

POR QUÉ LOS IMPUESTOS DEBEN SER SIEMPRE PAGADOS¹

CARLOS MIGUEL TACCHI²

I. INTRODUCCIÓN

Reiteradamente he sostenido que los impuestos siempre deben ser pagados, más allá del buen uso que el administrador de turno haga de los recursos obtenidos.

Este concepto así expresado suele ocasionar extrañeza y en ciertos casos reacción por parte de algunos ciudadanos o contribuyentes, seguramente con motivo de la falta de correcta información acerca del funcionamiento del fenómeno tributario y, asimismo, como una secuela negativa de una época de desorden fiscal, que se difundió, a su vez, en la sociedad por efecto de la alta inflación que terminó en una disparada hiperinflacionaria que felizmente hoy está controlada, su principal causa: el déficit fiscal y su consecuente emisión monetaria.

Por otra parte, en muchos casos puede existir cierto grado de prevención en cuanto a la idea central de este artículo si no se tiene presente, en todo momento, que la misma está concebida y desarrollada partiendo de la base de que se trata de la aplicación de tributos en una sociedad jurídicamente organizada bajo la forma de un Estado de Derecho en el que rijan los principios republicanos y el sistema democrático de gobierno.

¹ Este trabajo fue elaborado sobre la base del artículo publicado en el diario *La Nación*, Buenos Aires, Argentina, los días 26 y 27 de mayo de 1995, y ya ha sido publicado en el *Boletín de la D.G.F.*, n° 502, Buenos Aires, octubre de 1995.

² Ex secretario de Ingresos Públicos de la Nación.

Tampoco debe dejarse de lado la consideración de la incidencia del Derecho natural respecto de las obligaciones que se impongan a los ciudadanos, aspecto sobre el cual he de referirme más adelante.

Frente a las circunstancias expuestas estimé oportuno elaborar una síntesis de los principales aspectos que configuran mi pensamiento sobre el desenvolvimiento del fenómeno tributario, como parte de la actividad financiera del Estado y del comportamiento social en una Nación jurídicamente organizada.

Para una mejor comprensión de la cuestión y un adecuado enfoque de la misma, me permitiré realizar algunas breves consideraciones preliminares con relación a la forma en que en la realidad operan los diversos tributos, discriminando entre aquellos que presentan el llamado "efecto precio" y los que poseen el llamado "efecto ingreso puro".

Efecto precio

Uno de los gravámenes sobre los cuales insisto con mayor énfasis en mi prédica de ataque a la evasión es el Impuesto al Valor Agregado que presenta como característica la de pertenecer —como representante más típico— al grupo de tributos que presentan el llamado "efecto precio".

Por cierto que hay otros tributos que producen estos efectos (por ejemplo, los internos al consumo y/o sobre los ingresos brutos) y otros que también los producen cuando se trata de sujetos a los que llamamos agentes económicos (las empresas, firmas, prestadores de servicios, etc.) que, por particulares características de su demanda, pueden trasladar los impuestos sobre las ganancias o patrimoniales a los precios.

Este "efecto precio" funciona de la siguiente manera:

a) La ley fija un tributo que se calcula con una alícuota o porcentaje sobre el precio de venta del producto o servicio que se comercializa en el mercado de bienes y servicios.

b) Quien, conforme a la ley, debe ingresar el tributo al Fisco, es el vendedor, que es una empresa o agente económico (una firma grande o pequeña) y que carga el impuesto al precio de venta.

c) Este sujeto que la ley llama "responsable" no es el verdadero contribuyente, porque al cargar el impuesto al precio

se constituye en un "recolector" de porciones de impuestos incorporados a los precios y que en definitiva pagarán los verdaderos contribuyentes, los reales, que son los consumidores finales de tales productos o servicios.

d) Recordemos que "contribuyente" es el que afronta el sacrificio de la imposición, y en este caso es el consumidor quien paga el precio aumentado por la incidencia del gravamen. De ninguna manera lo es el responsable de recolectar tales fondos que le llegan en los precios que recibe por sus ventas de bienes o servicios y que debe depositar en los organismos de recaudación por mandato legal.

e) Por lo tanto, el sistema tributario real debe asegurar que estos impuestos que pagan los contribuyentes-consumidores lleguen al Estado para que él los destine a los fines de bien común que son la justificación de la imposición misma.

Efecto ingreso puro

En los impuestos con "efecto ingreso puro", el ciudadano nominado por la ley como sujeto pasivo reúne a su vez la característica de sujeto incidido e ingresa directamente el tributo a su cargo en el Estado, para que éste lo ponga al servicio de la sociedad.

