CIRC”), nos termos da qual as perdas apuradas com a transmissão onerosa de partes de capital entre sociedades com relações especiais (e.g. a detenção de 10% do capital social indicia a existência de uma relação especial), ou com residência em jurisdições de baixa tributação não são dedutíveis como custo do exercício. Mercê desta regra, as relações entre “empresas associadas” foram severamente penalizadas, o que se não justifica quando as operações respeitam as regras do mercado.

A prazo, a rigidez desta medida, para combater um planeamento fiscal agressivo no seio dos Grupos Económicos, deveria ser mitigada; pelo menos, permitindo a dedutibilidade das

perdas quando as empresas demonstrarem que as operações realizadas tiveram uma finalidade económica (i.e. não foram ditadas por meras razões de planeamento fiscal) e respeitaram as regras do mercado.

III. Regime fiscal das Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS)

No intuito de revitalizar o mercado de capitais português, designadamente o mercado bolsista, o Governo aprovou pelo Decreto-Lei n.º 228/2002, de 31 de Outubro, uma alteração ao Código do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares (adiante “CIRS”), o qual reinstituiu a isenção ou redução da tributação de mais-valias realizadas quer por pessoas singulares como colectivas com a transmissão de acções e obrigações.

A prossecução deste objectivo é reforçada no OE 2003 com a introdução de significativas alterações ao regime fiscal das SGPS, contribuindo decisivamente para a definição de uma tributação mais favorável do investimento em participações sociais.

O novo regime das SGPS isenta totalmente (100%) de tributação os dividendos distribuídos por sociedade detidas e mais-valias realizadas na transmissão de acções e quotas de sociedades por estas sociedades. As isenções de que gozam as SGPS não estão sujeitas a um requisito mínimo de participação nos votos ou capital mas unicamente a um período de detenção mínimo de um (1) ano. A transmissão de participações detidas por período inferior só pode ser realizada em determinadas circunstâncias e, neste caso, dará origem a mais ou menos-valias.

O reverso da concessão daquelas isenções de tributação traduz-se na não dedutibilidade das menos-valias realizadas e dos encargos relacionados com a aquisição das partes de capital. Logo, a futura indedutibilidade como custo fiscal dos juros de empréstimos contraídos para a aquisição de participações sociais implica uma redobrada atenção quanto à estrutura do financiamento das SGPS, (refira-se que com o OE 2003 estão agora isentas de imposto de selo a constituição e aumento de capital das SGPS), bem como à forma de prestação de serviços a sociedades detidas pelas SGPS, pois o rendimento tributável derivado dessas actividades não pode ser compensado com os custos supra mencionado. Salvo, por exemplo, se tais custos forem incorridos com a aquisição de participações detidas por um período inferior a 1 ano.

IV. Zona Franca da Madeira

A Comissão Europeia autorizou em Dezembro de 2002 a atribuição de novos auxílios para as empresas que se venham a instalar na Zona Franca da Madeira entre 2003 e 2006, designadamente a atribuição de uma redução da taxa de IRC válida até 2011.

Assim, o OE 2003 inclui uma autorização legislativa para a implementação do novo regime a aplicar a entidades licenciadas para operar na Zona Franca da Madeira, ao abrigo do qual

aquelas estão sujeitas a uma taxa de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (“IRC”) de 1% nos exercícios de 2003 e 2004, de 2% nos exercícios de 2005 a 2006 e de 3% nos exercícios compreendidos entre 2007 e 2011.

Como requisito para beneficiar do citado regime exige-se a criação de mais 5 postos de trabalho ou, caso apenas sejam criados entre 1 e 5 postos de trabalho, um investimento mínimo de € 75.000 durante os primeiros dois anos de actividade. Acresce que o benefício fiscal tem “tectos” (limites máximos) variáveis em função do número de postos de trabalho permanente criados, a saber entre 1.5 M€ para a criação de menos de 3 postos de trabalho e 125 M€ para a criação de mais de 100 postos de trabalho. Caso a matéria colectável em sede de IRC seja superior a estes valores, aplicáveis em função das situações concretas acima referidas, a empresa terá de pagar IRC à taxa normal (e.g. 30%) sobre esse excedente.

A exigência da Comissão Europeia na adopção destes critérios como requisito da atribuição de benefícios fiscais pode revelar-se decisiva para afastar a qualificação errónea da Zona Franca da Madeira como um “paraíso fiscal” e evitar despoletar a aplicação de cláusulas gerais ou específicas de anti-abuso nas jurisdições dos sujeitos passivos que realizem operações com sociedades residentes na Zona Franca da Madeira.

V. Obrigações Declarativas

Na linha das alterações introduzidas em sede de IRS pela Lei n.º 109-B/2001, o OE 2003 intensifica a atribuição de novas obrigações declarativas e de substituição tributária dos intermediários financeiros e entidades registadoras e depositárias de valores mobiliários.

Efectivamente, acentua-se a tendência de transferir obrigações declarativas e de retenção de imposto dos emitentes dos valores mobiliários para os *market makers* (instituições de crédito e intermediários financeiros), pretendendo deste modo combater a evasão fiscal, designadamente dos contribuintes não residentes, mediante a imposição de obrigações de retenção na fonte.

A Administração Fiscal está hoje consciente da premente necessidade de identificação dos beneficiários efectivos dos rendimentos de capitais (tanto dos pagamento feitos a título de dividendos como de juros), situação que até agora vigorava praticamente como “letra morta”. A obtenção de informação acerca dos investidores tem merecido uma atenção cuidada e crescente do legislador fiscal. Considerandos que foram pensados para evitar o branqueamento de capitais e a manifesta fuga ao imposto, mas que valem igualmente para o controlo dos benefícios e isenções decorrentes das Convenções de Dupla Tributação celebradas por Portugal.

Nomeadamente, a prática comum do uso de “*omnibus accounts*” nos mercados financeiros, habitualmente por sólidas razões comerciais e não meramente por meros propósitos de

evasão fiscal, tem contribuído decisivamente para a dificuldade de identificação dos beneficiários efectivos dos rendimentos.

No entanto, paradoxalmente, o Governo Português não utilizou em 2002 a autorização legislativa concedida pela Lei 16-A/2002, de 31 de Maio, para legislar sobre as denominadas operações de «lavagem do cupão» e «lavagem de dividendos». Talvez com um propósito mais moderado, o OE 2003 introduziu uma mera alteração ao CIRC mediante a qual veio atribuir às entidades registadoras e depositárias de valores mobiliários (emitidos por sociedades portuguesas e legalmente sujeitas ao registo ou depósito nos termos do Código dos Valores Mobiliários) a obrigação da retenção na fonte do imposto.

A transferência destas obrigações das “entidades emitentes” para as entidades registadoras e depositárias insere-se no propósito de combater a evasão fiscal de forma mais eficiente.

Esta situação, obrigará as entidades registadoras e depositárias não residentes a designar um representante fiscal para o cumprimento das suas obrigações legais.

No entanto, dentro da linha de preocupações voltadas para o mercado, OE 2003 veio também incluir uma outra autorização legislativa para o Governo adoptar legislação para isentar os não residentes da tributação de mais-valias realizadas com a transmissão de obrigações emitidas por sociedades portuguesas, sendo ainda de prever alterações ao regime fiscal da tributação de títulos de dívida públicos.

VI. Conclusões

A debilidade das contas públicas portuguesas limitou decisivamente a margem de manobra do Governo Português na adopção de alterações significativas à legislação fiscal. O OE 2003 foi visivelmente orientado no sentido de dar cumprimento dos critérios do défice público estabelecidos no Pacto de Estabilidade e Crescimento.

As opções tributárias foram utilizadas com prudência e não correspondem ao «choque fiscal» prometido pelos partidos do Governo antes de terem ganho as eleições parlamentares no início de 2002.

Ao fim e ao cabo, sensível à evolução da economia (tanto doméstica como internacional) e à pressão dos parceiros sociais neste início de mandato, o Governo preferiu optar por conceder pequenos estímulos ao investimento e dar sinais claros de que o combate à evasão fiscal é uma prioridade. Para apurar se esta foi a aposta certa teremos que aguardar pela sua execução, mas, desde já, podemos vislumbrar a necessidade de introduzir alterações legislativas cirúrgicas que deixem de ver nas operações realizadas entre entidades com relações especiais o traço da poupança fiscal ilegítima....

F) NOVEDADES FISCALES

Dr. Miguel Pérez de Ayala

perezaya@ceu.es

Prof. Adjunto Facultad de CC. Jurídicas y de la Administración

Universidad San Pablo CEU

El mes de diciembre del año 2002, ha sido muy prolijo en lo que respecta a las novedades fiscales para el ejercicio 2003. Así, se han aprobado diversas leyes que han reformado el sistema fiscal hasta entonces vigente, y que dada su importancia, merecen ser analizadas con detenimiento.

Básicamente, además de la reforma que todos los años se produce mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado, y de la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, (más conocida en nuestro país como “Ley carabina”), podemos hacer referencia, como decimos, a tres leyes de carácter excepcional: La Ley 46/2002, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), del Impuesto sobre Sociedades (IS) y del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (IRNR); la Ley 49/2002, por la que se regula el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo; y la Ley 51/2002, de Reforma de la Financiación Local.

Centrémonos, pues, en los aspectos más relevantes de esta nueva regulación.

Por lo que se refiere a la reforma del IRPF y del IS, la primera característica a destacar de la nueva legislación, es su, en principio, escasa relevancia, ya que tal y como reconoce la propia Exposición de Motivos de la Ley, va dirigida básicamente a reducir la carga tributaria y a producir una simplicidad en el ordenamiento hasta ahora existente. Sin embargo, desde un punto de vista crítico, habría que decir que si bien es cierto que la primera de las finalidades se ha alcanzado, el segundo objetivo mencionado, a nuestro parecer, no se ha logrado de ninguna manera; y ello, porque realmente lo único que se ha producido ha sido una mera alteración o cambio de orden técnico de los elementos del impuesto (así, por ejemplo, se han agrupado las deducciones), pero a nuestro entender, ello no ha supuesto una mayor facilidad en cuanto a la gestión del tributo se refiere.

Sí que se ha producido, en cierta manera, y en principio para lo que pudiéramos denominar rentas medianas, una bajada tributaria por este impuesto, ya que la tarifa se ha reducido. (Así, en general, una media de tres puntos, pasando el tipo inferior del 18% al 15%, y el tipo superior del 48% al 45%). Además, se ha producido también un aumento en los porcentajes de reducción sobre otro tipo de rentas (en efecto, los rendimientos irregulares, que son aquellos que la Ley entiende como percibidos en más de dos años, gozan de una reducción del 40%, frente al 30% anterior, los porcentajes de reducción respecto a determinadas rentas han aumentado, etc). En este sentido igualmente reseñable una nueva deducción por maternidad consistente en 1.200 €/año/hijo que se puede cobrar de manera anticipada mensualmente, pero que curiosamente se ha limitado a los supuestos de madres trabajadoras y respecto a hijos menores de tres años.

En definitiva, repetimos, esta disminución global de la carga tributaria tampoco supone, a nuestro entender, una reforma sustancial, ya que realmente con ello lo que se pretende es, por

un lado, acercar la carga tributaria de las personas físicas a otras normativa comunitarias y lograr así una mayor convergencia con las mismas, y por otro lado disminuir el margen de tributación existente entre las personas físicas y las personas jurídicas en nuestro país.

Sin embargo, y dada su trascendencia, creemos que hay dos puntos que merecen ser destacados en relación a esta nueva regulación:

En primer lugar, el nuevo tratamiento de las, hasta ahora, denominadas “sociedades transparentes”. Este régimen fiscal, existente hasta el 31 de diciembre de 2002, consistía básicamente en que las sociedades consideradas por el legislador vacías de actividad empresarial (por estar mayoritariamente integradas por bienes inmuebles o valores no afectos a actividad de explotación alguna), por un lado, y las sociedades de profesionales y de artistas o deportistas, por otro, debían conllevar una tributación directa en cabeza de cada uno de los socios por la parte proporcional del beneficio obtenido por la sociedad, atendiendo a su participación respectiva en la misma. Así, si en una sociedad con plena actividad empresarial, el beneficio obtenido por ésta debía tributar únicamente por el Impuesto sobre Sociedades, demorando la tributación de los socios hasta el momento en el que la sociedad repartiese los beneficios obtenidos por la vía del dividendo, en las sociedades transparentes era precisamente en el momento en el que la sociedad obtenía ese beneficio, en el que los socios tributaban directamente en su Impuesto sobre la Renta, por la parte imputable a ellos del beneficio obtenido por la sociedad.

En definitiva, este régimen no era sino una manera de “castigar” a aquellas sociedades que a juicio del legislador debían merecer un tratamiento fiscal diferente del que les correspondería por su naturaleza jurídica propia, dado precisamente que no realizaban una actividad de carácter empresarial.

Pues bien, con la nueva reforma, desaparece este régimen de transparencia y se produce una doble modificación:

Por un lado, las sociedades de profesionales, pasan a ser consideradas como sociedades ordinarias, tributando como cualquier otra, aspecto absolutamente lógico, y que se venía demandando por toda la doctrina, por las distorsiones que producía el régimen anterior.

Por otro lado, las sociedades que el legislador denomina de mera tenencia de bienes, es decir, aquellas sociedades cuyo principal activo está constituido por bienes no dedicados a una actividad empresarial, se pasan a denominar sociedades patrimoniales, tributando, en el IS, pero de acuerdo con las reglas del IRPF.

Obsérvese, que realmente, si hasta ahora el régimen de transparencia no era sino un régimen muy especial establecido por el legislador, ahora se incurre en una auténtica ficción, puesto que realmente lo que se consigue es que las sociedades patrimoniales (no olvidemos, que desde el punto de vista mercantil, estas sociedades patrimoniales son plenamente válidas, adoptando la forma ordinaria de sociedades anónimas, limitadas, etc.) tributen por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas (IS) pero prescindiendo absolutamente de sus reglas y utilizando la normativa del IRPF. En definitiva, importante distorsión que para nada contribuye a esa pretendida simplificación que antes mencionábamos.

Por otro lado, se introduce un nuevo concepto administrativo denominado “borrador de la declaración”, que a nuestro juicio puede plantear importantes problemas desde el punto de vista de los derechos del contribuyente.

Hasta ahora, en nuestro país, y no olvidemos que el IRPF es un impuesto de los llamados autoliquidativos en los que es el contribuyente el que no sólo declara, sino que cuantifica la deuda tributaria, existía la posibilidad de solicitar a la Administración Tributaria los datos que del sujeto pasivo ella tenía en su poder; ello llevaba a que el contribuyente podía conocer con exactitud sus datos fiscales, e incluso podía advertir a la Administración gestora de cualquier error, motivado, por ejemplo, por una incorrecta información por parte de una empresa, una entidad bancaria, etc. Sin embargo, ahora, se da un paso más, y se establece la posibilidad de que sea la propia Administración la que con arreglo a los datos que obran en su poder, cuantifique la deuda tributaria del sujeto pasivo, liquidándola, y haciéndosela llegar a éste, el cual, con la mera firma, da su aquiescencia a la citada declaración convirtiéndose ya en una auténtica liquidación.

Como decimos, este nuevo régimen nos plantea diversas perplejidades, ya que, fíjese que es la Administración la que realiza todos los cálculos y plasma todos los datos. Y es el sujeto pasivo, per se desconocedor de las normas tributarias, el que asiente. ¿Supone este asentimiento la confirmación de un acto administrativo? ¿Puede el sujeto pasivo, después de haber firmado la declaración, impugnarla por haber incurrido ésta en un error de hecho, solicitando incluso la devolución de ingresos indebidos? ¿El régimen existente hasta ahora de las liquidaciones provisionales que practicaba la Administración gestora frente a las autoliquidaciones practicadas por el sujeto pasivo se va a mantener igual?

En definitiva, importantes lagunas sobre una nueva regulación que, en principio, y en todo caso, debe ser loable ya que su finalidad primaria, ahorrar el costo indirecto de realizar la autodeclaración al sujeto pasivo, parece buena. Habrá que esperar a que se ponga en marcha, y por tanto al 2004 (donde se liquidará el IRPF del 2003) para analizar esos riesgos que antes veíamos u otros que puedan surgir.

La segunda de las novedades, viene marcada por la Ley 49/2002, por la que se regula el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y se aprueban los incentivos fiscales al mecenazgo. En esta nueva normativa, se trata de una manera separada e independiente el régimen fiscal de lo que pudiéramos llamar el tercer sector, frente a la regulación propia de carácter administrativo y mercantil, que se establece en otra ley distinta, ya que en el régimen anterior existía una única ley que abordaba ambas regulaciones; este aspecto otorga mayor claridad que debe ser alabada.

La Ley 30/1994, regulaba el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro, y a lo largo de su existencia produjo multitud de situaciones perplejas, desde el momento en que su regulación era en cierto modo muy restrictiva, lo que llevó, por parte de la Administración y, en la mayoría de los casos, por parte de los Tribunales, a negar la aplicación del régimen fiscal especial de exención de figuras tributarias (IS, impuestos locales, etc) a entidades que siendo claramente de carácter no lucrativo, venían desarrollando actividades que pudiéramos calificar de carácter empresarial, por una supuesta “competencia desleal” con otras entidades que realizando esta misma actividad no gozaban de una legislación supuestamente tan beneficiosa. (Así, por ejemplo, fue muy problemática la regulación respecto a las actividades de enseñanza).

La nueva ley, que, como decimos, se ocupa exclusivamente del régimen fiscal, ha dado un salto cualitativo muy importante, y amplía enormemente tanto las entidades que pueden acogerse al régimen especial, como las actividades susceptibles de beneficiarse de éste, como, por último, el contenido *per se* de este régimen de exención.

Así, en relación con las entidades susceptibles de beneficiarse de este régimen, los artículos 2 y 3 de la citada ley, regulan los requisitos de las entidades sin fines lucrativos con una previsión mucho más generosa, ampliando, por ejemplo, el concepto de “fines de interés general” necesario para enmarcarse en la propia normativa.

Respecto a las actividades susceptibles de ser encuadradas dentro de este régimen, el artículo 7 enumera una lista donde se hace referencia a doce diferentes tipos de explotación económica, en términos muy amplios, a los que se les hace susceptibles de aplicación de esta nueva normativa.

Por último, en relación a los tributos que se engloban en esta nueva regulación, en los artículos del 5 al 15, se mantiene la exención del Impuesto sobre Sociedades, los tributos locales, y, en su caso, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Para finalizar, nos referiremos a la Ley 51/2002, la cual viene a reformar el régimen de financiación de las Haciendas Locales, que estaba establecido por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre; la modificación fundamental que introduce esta nueva Ley es la de aplicar la exención del Impuesto sobre Actividades Económicas a las personas físicas y a las personas jurídicas con un volumen de ingresos anuales no superior a 1 millón de euros.

Este Impuesto sobre Actividades Económicas, constituyó desde su establecimiento, (heredero, además, de la antigua Licencia Fiscal), un impuesto anacrónico, claramente contrario a la capacidad económica, y ha levantado enormes críticas por parte de la totalidad de la doctrina tributaria que ha entrado a ocuparse de él, y todo ello por cuanto gravaba (y grava) la mera explotación o ejercicio de actividades económicas, sin tener en cuenta en ningún momento el beneficio del sujeto pasivo. Sin embargo, la jurisprudencia lo defendió y lo mantuvo a pesar de, por qué no decirlo, su absoluta inconstitucionalidad, quizás por cuanto que suponía la mayor fuente de ingresos de las Haciendas Locales.

Entendemos que esto no es sino un primer paso que debe ser continuado para llegar a la absoluta supresión del tributo. Es cierto que con ello disminuyen los ingresos tributarios de las Haciendas Locales, pero la propia ley regula unos modos complementarios de financiación, entre los cuales, quizás, el más reseñable sea la participación de las Haciendas Locales en la recaudación de los tributos estatales, lo que supone una absoluta novedad en el régimen existente hasta este momento, y un segundo paso tras la ya antigua cesión de recaudación de los tributos estatales a las Comunidades Autónomas.

IV) JURISPRUDENCIA

LOS GRANDES AVANCES DE LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA DE LOS ULTIMOS AÑOS: SENTENCIAS ESCOGIDAS

Dra. Marta Villar Ezcurra. Prof. Agregada de Derecho Financiero y Tributario

E-mail vilezc@ceu.es

En este segundo Boletín informativo, continuamos con nuestra selección de la doctrina del Tribunal Constitucional español (TC) y del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE). En esta ocasión, por lo que respecta al Tribunal Constitucional, abundaremos en los principios generales, refiriéndonos en particular al principio de igualdad. Trataremos también del derecho a la tutela judicial efectiva y del derecho a no declarar contra sí mismo, que ha tenido una importancia radical en la aplicación de los procedimientos tributarios, en particular, en los procedimientos de comprobación inspectora e imposición de sanciones. Completaremos la doctrina sobre el derecho a no autoinculparse con la configuración que del mismo hace el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH). No se olvide que sus pronunciamientos resultan de gran relevancia para el Derecho comunitario, dado que la Unión Europea ha de respetar “los derechos fundamentales tal y como se garantizan en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos (...), y tal y como resultan de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros como principios generales del derecho comunitario” (art. 6.2. TUE).

Por su parte, una vez sintetizada la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que viene a configurar el status del ciudadano-contribuyente en el ámbito de la Unión Europea (para más información puede consultarse, M. VILLAR EZCURRA y P.M. HERRERA MOLINA, “Aportaciones del Derecho comunitario al Estatuto del contribuyente”, *Quincena Fiscal* núm. 10/1999, pp.9-30), vamos a referirnos, en esta ocasión, al asunto **Leur-Bloem**, buena muestra de cómo el Tribunal comunitario está creando un Derecho comunitario tributario tópico, al estilo anglosajón.

Como novedad, introducimos en el texto de nuestro comentario, los enlaces de acceso a las páginas web de ambos Tribunales, constitucional ([enlace TC](#)) y comunitario ([enlace TJCE](#)) a fin de facilitar la consulta del texto completo de las sentencias consideradas.

No obstante, queremos advertir que la versión informática de los textos de las Sentencias del Tribunal Constitucional (los cuales pueden sufrir alguna modificación previa a la publicación oficial de las Sentencias) se ofrece gratuitamente en Internet con fines exclusivamente informativos. En el sistema de búsqueda, basta con introducir los datos de identificación de la sentencia de **número y año**, que suministramos en nuestro comentario. Las Sentencias se publican en el Boletín Oficial del Estado y en la recopilación Jurisprudencia constitucional, editada conjuntamente por el TC y el BOE, cuyo texto impreso prevalece en caso de divergencia con la versión electrónica. También la versión electrónica de los textos del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se pone gratuitamente a disposición en Internet para información del público, aunque la versión definitiva de estos textos se publica en la “Recopilación de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal de Primera Instancia” que es la única auténtica y prevalece en caso de divergencia con la versión electrónica.