Típicos representantes de esta categoría de tributos son los impuestos inmobiliarios, alumbrado, barrido y limpieza, automotor, etcétera. Y, cuando no se da el fenómeno de la traslación de los tributos, los impuestos sobre los bienes personales y sobre las ganancias de personas físicas y/o sucesiones indivisas.

En estos casos el contribuyente debe asumir su directa responsabilidad, para con sus vecinos, en particular, y con la sociedad toda, en general, de aportar lo que legalmente le corresponde para cubrir las necesidades públicas (escuelas, hospitales, justicia, seguridad social, entre otras).

El esquema esbozado implica la existencia de lo que he llamado sistema de "doble vía de sentido inverso y tránsito obligatorio en ambas", en el cual el camino de ida está constituido por el aporte que los contribuyentes y/o responsables deben allegar al Estado en la forma antes descripta, y el camino de vuelta está conformado por la satisfacción de las necesidades públicas en virtud de lo cual el Estado, como administrador de los recursos, los reintegra a la sociedad, su

verdadera dueña (en la forma de salud, educación, justicia, asistencia social, seguridad).

En el camino "de ida", ese tránsito puede ser interrumpido por el fenómeno de la evasión tributaria.

En este punto y en el contexto expuesto, debe adelantarse que califico como evasión tributaria a todo acto que tenga por objeto interrumpir el tempestivo y normado flujo de fondos al Estado en su carácter de administrador, de tal modo que la conducta del sujeto obligado implica la asignación *per se* de un subsidio, mediante la disposición para otros fines de fondos que por imperio de la ley, deben apartarse de su patrimonio y que sólo posee en tenencia temporaria o como depositario transitorio al solo efecto de ser efectivamente ingresados o llevados a aquél.

El subsidio per se

La precedente definición alude a un concepto no contemplado en las definiciones tradicionales de la evasión tributaria y que proviene de la observación global del fenómeno: el subsidio *per se*.

Este subsidio es el que el sujeto evasor se autoasigna cuando deja de pagar lo que le corresponde, ejerciendo una actitud anárquica, antisocial y de extremo egoísmo, ya que altera discrecionalmente la razonable asignación del gasto público (camino "de vuelta") en virtud al debido orden de prioridades de las necesidades por cubrir.

Es decir que la evasión no es sólo una conducta anti-jurídica, sino también —y prioritariamente— antisocial, contrariando así el elemental principio de "solidaridad social", plasmado en el pacto fiscal que constituye uno de los elementos fundamentales de la existencia misma de una sociedad organizada en un Estado de Derecho y que están consagrados en la Constitución Nacional.

Para combatir ese comportamiento perverso que es la evasión tributaria resulta necesario, como una cuestión previa, destruir ciertos mitos que tradicionalmente han confundido a la sociedad.

Mitos

Al enfocar la cuestión desde un punto de vista estrictamente formal y parcializado del fenómeno tributario se fue

opacando la transparencia de éste. Se generó así, por un lado el mito de que quien soporta los impuestos es el "agente económico" y/o "sujeto empresa" y, por el otro, que el Estado es el "dueño" de los recursos y no sólo su "administrador".

Estos mitos, a la luz de lo expuesto en párrafos anteriores, deben ser desterrados para poder observar con claridad la razón de ser y el funcionamiento del tributo y, de este modo, calificar como corresponde las conductas de los evasores, de quienes se quedan con lo que no les corresponde; de aquellos que —genéricamente hablando— le roban a la sociedad.

Tales mitos, que por su permanencia obtuvieron un gran arraigo en la población, posibilitaron que la evasión tributaria se transformara en un fenómeno social representado por un comportamiento colectivo carente de reproche, que influía negativamente en la formación de la conducta de las nuevas generaciones.

Ese fenómeno dio lugar a una gran confusión donde las frases: "para qué pagar impuestos si el Estado dilapida" y "para qué pagarlos si el de arriba se los roba", convalidaban el verdadero robo que se producía en contra de la sociedad y en favor del agente económico y del conciudadano que engordaban indebidamente sus bolsillos.

De tal modo, la razón esgrimida para no pagar era una verdadera falacia que buscaba justificar al evasor, porque esos recursos nunca llegaban al Estado para que los "dilapidara" o "los administrara deshonestamente".