Comentarios a las Sentencias más recientes de ambos Tribunales, pueden encontrarse a través de la web del Instituto de Estudios Fiscales (www.ief.es), posteriormente publicados en la Revista Crónica Tributaria. Abrimos en el presente texto un hipervínculo que permite acceder a los comentarios de las sentencias citadas identificado como “LOC. COMENTARIO”.

También la web del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (enlace TEDH) permite el acceso a su jurisprudencia, aunque deben hacerse iguales advertencias respecto a la versión informática que ofrece Internet exclusivamente en francés o inglés.

Doctrina del Tribunal Constitucional español

Respecto al principio de **igualdad**, el TC ha delimitado su contenido de forma diferente desde la formulación del artículo 14 CE (igualdad ante la ley y no discriminación) y 31.1 CE (igualdad, como criterio de inspiración -junto a otros- del sistema tributario), pues no tienen el mismo alcance, ni poseen la misma eficacia (**STC 19/1987**). Es suficientemente conocida la doctrina sobre el artículo 14 CE, según la cual son constitucionalmente admisibles desigualdades no arbitrarias que tengan fundamento razonable y sean proporcionadas, doctrina que se ha aplicado en diversas ocasiones al ámbito tributario. Quizás, el caso más emblemático sea la anulación del sistema de tributación acumulada obligatoria en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, con el argumento de que la ley tributaria no puede hacer distinciones en función de la situación personal de los sujetos o las relaciones existentes entre ellos cuando no son elementos determinantes del impuesto (**STC 45/1989**), pero también queremos traer aquí la sentencia en la que el TC entendió que la diferenciación entre pensiones de invalidez permanente de la Seguridad Social (exentas de imposición) y las de los funcionarios (no exentas) vulneraba el principio de igualdad, al carecer de una justificación objetiva, razonable y proporcionada (**STC 134/1996**). En casos más recientes, pero con carácter continuista (**STC 239/2001** y **240/2002**), se ha negado a las Administraciones Públicas la invocabilidad del principio de igualdad y en general la titularidad de derechos fundamentales invocables en amparo constitucional en la **STC 69/2002** ([LOC. COMENTARIO](#)). También se ha afirmado en la **STC 210/2002**, ante un caso de vulneración del derecho de igualdad en la aplicación de la ley, que éste exige la acreditación de un *tertium comparationis*: alteridad, identidad de órgano judicial y ausencia de toda motivación que justifique el cambio de criterio ([LOC. COMENTARIO](#)). De ahí que, si el mismo órgano judicial dicta dos sentencias distintas sobre supuestos sustancialmente idénticos relativos al mismo recurrente, sin razonar el cambio de criterio, no se lesiona el principio de igualdad, al faltar la nota de alteridad, pero sin embargo se lesiona la **tutela judicial efectiva**, como se ha considerado en la **STC 229/2001** ([LOC. COMENTARIO](#)).

Se ha discutido, en relación con determinadas normas de Derecho Tributario, si afectan o no a la **tutela judicial efectiva**. Según el Tribunal Constitucional, en una sentencia que ha sido muy criticada por los argumentos utilizados para justificar la reducción de sanciones a cambio de renunciar al derecho a acudir a los tribunales (**STC 76/1990**), no infringen este derecho, ni el requisito de renuncia expresa a toda acción de impugnación para obtener la condonación graciable de sanciones, ni la configuración de la conformidad del contribuyente como criterio para la graduación de sanciones. Advierte la **STC 36/2000**, que tampoco resulta vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva ni el de la personalidad de la sanción, si se embargan las cuentas corrientes de un contribuyente por las deudas tributarias del IRPF de su cónyuge, al tratarse de un embargo de bienes gananciales para el pago de deudas de la unidad familiar. Sólo puede resultar vulnerada la tutela judicial efectiva en los procesos judiciales no en los administrativos, aunque es posible que el artículo 24.1 CE resulte vulnerado por actos dictados por órganos no judiciales pero sólo “en aquellos casos que no se permita al interesado, o se

dificulte, el acceso a los Tribunales” ([LOC. COMENTARIO](#)). Sí resulta vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva, cuando se omite en las sentencias penales la declaración de hechos probados, pues tal omisión impide que las resoluciones se consideren motivadas. Como ha declarado la **STC 131/2000**, la ausencia de declaración de hechos probados impide el control jurisdiccional de la decisión, que constituye una de las finalidades que garantiza el deber de exteriorizar el fundamento de la decisión ([LOC. COMENTARIO](#)). También, se ha considerado (**STC 127/2002**) que se infringe este principio a propósito de los recargos legales, en concreto del recargo del 50% por presentación extemporánea y espontánea de autoliquidación, pues declarada su naturaleza sancionadora, se han inaplicado de las garantías procesales propias de los actos de naturaleza sancionadora del artículo 24.2 CE ([LOC. COMENTARIO](#)).

Refirámonos ya a la última de las cuestiones que queríamos abordar, del orden tributario sancionador. Desde la **STC 18/1981**, el Tribunal Constitucional ha fundamentado la aplicación de los principios fundamentales del orden penal a los procedimientos tributarios de imposición de sanciones, en el *ius puniendi* del Estado, que justifica una identidad sustancial entre infracción administrativa y delito. Aunque, la consecuencia inmediata de esta afirmación sea la aplicación de las garantías procesales establecidas en el artículo 24.2 de la Constitución a los procedimientos administrativos sancionadores, se ha matizado el trasvase de los principios penales a los principios administrativos sancionadores. En particular, por lo que se refiere al **derecho a no confesarse culpable** ha establecido nuestro TC, tajantemente, que “no puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en cualesquiera sanciones, sean penales o administrativas en general o tributarias, en particular, pues el ejercicio del *ius puniendi* en sus diversas manifestaciones está condicionado por el art. 24.2 CE al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones” (**STC 76/1990**) y que “no puede suscitar duda que el derecho a no declarar contra sí mismo, en cuanto garantía instrumental del derecho de defensa al que presta cobertura en su manifestación pasiva, rige y ha de ser respetado, en principio, en la imposición de cualesquiera sanciones administrativas sin perjuicio de las modulaciones que pudiera experimentar en razón de las diferencias existentes entre el orden penal y el Derecho administrativo sancionador” (**STC 195/1995**). Esta afirmación general se concreta para el ámbito tributario en la **STC 76/1990**, donde se afirma que “la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular”. Según esta Sentencia, los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente; situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la “declaración” comprendida en el ámbito de los artículos 17.3 y 24.2 CE. Cuando el contribuyente aporta y exhibe los documentos contables no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad. No es, pues, para el Tribunal Constitucional español inconstitucional, la obligación de aportar o exhibir documentos durante el procedimiento de comprobación e inspección, aunque pueda finalizar con una imposición de sanciones. En sentido distinto, como veremos, se ha pronunciado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

El Tribunal Europeo de los Derechos Humanos

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) también ha declarado aplicable al ámbito de las infracciones y sanciones administrativas -incluidas las tributarias- el derecho a no declarar contra sí mismo.

Pero la sentencia ***Saunders*** (STEDH de 17 de diciembre de 1996, *Saunders v. United Kingdom* ([LOC. SAUNDERS](#))) fue especialmente significativa por la claridad con que formuló este derecho, fundamentándolo en la presunción de inocencia. Se declaró contrario al artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, el hecho de que en el procedimiento sancionador pudieran tomarse en consideración pruebas, documentos, etc., que hubiesen sido obtenidos en el seno de otro procedimiento anterior bajo la amenaza de sanción. Así, se afirmó que “las exigencias generales de justicia contenidas en el artículo 6, incluyendo el derecho a no declararse culpable se aplican en todos los procesos penales en relación con los delitos sin distinción, desde el más simple al más complejo. No cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal. Es necesario advertir que de acuerdo con la legislación aplicable, la declaración obtenida bajo medios coactivos (...) no puede, como regla general, ser alegada como prueba en el posterior juicio de la persona interesada. Además, el hecho de que las declaraciones fuesen realizadas por el solicitante antes de ser acusado no impide que su uso en las actuaciones penales constituya una violación del derecho”.

El criterio de la sentencia resulta de máxima importancia, al impedir la intercomunicación de pruebas entre el procedimiento sancionador y otros procedimientos administrativos previos. Por otra parte, ha de tenerse en cuenta, que fundándose este derecho en la presunción de inocencia, ésta ha sido reconocida también por el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (STJCE de 18 de octubre de 1989, *Orkem v. Commission of the European Communities*, C-374/87, Rec. 3283).

Doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

La construcción del Derecho comunitario tributario se ha edificado sobre la creación jurisprudencial, y sólo, en una fase ulterior, sobre la base de un Derecho positivo en el que las Directivas constituyen el cauce normativo de la “armonización fiscal”. Debido a esta circunstancia, los sistemas jurídicos de los Estados miembros de la Unión Europea han tenido que esforzarse por dar cabida al principio del precedente, que se ha ido introduciendo, precisamente, por la acción del TJCE, pudiendo afirmarse que estamos más ante un Derecho tópico que de construcción dogmática.

Buena muestra de ello es la sentencia dictada en cuestión prejudicial de interpretación en el **asunto *Leur-Bloem*** (STJCE de 17.7.1997, C-28/95, Rec. 1997, pág. I-4161), a propósito de la **cláusula anti-fraude** contenida en la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990 (DOCE L 225, de 20.8.1990), reguladora de un régimen fiscal común para las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. Tanto los comentaristas de la Directiva como los de la sentencia coinciden en afirmar, su inspiración de las doctrinas americanas del *business purpose* ([LOC. LEUR-BLOEM](#))

La Directiva comunitaria persigue la eliminación de los obstáculos fiscales a la adaptación de las empresas al mercado común, y, para ello, establece unas normas fiscales neutras que se concretan en un régimen de diferimiento hasta su realización efectiva, para la tributación de las plusvalías que las operaciones de reestructuración hagan aflorar. Como cláusula anti-fraude, el artículo 11 contempla la posibilidad de los Estados miembros no aplicar los beneficios de la

Directiva cuando la operación cubierta tenga por objetivo el fraude o la evasión fiscal, afirmando que **el que la operación no se efectúe por motivos económicos válidos constituye una presunción de fraude o evasión fiscal**.

A diferencia de la Directiva matriz-filial (Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, DOCE L 225, DE 20.8.1990), en la que la cláusula anti-abuso (artículo 1.2) se remite a la legislación nacional de los Estados miembros al disponer que “la presente Directiva no será obstáculo para la aplicación de las disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes o abusos”, la cláusula anti-abuso de **la Directiva de fusiones**, introduce un concepto jurídico indeterminado, la noción de “motivo económico válido” como presunción de fraude y además pone de manifiesto diferencias de terminología (utiliza el término de *fraude o evasión fiscal*) e incluso de culturas jurídicas, pues según un uso bastante extendido en España, “evasión” se contrapone a “elusión” entendido como equivalente a fraude a la ley tributaria.

La diferencia de redacción no ha de interpretarse en el sentido de que concede a los Estados miembros una facultad ilimitada para aplicar sus propias disposiciones internas en esta materia, sino que sólo pueden hacerlo en los términos de la Directiva, so pena de generar una conducta de incumplimiento de Estado en términos de Derecho comunitario.

La sentencia afirma que el régimen de diferimiento “se aplica indistintamente a todas las operaciones de fusión, de escisión, de aportación de activos y de canje de acciones, abstracción hecha de sus motivos, ya sean éstos financieros, económicos o puramente fiscales” (párrafo 36) y que el concepto “motivo económico válido” es comunitario, pues “cuando una normativa nacional se atiene, para resolver una situación interna, a las soluciones aplicadas en el Derecho comunitario, con objeto, especialmente, de evitar la aparición de discriminaciones de nacionales propios o, como sucede en el procedimiento principal, de eventuales distorsiones de competencia, existe un interés comunitario manifiesto en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o los conceptos tomados del Derecho comunitario reciban una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tengan que aplicarse” (párrafo 32).

De ahí que, para comprobar si la operación contemplada persigue un objetivo de estas características, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de la misma, siendo jurisprudencia reiterada que tal examen debe ser susceptible de control jurisdiccional (párrafo 41). “Los Estados miembros pueden establecer que el hecho de que estas operaciones no se hayan efectuado por motivos económicos válidos constituye una presunción de fraude o de evasión fiscal” (párrafo 40), pero el recorte al poder de decisión de los Estados miembros es claro, pues al incorporar a sus ordenamientos internos la cláusula antifraude de la Directiva, deben respetar el principio de **proporcionalidad**, que se enuncia como sigue: “A falta de disposiciones comunitarias más precisas relativas a la aplicación de la presunción prevista en la letra a) del apartado 1 del artículo 11, corresponde a los Estados miembros determinar, respetando el principio de proporcionalidad, las modalidades necesarias al objeto de aplicar esta disposición” (párrafo 43).

Considera además, la sentencia que “una operación de fusión por canje de acciones que sólo persiguiera tal objetivo (ventaja puramente fiscal, como lo es la compensación de pérdidas) no puede constituir un motivo económico válido en el sentido de este artículo” (párrafo 47). En el **fallo de la sentencia** queda asentada la siguiente doctrina: “El artículo 11 de la Directiva 90/434 debe interpretarse en el sentido de que, para comprobar si la operación contemplada

tiene como objetivo principal, o como uno de sus principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal, las autoridades nacionales competentes deben proceder, en cada caso, a un examen global de dicha operación. Tal examen debe ser susceptible de control jurisdiccional. Conforme a la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la Directiva, los Estados miembros pueden establecer que el hecho de que la operación contemplada no se haya efectuado por motivos económicos válidos, constituye una presunción de fraude o de evasión fiscal. A ellos les corresponde determinar los procedimientos internos necesarios para tal fin, respetando el principio de proporcionalidad. No obstante, el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones fiscales”, basándose en criterios como que la empresa dominante explote por sí misma una empresa, que exista una integración duradera, desde el punto de vista financiero y económico, en una misma entidad, de la actividad empresarial de dos sociedades o el hecho de que una misma persona física, que era socia única y directora de las sociedades dominadas, pase a ser socia única y directora de la sociedad dominante, “excedería de lo necesario para evitar dicho fraude o evasión fiscal e iría en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva 90/434”, que consiste precisamente en establecer normas fiscales neutras respecto a la competencia y evitar que las operaciones contempladas se vean obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros”.

Finalmente, el Tribunal declara que el concepto de motivo económico válido con arreglo al artículo 11 de la Directiva debe interpretarse en el sentido más amplio de la búsqueda de una ventaja puramente fiscal, como compensación horizontal de pérdidas. Hay autores para los que esta sentencia no es sino continuación de la doctrina del asunto **Denkavit (STJCE de 17.10.1996**, As. ac. C-283/94, C-291/94 y C-292/94, Rec. 1996, pág. I-5063), en el que el Tribunal, resolviendo una cuestión prejudicial de interpretación de la Directiva 90/435/CEE sobre matrices y filiales, enunció el principio de interpretación restrictiva de las cláusulas antiabuso de las Directivas.

Piénsese en que **existen conceptos que son autónomos, propios del Derecho comunitario**, en los que la interpretación interna no debe ni puede separarse de las interpretaciones que de los mismos efectúe el Tribunal comunitario. Incluso existe una terminología propia de las normas comunitarias europeas. En otras palabras, algunas de las nociones jurídicas nacen en el Derecho Comunitario (exacción de efecto equivalente, medida de efecto equivalente, ayuda de Estado, etc.) y otras, aunque son comunes a los sistemas jurídicos de los Estados miembros tienen necesariamente un significado y un sentido distinto al que le darían cada uno de ellos (imposición interior no discriminatoria, descuento a efectos del IVA, rama de actividad, la misma noción de Estado, o el concepto de elusión fiscal).

El TJCE tiene en cuenta al precisar estos conceptos las exigencias de la aplicación uniforme del Derecho Comunitario, de manera que delimita su contenido sin reenvío expreso al Derecho de los Estados miembros, concretando autónomamente su sentido y alcance. Deben por ello, los sistemas nacionales “integrar” tales “precisiones conceptuales” en sus propios sistemas jurídicos y en sus propias “categorías dogmáticas”.

Como consecuencia de la sentencia **Leur-Bloem**, la norma española que incorporó la cláusula antiabuso de la Directiva encontró nueva redacción. Se trata del artículo 110.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que según la redacción operada por la Ley 14/2000 dispone que “no se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, **el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos**, tales como la

reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con una mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal”, disposición polémica en su interpretación y en su aplicación práctica. La ausencia de motivo económico válido ¿genera automáticamente la exclusión del régimen especial previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades o bien, opera como presunción de fraude?

Ha afirmado el profesor PALAO TABOADA que “como es característico de una doctrina elaborada judicialmente en un sistema de *common law*, la del *business purpose* tiene muy diversos aspectos y manifestaciones difícilmente abarcables en una definición abstracta. Su ámbito de aplicación es, en líneas generales, el de la simulación y el fraude a la ley. Cabe afirmar, sin embargo, que no ha prevalecido una versión expansiva de dicha doctrina. Por consiguiente, en la medida en que se encuentre en ella el origen de la noción de “motivos económicos válidos” de la Directiva 90/434 y de la norma española anti-abuso, y pueda utilizarse como elemento interpretativo, la doctrina del *business purpose* no presta mucho apoyo a una interpretación amplia de tal noción. Esta actitud restrictiva respecto a la aplicación de las cláusulas anti-abuso tiene reflejo en la jurisprudencia del TJCE. El inciso segundo del artículo 110.2 LIS debe ser entendido como una presunción *iuris tantum* de la existencia de “fraude o evasión fiscal”. Este carácter de la presunción significa que, pese a la ausencia *prima facie* de motivos económicos válidos cabe demostrar que la operación no tiene como finalidad el fraude o la evasión. Esta posibilidad no está excluida por la sentencia *Leur-Bloem*, y se puede entender en el sentido de que la comprobación de la ausencia de motivos económicos válidos se identifica con la demostración del carácter fraudulento de la operación. Éste existe, aparte de en el improbable supuesto de que la operación constituya una infracción tributaria, cuando es simulada o se realiza en fraude de ley, es decir, cuando su causa es falsa o distinta de la que es propia de tal operación. Hay que tener aquí en cuenta, por un lado, la finalidad organizativa de las fusiones y escisiones, en cierto modo instrumental, y, por otro, la libertad de decisión que tiene que reconocerse al empresario” (C. PALAO TABOADA, “Los motivos económicos válidos” en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales”, *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 235, 2002, pp. 67-68).

El nuevo concepto de “motivo económico válido” y de “mera ventaja fiscal” ha encontrado su eco en la doctrina administrativa, según se deduce de las Resoluciones de la Dirección General de Tributos a las consultas formuladas por los contribuyentes. La ya puesta en marcha Reforma de la Ley General Tributaria española, modificará las técnicas de lucha contra el fraude y si nos fijamos en lo que se expone en el Informe sobre el Borrador de Anteproyecto de la Nueva Ley General Tributaria, emitido por la Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria ([acceso al Informe](#)) nos encontramos con la siguiente afirmación: “en cuanto al fraude de ley se ha recogido, con ciertos matices, una de las propuestas contenidas en el Informe 2001, en concreto, la que propugna la necesidad de regular esta figura y de hacerlo a través de la cláusula antiabuso. Así, se entiende que existe abuso en la aplicación de la norma tributaria cuando los sujetos no realizan el hecho imponible del tributo o consiguen una minoración en su cuantía mediante actos o negocios inusuales y que no persiguen ningún motivo económico válido distinto del mero ahorro fiscal. Se establece, expresamente, la necesidad de un expediente especial para la declaración de esta situación de abuso. Por último, las consecuencias de esta declaración consisten en la exigencia del tributo dejado de ingresar o en la restitución de las devoluciones indebidamente obtenidas, con exigencia de intereses de demora, pero no de sanciones” (p.15). Con independencia de las consideraciones a la doctrina alemana o a otras circunstancias que puedan haber fundamentado estos cambios ¿no es ésta una buena muestra del impacto de la doctrina jurisprudencial comunitaria en el ordenamiento tributario general?

V) UNION EUROPEA

INTRODUCCIÓN AL DERECHO COMUNITARIO (II)

Dra. Amparo LOZANO MANEIRO

Profesora Adjunta de Derecho Comunitario.

E-mail: lozman@ceu.es

INTRODUCCIÓN AL SISTEMA INSTITUCIONAL: LAS INSTITUCIONES Y LOS ÓRGANOS COMUNITARIOS

1.- El modelo originario cuatripartito.

El original cuadro institucional que los legisladores comunitarios pusieron al frente de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero comprendía cuatro Instituciones: la Alta Autoridad – que luego pasará a llamarse Comisión -, el Consejo de Ministros, la Asamblea - y el Tribunal de Justicia. Esta primera Comunidad, ya desde sus orígenes extraño híbrido de Estado y Organización internacional clásica, rompió con el tripartidismo clásico e introdujo una Institución que representa los intereses de la propia Comunidad- la Alta Autoridad-, contrarrestando, así, el poder del Consejo, a quien corresponde la defensa de los intereses de los Estados miembros.

Las otras dos Comunidades - CEEA y CEE - creadas en 1957 reprodujeron el mismo esquema institucional, de manera que cada una de ellas contaba con un Consejo de Ministros y una Comisión propios, mientras que la Asamblea y el Tribunal de Justicia eran comunes a las tres; así lo estableció el Convenio relativo a ciertas Instituciones comunes a las Comunidades Europeas de 25 de marzo de 1957, suscrito contextualmente con los dos nuevos Tratados de Roma.

La unificación de las dos Comisiones con la Alta Autoridad y de los tres Consejos se decidió años más tarde con el Tratado de Fusión de 8 de abril de 1965 mediante el que se constituyen una Comisión única y un Consejo único. En todo caso, esta unificación se refiere sólo a las Instituciones, no a las Comunidades que de hecho siguieron siendo independientes y regidas cada una de ellas por su propio Tratado. La unificación de las Instituciones es, pues, sólo orgánica, no funcional, de manera que Comisión y Consejo mantienen las competencias que les otorgan los tres Tratados; competencias diferentes en cuanto a contenido y condiciones de ejercicio. De hecho, las competencias de las Instituciones varían notablemente según los Tratados. El TCECA atribuye poderes decisorios y legislativos a la Alta Autoridad, que es responsable ante la Asamblea, creando así un modelo basado en el binomio Asamblea- Alta Autoridad asimilable a un modelo de tipo parlamentario. En los Tratados de Roma, en cambio, la Comisión no posee poder legislativo, por lo que el funcionamiento reposa en la trilogía de Parlamento, Comisión y Consejo, aunque, con un evidente mayor peso del Consejo, es decir, de la instancia intergubernamental.