Esta situación generaba, a su vez, que el Estado ante la ausencia de recursos genuinos, para atender a aquellas necesidades públicas que conciernen a su razón de ser, procediera a emitir dinero sin respaldo alguno, provocando la aparición del peor y más regresivo de los impuestos, que es el llamado impuesto inflacionario.

Conclusión: la sociedad pagaba dos veces en el caso de los impuestos con "efecto precio": una vez, al no reclamar la factura y otra, a través del impuesto inflacionario; y en los impuestos con efecto ingreso puro tenía que soportar el impuesto inflacionario por la parte no pagada por el evasor. Esto es tal como ocurre en un consorcio de propiedad horizontal, cuando algún copropietario no abona las expensas y las mismas deben ser soportadas por el resto de los copropietarios.

II. NO DEFRAUDARÁS EN VANO

Deben superarse ficciones y eufemismos. El evasor no es un pobre ser, perseguido e indefenso: es, jurídicamente hablando, un delincuente sobre el cual debe caer el peso de la ley y, además, merecedor de condena social por su actitud egoísta y carente de espíritu solidario con aquéllos entre los que convive.

Por tales razones es que se ha llevado a cabo la llamada "culturización tributaria"³, a fin de que la sociedad tomara conciencia de que ella es la verdadera y única dueña de los tributos y, en consecuencia, principal interesada en la lucha contra la evasión, por lo cual su participación activa (p. ej.: exigiendo siempre su factura por prestaciones o adquisiciones) resulta no sólo de gran importancia para lograr el éxito, sino que constituye el ejercicio de la legítima defensa de su interés como destinataria final de los recursos.

Todo lo precedentemente expuesto, aunado a la obligación que la Constitución Nacional y las leyes imponen al Poder Ejecutivo nacional de recaudar las rentas, hacen que el Estado, a través de la respectiva autoridad con competencia en la materia, deba actuar de modo tal que:

- 1) No pueda de ninguna manera permitir que los agentes económicos (empresas, firmas, prestadores de servicios) se queden con los importes que reciben de sus clientes, consumidores finales, que constituyen porciones de impuestos adheridos a los precios.
- 2) Tampoco pueda admitir que los sujetos directamente obligados por la ley al pago de los impuestos a su cargo dejen de hacerlo en una actitud antijurídica y antisocial.
- 3) No pueda, en fin, tolerar que la voluntad de la sociedad, plasmada en la ley tributaria por sus legítimos representantes, sea burlada por unos pocos (evasores) en perjuicio de la mayoría; en especial de aquellos contribuyentes-consumidores que afrontan, sin queja, la carga del tributo en sus consumos.

³ Ver "Evasión tributaria. Heterodoxia o nueva ortodoxia", *Boletín de la D.G.F.*, n° 483, Buenos Aires, marzo de 1994.

Beneficios fundamentales

En este aspecto podemos observar que la lucha contra la evasión arroja, al menos, los siguientes beneficios fundamentales:

- a) Permite la eliminación del "impuesto inflacionario", que es el más injusto y de mayor regresión.
- b) Posibilita la adaptación del sistema tributario a la estabilidad, eliminando los impuestos distorsivos.
- c) Da base a un federalismo real a través de la adecuada coparticipación de los tributos.
- d) Se protege el núcleo ético de la competencia en las transacciones económicas al eliminar la injusta ventaja relativa que produce el no pago de los tributos conforme a la ley.
- e) Asegura la efectiva vigencia del claro apotegma de que "todos paguen para que cada uno pague menos".

Finalmente, combatir la evasión es una de las formas más directas de erradicar la pobreza mediante el incremento del impacto redistributivo neto de la política fiscal global.

Porque vemos con claridad estas cuestiones de la tributación, es que estamos empeñados en corregir las desviaciones que impiden o alteran la consecución de los fines perseguidos por aquélla.

Uso de los fondos

La cuestión relativa al camino "de vuelta", es decir en lo que hace al uso de los fondos recaudados por parte del Estado —administrador y no dueño—, tiene otras connotaciones y la evaluación de los fines alternativos para tales dineros es de apreciación eminentemente política, dependiendo en definitiva del destino que se asigne en la respectiva Ley de Presupuesto, que es de conocimiento público y cuyo tratamiento se produce con total transparencia por parte del Congreso de la Nación.

A su vez, la ejecución del presupuesto está a cargo del poder administrador, quien obviamente debe llevarla a cabo conforme a la ley por medio de todos sus funcionarios y dependientes, cualquiera que fuere su categoría, sobre la base de una eficiente asignación y honesta administración.