La unificación de las Comunidades es uno de los temas pendientes de reforma.¹ Fue planteada como objetivo final ya por el Tratado de Fusión, sin que hasta la fecha se haya llevado a cabo. La desaparición de la CECA, cuyo Tratado expiró el 1 de julio de 2002, hace más fácil y más urgente unificar las dos Comunidades restantes en aras a la simplificación y clarificación de los Tratados haciendo más comprensible el sistema.

La organización institucional de las Comunidades se inspira en los modelos estatales, pero, los corrige con el fin de permitir la expresión de los intereses supranacionales, es decir, los intereses de la propia Comunidad y hacer así posible un funcionamiento que no puede ser idéntico al de los Estados. Sobre esto volveremos más adelante, ahora conviene anticipar que la ruptura con el modelo tradicional tripartito no se traduce sólo en la existencia de cuatro instituciones, sino también, en que las competencias que cada uno de los Tratados atribuyen a las Instituciones no corresponden exactamente a las de los poderes estatales. Esas competencias, además, no son siempre las mismas, pues la relación entre las diferentes Instituciones y el papel que cada una de ellas desempeña asume contenidos diferentes en función del tipo de decisión que se debe adoptar y del procedimiento legislativo aplicable. Por otra parte, no es fácil definir la estructura institucional comunitaria de una manera definitiva, porque ha sufrido progresivas modificaciones a lo largo de la historia de la Comunidad, y, por tanto, las competencias de las Instituciones han ido evolucionando a medida que avanzaba el proceso de integración, de manera que el actual sistema institucional no es exactamente el mismo que el que introdujeron los fundadores de las primeras Comunidades.

2.- El sistema institucional actual

La característica principal del sistema actual es el marco institucional único ya que, a raíz de la reforma del Tratado de la Unión Europea (TUE) y de la creación de la Unión Europea, las Instituciones comunitarias lo van a ser también de la Unión. Sin embargo, las competencias de las Instituciones en los pilares intergubernamentales son sustancialmente distintas de que las que ostentan en el ámbito comunitario. De nuevo hay que hacer referencia a la unidad orgánica y diversidad funcional, pero ahora como resultado de la tensión entre el modelo de cooperación (intergubernamental) y el modelo de integración (comunitario) que caracteriza la actual fase de desarrollo de la Unión Europea. El TUE, en todo caso, supuso también otras reformas que afectan al anterior sistema.

2.1. La reforma del Tratado de la Unión Europea

El TUE introduce importantes cambios en la estructura institucional comunitaria. Eleva a cinco el número de las Instituciones comunitarias, prevé la existencia de un marco institucional único para las entonces tres Comunidades y la nueva organización- la Unión Europea-, y crea ex novo una estructura capaz de gestionar la unión económica y monetaria, el gran objetivo de ese nuevo Tratado. Todo ello hace que el actual sistema sea más complejo que el anteriormente descrito.

a) La quinta institución

¹Tal es el sentido de la Declaración nº 23 aneja al Tratado de Niza en la que se establece que: “ La simplificación de los Tratados con el fin de clarificar y facilitar su comprensión” es una de las cuestiones que deberán abordarse en la reforma prevista para el 2004.

A ese primer esquema institucional cuatripartito el TUE añade como quinta institución el Tribunal de Cuentas, hasta entonces considerado como órgano. El TUE lo eleva a rango de Institución al modificar el art.7 del TCE en el que se establece que:

“La realización de las funciones asignadas a la Comunidad corresponderá a:

- un PARLAMENTO EUROPEO
- un CONSEJO
- una COMISIÓN
- un TRIBUNAL DE JUSTICIA²
- un TRIBUNAL DE CUENTAS

Cada institución actuará dentro de los límites de las competencias atribuidas por el presente Tratado.

2. El Consejo y la Comisión estarán asistidos por un Comité Económico y Social y por un Comité de las Regiones, con funciones consultivas”.

El *Tribunal de Cuentas* fue creado por el Tratado de Bruselas de 22 de julio de 1975 y entonces no se le otorgó rango de Institución, no obstante el propio Tribunal se autoconsideró, ya desde sus inicios, con rango cuasi- institucional. El TUE asume esa interpretación, que la doctrina compartía, al mencionarlo en el art.7 junto a las cuatro Instituciones originarias. Sin embargo, los poderes del Tribunal no se han visto sustancialmente aumentados por lo que esta modificación de la estructura institucional no altera en el fondo la anterior distribución de competencias entre las Instituciones. El Tribunal está formado por 15 miembros que ejercen sus funciones con absoluta independencia. Son elegidos entre personalidades que pertenezcan o hayan pertenecido en sus países a las Instituciones de control externo o que estén calificados para esa función y ofrezcan absolutas garantías de independencia. Son nombrados por el Consejo, previa consulta al Parlamento, por un período de seis años y su mandato es renovable. De entre ellos eligen un Presidente cuyo mandato es de tres años, siendo también renovable. La misión del Tribunal es la de fiscalizar y controlar las cuentas de las Comunidades por lo que examina los ingresos y los gastos de todos los órganos e Instituciones comunitarias. Se trata de un control externo, no político³ y a posteriori, que debe llevarse a cabo en función de los criterios de legalidad, regularidad y buena gestión financiera. Ese control se plasma en el Informe Anual que el Tribunal debe elaborar al final de cada ejercicio y que se publica en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas (DOCE). Las reformas de Maastricht y de Amsterdam han aumentado la función de control del Tribunal disponiendo que deberá presentar al Parlamento y al Consejo una declaración sobre la fiabilidad, regularidad y legalidad de las operaciones examinadas.

² En 1988, a raíz de la reforma de los Tratados llevada a cabo por el Acta Única Europea (1986) se creó el Tribunal de Primera Instancia (TPI) como Tribunal agregado al ya existente, aunque con independencia judicial. Frente a las decisiones del TPI cabe recurso de casación ante el TJCE. El Tratado de Niza, además de constitucionalizar el TPI introduciendo su regulación en el Tratado, prevé la posibilidad de crear Salas Jurisdiccionales que aligerarán ulteriormente el trabajo de ambos Tribunales.

³ El control externo de carácter político corresponde al Parlamento que lo ejerce sobre la Comisión a quien está confiada la ejecución del Presupuesto comunitario. El Parlamento debe, un año después de cerrado el ejercicio presupuestario, proceder a la aprobación de la gestión del presupuesto o descargo del presupuesto.

b) El marco institucional único y el Consejo Europeo

Mayores repercusiones conlleva la creación de un marco institucional único para toda la Unión Europea. Ésta engloba la tres Comunidades existentes hasta entonces y los dos nuevos niveles de cooperación intergubernamental: Política Exterior y de Seguridad (PESC) y la Cooperación en Asuntos de Justicia e Interior - Cooperación policial y judicial penal, a partir de la reforma del Tratado de Ámsterdam- (CAJI). La Unión Europea está, pues, formada por tres niveles o pilares de naturaleza diferente, pero los tres forman un todo único en la medida en que comparten el mismo marco institucional, pues los dos nuevos pilares intergubernamentales no cuentan con Instituciones propias. En efecto, el artículo 3 TUE dispone que:

”La Unión tendrá un marco institucional único que garantizará la coherencia y continuidad de las acciones llevadas a cabo para alcanzar sus objetivos, dentro del respeto y del desarrollo del acervo comunitario”.

Ahora bien, el marco institucional único no impide que las competencias de las Instituciones varíen notablemente en los diferentes ámbitos. Así, en los niveles de naturaleza intergubernamental la instancia decisoria es el Consejo, mientras que la Comisión tiene limitado el derecho de propuesta normativa del que, en cambio, ostenta el monopolio en el ámbito comunitario; el papel del Parlamento se resume en el derecho a ser informado y la intervención del Tribunal de Justicia se excluye en el pilar de Política Exterior y de Seguridad Común y tiene carácter limitado en el Tercer pilar, en que se pone en común la Cooperación policial y judicial penal⁴.

A esto se añade que el TUE sitúa al frente de la Unión Europea al **Consejo Europeo**, formado por los Jefes de Estado o de Gobierno y el Presidente de la Comisión. El Consejo Europeo no es Institución comunitaria, y de hecho el artículo 7 del TCE no lo menciona entre las Instituciones. La naturaleza del Consejo es controvertida y las dificultades para definirlo obedecen a razones históricas y políticas, debido a que, los Tratados fundacionales no lo mencionaban. Su origen está en la decisión de los máximos representantes de los Estados miembros de reunirse en las llamadas Cumbres para, en principio de manera informal, seguir la marcha de las Comunidades Europeas y ocuparse de aquellos intereses comunes que, como la política exterior, quedaban fuera de las competencias comunitarias. La ausencia de regulación en los Tratados sobre la naturaleza y funciones del Consejo Europeo ha sido resuelta en parte por el TUE, que le asigna el papel de dar a la Unión los impulsos necesarios para su desarrollo y definir sus orientaciones políticas generales (artículo 5 TUE). Su naturaleza, sin embargo, sigue siendo ambigua, pues el TUE evita definirlo como Institución comunitaria a pesar de que a las importantes funciones de impulso de la Unión se le sumen competencias en el ámbito comunitario en materia monetaria y de política de empleo.

El cuadro institucional no estaría completo sin una breve referencia a las instituciones propias de la Unión Económica y Monetaria: el Banco Central Europeo (BCE) y el Sistema Europeo de Bancos Centrales (SEBC), y al Banco Europeo de Inversiones (BEI) a los que se refieren los artículos 8 y 9 TCE y que aumentan la complejidad del sistema, pues

⁴ La intervención del TJCE en el tercer pilar es una novedad del Tratado de Ámsterdam y está ligada a la profunda reforma que de este pilar aborda ese Tratado.

son difíciles de ubicar en la estructura hasta aquí descrita, no pudiendo ser considerados Instituciones ni órganos.

c) El Banco Europeo de Inversiones (BEI)

Hasta la reforma del TUE, el BEI era considerado como un órgano de la Comunidad Europea, pues su regulación en el Tratado de la Comunidad Económica Europea se vinculaba a las Políticas comunitarias y se le asignaba la misión de contribuir, a través de la financiación de proyectos, al desarrollo equilibrado y estable del mercado común. El nuevo Tratado de la Unión Europea modifica esa ubicación y pasa a describirlo en el artículo 9 TCE, después de referirse a los órganos auxiliares, pero a fuera de ellos. Esto, unido al hecho de que el BEI posee personalidad jurídica propia y un amplio margen de autonomía hace de él algo diferente de un órgano, por eso el TJCE lo ha definido como “organismo comunitario, con características propias”, ya que carece de ánimo de lucro. El TCE regula en los arts. 266 y 267 su organización, funcionamiento y misiones. Entre estas últimas están las de facilitar préstamos y garantías para financiar proyectos destinados al desarrollo de las regiones más atrasadas de la Comunidad, a la modernización de empresas y a proyectos de interés común a varios Estados miembros. Para hacer posible esa financiación el Banco cuenta con un capital suscrito por los Estados miembros, al que se suman los empréstitos que obtiene en el mercado de capitales, las contribuciones de los Estados en el marco de acuerdos de asociación, préstamos especiales y la compraventa de títulos emitidos por el propio Banco.

d) Las instituciones propias de la Unión Económica y Monetaria

La Unión Económica y Monetaria, como nuevo objetivo de la Unión Europea desde la reforma del TUE, hizo necesaria la creación de una estructura institucional completamente nueva denominada Sistema Europeo de Bancos Centrales (SEBC), formado por el Banco Central Europeo (BCE) y los Bancos Centrales Nacionales de los Estados miembros. Con la puesta en común de la política monetaria y la moneda única la Comunidad ha alcanzado lo que podría calificarse como última etapa de la integración económica iniciada con la primera Comunidad. Esto ha exigido la creación de ese importante aparato institucional sin precedentes, ya que la independencia que lo caracteriza hace posible hablar de una estructura prácticamente federal⁵. El Tratado se refiere al BCE y el SEBC en el art.8 TCE por lo que formalmente no puede considerarse el BCE como una de las Institución comunitarias -a las que, como hemos visto hace referencia el art.7TCE-, aunque esta exclusión obedece más a razones políticas que de carácter jurídico⁶. En la práctica se ha impuesto la denominación de Eurosistema acuñada por el propio BCE. A él se le asignan los objetivos establecidos por el art.4 TCE, según el cual:

“1. Para alcanzar los fines enunciados en el artículo 2, la acción de los Estados miembros y de la Comunidad incluirá, en las condiciones y según el ritmo previstos en el presente Tratado, la adopción de una política económica que se basará en la estrecha coordinación de las políticas económicas de los Estados miembros, en el mercado interior y en la definición de objetivos comunes, y que se llevará a cabo de conformidad con el respeto al principio de una economía de mercado abierta y de libre competencia.

⁵ Cfr. Sobre la independencia del BCE AA.VV (Coordinados por LÓPEZ ESCUDERO Y MARTÍN NANCLARES), *Derecho Comunitario Material*, McGrawHill, Madrid, 2000, pp. 392 y ss.

⁶ Cfr. Sobre las razones esta exclusión, cfr. MANGAS/LIÑÁN: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, Tecnos, Madrid 2002, p. 255.

2. Paralelamente, en las condiciones y según el ritmo y procedimientos previstos en el presente Tratado, dicha acción implicará la fijación irrevocable de tipos de cambio con vistas al establecimiento de una moneda única, el ecu, la definición y la aplicación de una política monetaria y de tipos de cambio única cuyo objetivo primordial sea mantener la estabilidad de precios y, sin perjuicio, de dicho objetivo, el apoyo a la política económica de mercado abierta y de libre competencia (...). “

El BCE fue creado en 1998, tiene su sede en Francfort y es el eje del Eurosistema. Tiene personalidad jurídica propia. El funcionamiento y competencias de la nueva estructura están contemplados por los artículos 105 a 113 TCE, así como por el Protocolo adicional n° 18 anexo al Tratado “sobre los Estatutos del SEBC y BCE”. El objetivo principal del sistema es mantener la estabilidad de precios y para ello, entre sus funciones, están la de definir y poner en funcionamiento la política monetaria de la Comunidad; dirigir las operaciones de cambio y gestionar las reservas oficiales de divisas de los Estados miembros, así como la emisión de moneda única. Los órganos rectores del BCE son el Comité Ejecutivo, formado por un Presidente, cuatro Vicepresidentes y cuatro miembros más todos ellos nombrados por los Estados de común acuerdo, y el Consejo de Gobierno compuesto por el Comité ejecutivo y por los Gobernadores de los Bancos Centrales Nacionales de los Estados miembros

Junto a las cinco Instituciones el modelo comunitario contempla una serie de órganos. Algunos existen desde los inicios, otros han sido creados posteriormente bien mediante las sucesivas reformas de los Tratados, bien por las Instituciones y al margen de las previsiones de los Tratados. Cabe por tanto hacer la siguiente clasificación.

2.2. Órganos previstos por los Tratados

a) Comité de Representantes Permanentes (COREPER): Regulado en el artículo 207. 1 TCE que establece que:

“Un comité compuesto por representantes permanentes de los Estados miembros se encargará de preparar los trabajos del Consejo y de realizar las tareas que éste le confíe”

La función de este órgano auxiliar es esencial en la medida en que prepara las sesiones del Consejo con el fin de examinar previamente los asuntos previstos en el orden del día. De esta manera, las sesiones del Consejo se dividen en dos partes: parte A, en la que se incluyen los asuntos en los que ya existe acuerdo en el seno del Coreper, y que serán adoptados por el Consejo sin discusión, y la parte B sobre los que, al existir desacuerdo, se procederá a la votación.

b) Comité Económico y Social (CES) (arts. 257-262) TCE: Es el órgano auxiliar de representación socioeconómica. De naturaleza consultiva, tradicionalmente ha asesorado a la Comisión y al Consejo, tras el Tratado de Amsterdam puede ser consultado también por el Parlamento. Está formado por 222 miembros repartidos por nacionalidades y elegidos por el Consejo en función de listas presentadas por los Estados. Los Consejeros representan a las diferentes categorías de la vida económica y social de la Comunidad. El Comité debe ser consultado preceptivamente cuando así lo exigen los Tratados, pero las Instituciones pueden solicitar dictámenes siempre que lo consideren oportuno.

d) *El Comité de las Regiones (CdR)*: fue creado por la reforma de los Tratados adoptada en Maastricht para hacer posible la representación de las entes regionales y locales hasta entonces no prevista. Está compuesto por 222 miembros repartidos por nacionalidades siguiendo el mismo criterio que para el nombramiento de los componentes del Comité Económico y Social. La representación conjunta de regiones y entes locales obedece a que la organización administrativa de los Estados miembros es heterogénea, ya que junto a Estados en los que no está prevista la división regional, existen otros con organización federal o fuertemente descentralizada. En todo caso, el Comité de Regiones es la expresión del principio de subsidiariedad⁷, elevado a principio rector de la Unión Europea tras la reforma del Tratado de Maastricht. La organización y funcionamiento de este Comité es similar a la del anterior ya que, como aquel, es órgano consultivo y su misión es, por tanto, la de participar en el procedimiento de toma de decisiones mediante la elaboración de dictámenes no vinculantes, aunque, que, en numerosas materias tienen carácter preceptivo.

f) *Órganos creados por las Instituciones.*

Junto a estos órganos previstos por los Tratados, la práctica comunitaria ha llevado a la aparición de numerosos comités intergubernamentales – *comités consultivos, comités de gestión y comités de reglamentación*- ligados al ejercicio de las competencias de ejecución atribuidas por el Consejo a la Comisión. El Consejo, en función del artículo 202 TCE tiene la obligación de desprenderse de sus poderes de ejecución a favor de la Comisión, pero puede condicionar esa habilitación a medidas de vigilancia ejercidas por los comités y reguladas por la Decisión sobre Comitología de 28 de junio de 1999⁸. Estos comités están compuestos por representantes de los Estados miembros y presididos por un miembro de la Comisión. El sistema de voto es idéntico al establecido para el Consejo.

3.- Características del modelo institucional

El modelo institucional original de las Comunidades era, como hemos visto, un modelo cuatripartito. Así, las instituciones que están al frente de la Comunidad son cuatro y no las tres que desde Montesquieu son expresión del postulado dogmático-institucional de los Estados democráticos. Pero además, entre ambos modelos es difícil establecer relaciones de analogía, por cuanto no existe en la Comunidad el sistema de reparto de poderes que caracteriza, aunque cada vez de manera más mitigada, la división de poderes a nivel estatal. No es posible, pues, identificar a las Instituciones con cada uno de esos poderes, lo cual no quiere decir que no existan sino más bien, como veremos, que en el ejercicio de esos poderes pueden concurrir varias Instituciones, y también que cada Institución comunitaria puede ejercer poderes de naturaleza diversa.

⁷ El principio de subsidiariedad está recogido en el art.5 TCE que se refiere a él diciendo: “ En los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Comunidad intervendrá, conforme al principio de subsidiariedad, sólo en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, y, por consiguiente, puedan lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción contemplada, a nivel comunitario”.

⁸ Esta decisión sustituye una anterior de 1987 notablemente compleja.

Sobre el cuatripartidismo se ha escrito mucho y se suele explicar desde la necesidad de crear una estructura institucional que respondiese a las exigencias propias de la Comunidad⁹, pero aquí importa destacar que la ruptura con el modelo tradicional no se traduce sólo en la existencia de cuatro instituciones sino en la diferencia de competencias que cada una de ellas tiene atribuidas y que no corresponde exactamente a las de los poderes estatales¹⁰. Durante la primera época de la Comunidad se asimilaron el Consejo y la Comisión a los órganos ejecutivos mientras que al Tribunal de Justicia y al Parlamento se les atribuían funciones de control. Más tarde, a medida que este último va asumiendo protagonismo en los procedimientos decisorios, se asigna la función legislativa a la trilogía institucional, es decir, a la Comisión, Parlamento y Consejo, sin establecer más diferencias entre ellos que las derivadas del grado de participación¹¹.

Ese grado de participación, es decir, la relación entre las diferentes instituciones y el papel que cada una de ellas desempeña, asume contenidos diferentes en función del tipo de decisión que se debe adoptar y del procedimiento legislativo aplicable. Además, hay que recordar que, con la creación de la Unión Europea, las instituciones comunitarias son también las Instituciones de la Unión, aunque las competencias de las instituciones en los pilares intergubernamentales son sustancialmente distintas de que las que ostentan en el ámbito comunitario.

En términos generales y aún a riesgo de simplificar, puede describirse la relación entre las instituciones comunitarias haciendo referencia al principio de colaboración o de equilibrio institucional de manera que los poderes clásicos de un Estado son ejercidos por la trilogía comunitaria¹² – Comisión, Parlamento, Consejo de ministros- La tendencia hacia la consecución de ese equilibrio puede seguirse fácilmente a través del diferente papel del Parlamento Europeo en los procedimientos legislativos que se van incorporando a los Tratados. Así, en el primer y único procedimiento recogido en los Tratados fundacionales, el Parlamento cumple una simple función de consulta que es preceptiva, pero no vinculante para el Consejo a quien corresponde la decisión final. El AUE introdujo el procedimiento de cooperación que faculta al Parlamento para interponer un veto condicional, superable por el Consejo, mediante la unanimidad. Por último el TUE incorpora un nuevo procedimiento mediante el cual Consejo y Parlamento deciden conjuntamente. La participación de la Comisión está asegurada porque a ella sola le corresponde la iniciativa legislativa que ejerce mediante la propuesta de actos normativos que puede además modificar durante todos los procedimientos para acercar posturas entre el Parlamento y el Consejo.

La originalidad - y la complejidad - del sistema institucional comunitario obedece a la propia lógica del proceso de formación de las Comunidades, que ha debido y debe conjugar la integración de los Estados y de los pueblos en una organización que, dada su

⁹ Cfr. MEGRET, J. y otros: *Le droit de la Communauté économique européenne*. Vol.9, Bruselas, 1979, p.2.

¹⁰ La ausencia de correspondencia se justifica afirmando que la Comunidad no es un Estado sino una organización integradora de Estados. Así por ejemplo el Tribunal Constitucional Federal alemán en la sentencia de 12 de octubre de 1993 en la que se pronuncia sobre la ratificación del TUE, explica que: “el Tratado de la Unión sirve de fundamento a una confederación de Estados con vistas a lograr una unión más estrecha de los pueblos de Europa, pero no un Estado cimentado en un pueblo europeo”.

¹¹ Cfr. SOULIER, G. *L'Europe*, Armand Colin, París 1994, p.321.

¹² De manera que resulta improcedente hablar de división de poderes en el sentido clásico de la expresión.

supranacionalidad, adquiere intereses propios e independientes. Esto explica el cuadripartidismo inicial, ya que, simplificando quizá en exceso, podríamos decir que cada Institución representa unos determinados intereses. Así, la Comisión, es la Institución más original del sistema y puede considerarse el núcleo central de la supranacionalidad¹³, pues representa los intereses comunes, los de la propia Comunidad, por eso su principal característica es la independencia y sus miembros, aunque son nacionales de los Estados miembros, deben ejercer sus funciones de manera absolutamente independiente y en el interés general de las Comunidades. El Consejo, formado por ministros de los Estados miembros es la institución que por su naturaleza encarna la representación territorial y hace valer los intereses de los Gobiernos de los Estados miembros en la toma de decisiones. El Parlamento Europeo, elegido por sufragio universal y directo, está formado por representantes de los pueblos europeos (art. 189 TCE), por lo que en sentido amplio puede afirmarse que su misión es hacer que se tengan en cuenta los intereses de los ciudadanos, aunque, en sentido estricto, no puede hablarse de que represente al pueblo europeo en el mismo sentido en el que, a nivel interno se entiende la representatividad de los parlamentos nacionales.¹⁴ El Tribunal de Justicia vela por el respeto al Derecho comunitario y se ocupa de su correcta aplicación e interpretación, por lo sus funciones son asimilables a las de un poder judicial.

Cabe añadir que no puede negarse que en el actual estado de evolución de la Comunidad sigue existiendo una prevalencia de los intereses nacionales, porque es el Consejo el que tiene el mayor peso normativo. Ahora bien, ese mayor peso debe ser leído a la luz de dos datos que matizan la afirmación anterior. El primero es que la voluntad del Consejo no corresponde exactamente a la suma de voluntades de los Estados miembros, como ocurre en las organizaciones internacionales clásicas, sino que esa Institución posee voluntad propia en la medida en que numerosas decisiones normativas se aprueban por mayoría cualificada, es decir, a pesar del voto contrario de uno o varios Estados miembros. Y el segundo, y más importante, es que en realidad el modelo original cuatripartito conjuga intereses nacionales con intereses comunes que pueden no coincidir, porque los actos de la Comunidad son siempre el resultado de la acción conjunta de las Instituciones, ya que el sistema funciona en torno al llamado principio de equilibrio institucional.

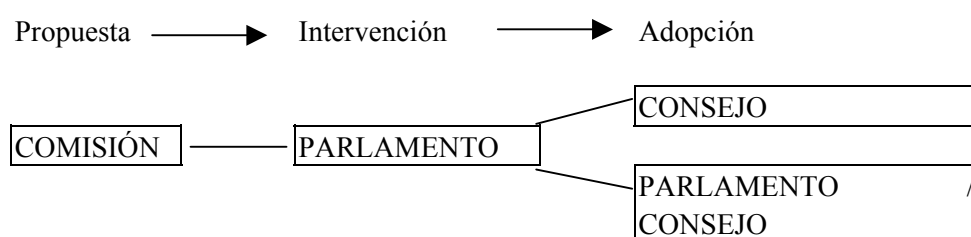
5.- El principio de equilibrio institucional

Este principio es la clave del sistema institucional comunitario, pues no sólo regula las relaciones entre las Instituciones comunitarias, sino que también hace posible el ejercicio de los poderes clásicos de manera que sea posible conjugar los diversos intereses que cada Institución representa. En este sentido, puede decirse que el principio de equilibrio institucional tiene dos

¹³ Cfr. DIEZ- MORENO, F.: *Manual de Derecho de la Unión europea*, Civitas, Madrid, 1996, p.122

¹⁴ No se trata sólo de una cuestión técnica sino de un problema de mayor hondura que desde el punto de vista político encuentra sus causas en la ausencia de los elementos necesarios para que pueda hablarse de elecciones europeas: así, no existen partidos políticos con dimensión europea, ni en sentido estricto un Gobierno comunitario y consecuentemente no puede hablarse de oposición institucionalizada y por último y sobre todo no existe un “pueblo europeo”, una conciencia única, unos intereses comunes que hacer valer a través del sufragio. De hecho las elecciones europeas se caracterizan por una fuerte abstención. En definitiva, desde una perspectiva sociológica-cultural, tampoco existe una nación europea verdaderamente tal y “dotada de una opinión pública unitaria y que exija su institucionalización en la unidad política”, R .ALONSO GARCÍA, *Derecho Comunitario*, Ed. Ramón Areces, Madrid, 1994, pág.72.

consecuencias. La primera es que los poderes clásicos del Estado se ejercen a través del diálogo y cooperación de las Instituciones. Así, el poder legislativo lo ejerce fundamentalmente el Consejo; ahora bien, siempre existe antes de aprobar una norma una intervención del Parlamento cuya intensidad depende del procedimiento legislativo que se use. Por otra parte, ni el Consejo, ni el Parlamento poseen iniciativa legislativa. Esta corresponde sólo a la Comisión de manera que Consejo y Parlamento no pueden aprobar ninguna norma que no haya sido propuesta por la Comisión. Las normas comunitarias son, en términos generales, el resultado de la acción de las tres instituciones, de manera que todos los procedimientos legislativos inician con la propuesta de la Comisión. Sigue a continuación una intervención del Parlamento, cuyas características varían en función del procedimiento legislativo que deba utilizarse. Así, puede tratarse desde una consulta preceptiva, aunque no vinculante (procedimiento de consulta) hasta la posibilidad de colegislar (procedimiento de codecisión). Finalmente la adopción de la norma corresponde al Consejo, o al Consejo y el Parlamento conjuntamente.



El poder ejecutivo también se ejerce conjuntamente, esta vez entre Consejo y Comisión, pues aunque como regla general corresponde a la Comisión por delegación del Consejo, pero éste somete el ejercicio de esa delegación un fuerte control y puede incluso llevar a cabo por sí mismo la ejecución de sus normas. El poder de control típico de los parlamentos a nivel nacional, en la Comunidad lo ejercen la Comisión y el Parlamento. El jurisdiccional es el único poder que se ejerce por una sola institución; no está repartido pues corresponde exclusivamente al TJCE.

La segunda vertiente del principio se traduce en que cada una de las instituciones tiene sus competencias propias que no pueden ser ejercidas por las otras instituciones aunque trabajen conjuntamente para conseguir un resultado único. La garantía del respeto a este equilibrio corresponde, en última instancia, al TJCE, que se ha pronunciado en este sentido, afirmando que: “El respeto del equilibrio institucional implica que cada una de las Instituciones ha de ejercer sus competencias sin invadir las de las demás. Exige también que cualquier incumplimiento de esta regla, caso de que se produzca, pueda ser sancionado”¹⁵. De hecho, el principio no es fácil de mantener y ha dado lugar a importantes sentencias. Así, el TJCE ha protegido el derecho del Parlamento a ser consultado cuando lo establece el Tratado porque el TJCE entiende que “ esa Consulta” representa un elemento esencial del equilibrio institucional querido por el Tratado”¹⁶. En otras sentencias, el TJCE ha llegado incluso a admitir la legitimación activa del Parlamento para interponer un recurso de anulación antes de que este derecho le fuera reconocido por los Tratados a fin de que se vieran respetadas las prerrogativas del PE ya que según el TJCE “ una laguna procesal no pueda prevalecer contra el interés

¹⁵ STJCE de 22.5.1990, Parlamento/Consejo, Chernobyl, 70/88.

¹⁶ STJCE de 29.10.1980, Roquette et frères / Consejo, as. 138/79.

fundamental en que se mantenga y respete el equilibrio institucional definido por los Tratados”¹⁷.

En definitiva, en la Comunidad la trilogía clásica - poder legislativo, poder ejecutivo y poder judicial- ha sido sustituida por el principio de equilibrio institucional basado en una relación de colaboración entre las Instituciones, que están obligadas a arbitrar mecanismos para que esa colaboración sea eficaz ¹⁸.

¹⁷ STJCE de 22.5.1190, Parlamento/Consejo, Chernobyl, cit.

¹⁸ Cfr. ALONSO GARCÍA, R.: *Derecho Comunitario, op.cit.* , p.53.

VI) SELECCIÓN BIBLIOGRAFICA

Para mayor información bibliográfica o la adquisición de alguno de los libros relacionados, pueden dirigirse a la **Librería-Editorial DYKINSON**

Web: <http://www.dykinson.com> - E-mail: info@dykinson.com

Tfno: 0034 91 544 28 46 - Fax: 0034 91 544 60 40

Calle Meléndez Valdés, 61 - Código Postal: 28015 - Madrid (ESPAÑA)

A) LIBROS EN LENGUA CASTELLANA

Se incluyen obras publicadas en España principalmente entre los años 2000 y 2002, salvo que se haga constar otro origen o fecha.

TÍTULO	AUTOR
La denuncia pública en materia tributaria, Valencia, 2002	APARICIO PEREZ, A
La estimación indirecta. Ed. Dykinson. 2002	BANACLOCHE PALAO, C
Guía útil de los procedimientos tributarios, Madrid, 2002	BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J
Guía útil del IVA y del Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, BOSCH, 2002	BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J
La información administrativa a los contribuyentes, 2002	BARQUERO ESTEVAN, J. M
La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias, Pamplona, 2003	BLASCO DELGADO, C
Guía del impuesto sobre el Valor Añadido, Valencia 2002	CABRERA FERNANDEZ, J.M
La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 46/2002, de 18 de diciembre y Real Decreto 27/2003, de 10 de enero, Pamplona, 2003	CAZORLA PRIETO, L. M., y PEÑA ALONSO, J. L
El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Aranzadi, Tirant Lo Blanch, 2003	CERVERA TORREJÓN, F. Y MAGRANER MORENO, F
El poder presupuestario del Parlamento Europeo. Valencia: Tirant lo blanch, 2003	CERVERA VALLTERRA, M
Las deducciones y devoluciones en el IVA. 2002	CHECA GONZALEZ, C
La compensación como forma de extinción de la deuda tributaria, Valladolid, 2002	CORDERO GONZÁLEZ, E.M
Impuesto sobre la renta 2003, Madrid, 2003	CORDÓN, T., MANCHEÑO, S., Y J MOLINA, J
Fiscalidad autonómica y local, Madrid, 2002	FAYOS COBOS, C., MARTÍN MOLINA, P., y UTANDE SANJUÁN, J.M
Energía, fiscalidad y medio ambiente en España, Madrid, 2002	GAGO RODRÍGUEZ, A., y LABANDEIRA VILLOT, X
Las notificaciones en el Derecho Tributario. Madrid 20	GARCIA CALVENTE, Y
El sistema tributario municipal, Pamplona, 2003	GARCÍA GIL, F.J., GARCIA GIL, J.L., GARCIA GIL, M., y LÓPEZ SAN MIGUEL, J.R
La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias, Marcial Pons, Madrid, 2002	GARCIA GOMEZ, A

La tributación de los beneficios percibidos por las matrices españolas procedentes de las filiales en el extranjero, Pamplona, 2002	GARCIA MACHANCOS, E
Tributación empresarial: Supuestos prácticos, Valencia, 2002	GARCIA PRATS, F., GARCIA MORENO, V.A., y MONTESINOS OLTRA, S
Federalismo Fiscal: Teoría y práctica. Valencia 2002	GIMENEZ MONTERO, A
La comprobación de valores inmuebles. Soluciones adoptadas por las Comunidades Autónomas, 2002	MARCOS CARDONA, M
Lecciones de Derecho Financiero y Tributario, 2002	MARTÍNEZ LAGO, M.A., Y GARCÍA DE LA MORA, L
Contribuciones especiales. Pamplona 2002	MERINO JARA, I
Introducción al sistema tributario español (2002-2003), Madrid, 2002	PÉREZ, J., QUINTAS, J., Y SÁNCHEZ, J
Sistema Fiscal: esquemas y supuestos prácticos. Bilbao 2002	POVEDA BLANCO, F
Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario, Valencia, 2003	SALA GALVÁN, G
La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal, 2002	SÁNCHEZ GALIANA, C.M
Tratado del Impuesto sobre Sociedades, Madrid, 2003	SANZ GADEA, E
Derecho constitucional tributario, Buenos Aires, 2000	SPISSO, R
Impuesto sobre sociedades 2002, Madrid, 2002	URCELAY, I

B) LIBROS EN OTROS IDIOMAS

TÍTULO	AUTOR
Lezioni di Diritto tributario, Cedam, Padua, 2002	GAFFURI
Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, L.G.D.J./MONTCHRESTIEN, 2003	BOUVIER, M
Fiscalité internationale du patrimoine, Edition Formation Entreprise, Paris, 2003	JUILHARD, P

C) ARTÍCULOS DE REVISTAS ESPECIALIZADAS

1 ESPAÑA

Materiales para una reflexión sobre el fraude a la Ley Tributaria.	
REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA 58/2002	MARTÍN FERNÁNDEZ, J
El tratamiento tributario de los cánones en los convenios de doble imposición firmados por España.	
REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA 58/2002	MEDINA CEPERO, J.R
Asesoría Tributaria y delito fiscal	
REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA 58/2002	SALÀS DARROCHA, J.T
El régimen jurídico-tributario de la propiedad industrial en España	
REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA 58/2002	NAVARRO FAURE, A
El procedimiento de derivación de responsabilidad de administradores de Sociedades. Aspectos sustantivos y procedimentales	
REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA 57/2002	GARCÍA NOVOA, CÉSAR
La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios	
REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA 57/2002	HERRERA MOLINA; P. M
La responsabilidad de los administradores por el cese de actividad	
REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA 57/2002	MARTÍN FERNÁNDEZ, J
Las actuaciones de los órganos de gestión ante las perspectivas de modificaciones normativas	
Fiscal Mes a Mes 70/2002	JUAN LOZANO, A.M.
Recopilación de Doctrina Jurisprudencial sobre fiscalidad directa	
Noticias UE 208/2002	FAYOS COBOS, C. Y EGEA ZE
La incompatibilidad del régimen especial de imputación de los derechos de imagen con los convenios de doble imposición	
Quincena Fiscal 5/2002	FALCÓN Y TELLA, R.
Tributación en el IVA de los servicios internacionales	
Impuestos 7/2002	SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.
Las instituciones de inversión colectiva y la fiscalidad directa en la UE	
NOTICIAS UE 208/2002	GONZALO GONZÁLEZ, L. Y DE
Las directivas de armonización de los impuestos directos y sus medidas antievasión fiscal	
NOTICIAS UE 208/2002	AFSCHRIFT, T.
Rentas del capital obtenidas en España por no residentes	
Quincena Fiscal 8/2002	MATA RODRÍGUEZ, M.
La fiscalidad familiar en Europa: algunos problemas comunes	
NOTICIAS UE 208/2002	SOLER ROCH, M.T.
El concepto de establecimiento permanente en el IRNR y en el IVA: una aproximación práctica	
Fiscal Mes a Mes 72/2002	BUSTOS BUIZA, J.A. Y SÁNC
Modificaciones del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, por la Ley de Acompañamiento de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2002	
Impuestos 7/2002	LÓPEZ-MELENDO LANNES, J.
La doble imposición encubierta en el Impuesto sobre Sociedades: el caso del impuesto extremeño sobre entidades financieras	
Revista Instituto de Estudios Económicos 1 y 2/2000	PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M
Ponencia relativa a la PROBLEMÁTICA DE LA SUPERPOSICIÓN ENTRE EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. I Jornada de Técnica Tributaria Aplicada organizada por el Instituto de Estudios Fiscales y el Consejo para la Defensa del Contribuyente)	
Crónica Tributaria 102/2002	PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M

Comentario a STC 54/2001, de 26 de febrero: supuesta vulneración del derecho a la tutela efectiva (acceso a la jurisdicción y principio pro actione)	
Crónica Tributaria 105/2002	PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M
Cuestiones conflictivas en la tributación de la «empresa familiar	
Revista Impuestos nº 6, 2002	PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M
Comentario a STC 104/2001, de 23 de abril. Supuesta vulneración de los derechos a la tutela judicial sin indefensión y a la prueba: prueba pericial admitida sobre cuantía de las retenciones, no practicada por el Juzgado de Primera Instancia debido a la falta de diligencia procesal de la demandante	
Crónica Tributaria 105/2002	GOROSPE OVIEDO, JI
Problemática de las presunciones y normas imperativas de valoración en el Impuesto sobre la Renta	
Aranzadi Fiscal, julio, 2002	GOROSPE OVIEDO, JI
Planificación fiscal de una persona física que constituye una sociedad a la que aporta parte de su patrimonio	
Impuestos, núm. 20, octubre, 2002	GOROSPE OVIEDO, JI

2 SUDAMERICA

El sistema tributario como instrumento de desarrollo e incentivación. Hacia una teoría de la justicia en la no imposición	
Revista Tributaria 170 del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios. 2002	D' ALESSANDRO PEREYRA, R.
Rentas obtenidas por residentes en el exterior: tratamiento tributario en el país de la fuente	
Revista argentina de Derecho Tributario, Facultad de Derecho Universidad Austral, La Ley, nº 1. 2002	ATACHABAIAN, A
Los principios en el Derecho Tributario	
Revista argentina de Derecho Tributario, Facultad de Derecho Universidad Austral, La Ley, nº 1. 2002	CASAS, J.O.,
El Derecho Tributario del Siglo XXI: Problemática del comercio electrónico y los principios del Derecho Tributario Internacional	
Revista argentina de Derecho Tributario, Facultad de Derecho Universidad Austral, La Ley, nº 1. 2002	GILDEMESTER RUIZ HUIDOBRO, A
Solución convencional de los conflictos en materia tributaria	
Revista argentina de Derecho Tributario, Facultad de Derecho Universidad Austral, La Ley, nº 2. 2002	FERREIRO LAPATZA, J.J.
La responsabilidad de los administradores de sociedades por las obligaciones tributarias de la sociedad	
Revista argentina de Derecho Tributario, Facultad de Derecho Universidad Austral, La Ley, nº 2. 2002	ALTAMIRANO, A.C
El derecho a la información del contribuyente en el derecho argentino y en el derecho español. Un estudio comparado	
Revista argentina de Derecho Tributario, Facultad de Derecho Universidad Austral, La Ley, nº 3. 2002	VILLAVARDE GÓMEZ, M.B.,v
El concepto de establecimiento permanente: análisis del artículo 5º del modelo de la OCDE en relación al comercio electrónico	
Revista argentina de Derecho Tributario, Facultad de Derecho Universidad Austral, La Ley, nº 3. 2002	GUTMAN, M.C.

D) RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS

“Derecho y garantías constitucionales del contribuyente”

Prof. Dr. J. Osvaldo Casas; Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, Argentina, 2002, pag. 1111

La obra del Profesor Casas se inserta en las corrientes mas modernas del pensamiento constitucional y garantista de la relación fisco-contribuyente. El autor profesor Titular de Derecho Tributario de varias universidades nacionales y privadas, y laureado concurrente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario efectúa una exposición erudita de los contenidos del derecho constitucional tributario; lo que refuerza con su excepcional enfoque del principio de igualdad por la ley; reserva de ley tributaria y distintos sistemas de reserva de ley en materia tributaria.

Una de las tesis centrales del autor es la proyección del principio de reserva legal a todos los elementos estructurales del hecho imponible y al abordar el tema de la irretroactividad de la ley tributaria Casas echa luz sobre la polémica permanente estimulada desde la práctica legislativa de la República Argentina, construyendo desde la perspectiva dogmática, una sólida interpretación que incorpora al principio de reserva de ley la irretroactividad de los impuestos. En conclusión la obra del Profesor Casas engalana el acervo de la doctrina mas calificada, habida cuenta que en su investigación se ha nutrido de los más selecto del pensamiento científico internacional.

V.O.Diaz

“Estudios sobre la aplicación espacial de la ley tributaria”

Dr. Guillermo O. Teijeiro, Ed. La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2002, pag. 223

El autor, profesor universitario y prestigioso miembro del Grupo Argentino de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) efectúa un estudio orgánico y sistemático del tema abordado de donde se extrae un análisis no solo de los conceptos fundamentales sino también, desarrolla el estudio de cuestiones conexas de significativa trascendencia y actualidad tales como las causas, efectos y remedios disponibles frente al fenómeno de la doble imposición internacional, con especial dedicación a la problemática del comercio electrónico, la competencia fiscal dañosa entre los Estados y las tendencias actuales para combatirlas.

La ejemplificación que realiza el autor para cada tributo en especial, es el broche de jerarquía que preside la obra. En realidad la profundidad la investigación emprendida por Teijeiro da respuesta a muchos interrogantes actuales y sobre todo se sitúa en el centro de la discusión reciente acerca del retorno al principio de la fuente como sustento gravatorio, tema este último que ocupará la atención de la IFA en próximos congresos de la organización mundial.

V.O. Diaz

“El comercio electrónico y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales. La reformulación del concepto de establecimiento permanente”

Prof. Dr. Vicente Oscar Díaz, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2001, pag.197

El autor, Profesor Titular Consulto del Departamento de Tributación de la Universidad de Buenos Aires y Secretario del Grupo Argentino de la IFA realiza una investigación para el derecho en todo lo concerniente al “e-commerce”, el que se representa como una conjunción vertiginosa entre negocio y tecnología, lo cual , a su entender, requiere adoptar medidas en todo lo atinente al campo tributario.

El Profesor Díaz alerta que el cibercomercio pone en evidencia en forma sustancial el desajuste actual entre la tributación que permanece ampliamente territorializada, en cuyo orden enfoca su investigación hacia donde se sitúa la transacción como donde se sitúa la actividad.

Bajo esta innegable realidad la obra traduce la problemática por la cual transita hoy en día el derecho tributario con respecto a la conceptualización del llamado “establecimiento permanente” debido a las consecuencias que se derivan de la expansión del comercio electrónico que está arrasando con las tradiciones tributarias aplicables a la fecha. Este libro llama a un debate, para su solución a economistas, juristas y funcionarios de la administración tributaria con el propósito de revisar la evidencias empíricas, las teorías económicas y las políticas, criterio basado en la búsqueda de una solución adecuada en el campo de la fiscalidad, tanto en los negocios generales como los específicos realizados por entidades bancarias, financieras, aseguradoras y empresas multinacionales.

H.D. DÍAZ SIEIRO