Como corolario de todo lo dicho es que considero lícito independizar estas dos facetas, la de la recaudación y la del

uso de los fondos y, sin abrir juicio sobre la eficacia de la segunda, afirmar que no puede tolerarse que un defraudador tributario se quede con el esfuerzo de sus conciudadanos, en beneficio propio, vulnerando la ley y las más elementales normas de solidaridad para con quienes se convive, so pretexto de una cuestión que debe plantearse en el ámbito adecuado y por los mecanismos que resulten atinentes.

Estoy seguro de que, a poco que se medite sobre estos aspectos que me he permitido aclarar, no sólo se tendrá una cabal idea sobre la extensión o alcance de lo expuesto sino que seguramente se coincidirá en que los esfuerzos que nos demande la lucha contra la evasión tributaria es una empresa dura, pero que vale la pena afrontar a nuestra patria.

Por lo tanto, el criterio que sostengo en la materia —además de representar el debido respeto del orden jurídico establecido— lejos de constituir una concepción descomedida o autoritaria implica el adecuado ejercicio de los deberes y derechos republicanos por parte de los ciudadanos, es decir:

1) El cumplimiento estricto de la ley como corresponde en un Estado de Derecho.

2) Reclamar, peticionar o castigar con el voto cuando se entienda que los gobernantes o representantes no adoptan decisiones que se consideran adecuadas.

3) Accionar ante la justicia cuando se sientan agravados por la incorrecta aplicación de la ley o se vean afectados los derechos amparados por la Constitución Nacional.

Lo contrario, es decir, evadir los tributos con pretendidas justificaciones, significaría la admisión de conductas anárquicas y contrarias a la ley y en el mejor de los casos constituiría el ejercicio de la justicia por mano propia.

Desde ya que entre quienes deben respetar esos derechos y obligaciones están incluidos todos los funcionarios públicos y, aun en mayor medida, los del área de la Secretaría de Hacienda e Ingresos Públicos, puesto que en virtud de sus funciones deben asegurar el cumplimiento de los mandatos legales en el ámbito de su competencia.

III. DERECHO NATURAL

A la idea central de que "los impuestos deben ser siempre pagados, más allá del buen uso que el administrador de turno haga de los recursos obtenidos" podría oponerse como justificación de la conducta evasora de cada sujeto, frente a lo que podría considerarse como una mala administración o destino de los recursos que le son requeridos por la vía de los tributos, la aplicación de preceptos derivados del Derecho natural, que se refieren al conjunto de principios que nacen de situaciones coexistenciales entre los hombres, desde el punto de vista de las relaciones de justicia, evidentes por sí mismos (conf. Santo Tomás).

Esos preceptos, dada la connotación del Derecho natural, serían de una entidad superior al Derecho positivo, es decir, la Constitución Nacional y las leyes dictadas en su consecuencia por el Congreso de la Nación, así como a las normas respectivas de los distintos Estados provinciales y municipios, que constituyen, junto con las disposiciones reglamentarias, el plexo normativo sobre el que descansa el funcionamiento del Estado de Derecho.

Ante tal alternativa, estimo necesario recordar que mi pensamiento tiene siempre presente y en forma expresa a la convivencia y al funcionamiento de las instituciones de un Estado de Derecho en el que rige un régimen republicano de gobierno, consagrados ambos en la Constitución Nacional.

Por lo demás, es también oportuno destacar en este aspecto el caso argentino, en el cual se eliminaron en el orden nacional, veintidós impuestos distorsivos que representaban casi 4 puntos porcentuales del PBI y se centró el aumento de la recaudación en la lucha contra la evasión, considerándola como el "mejor impuesto", ya que recomponen las pautas de equidad del sistema, desvirtuadas en los hechos por las conductas evasoras. Permitiendo, a su vez, la eliminación del impuesto inflacionario que, en el año 1969 alcanzó el 14,6 % del PBI y para el período 1980 al 31-III-1991 representó un promedio anual del 5,3 % sobre el PBI⁴.

⁴ Ver "Revolución tributaria en la Argentina", *Boletín de la D.G.I.*, n° 690, Buenos Aires, agosto de 1995.

De ello se deduce, como cuestión preliminar, que de ningún modo puede inferirse de mis opiniones la defensa de una ideología que sostenga que el ejercicio de los poderes del Estado no tenga límites, ya que precisamente el régimen republicano de gobierno asegura, mediante una adecuada división e independencia de poderes, el respeto a los derechos del ciudadano cuando alguno de ellos pretendiera sojuzgarlos.

De este contexto surge claramente que los ciudadanos deben ejercer la defensa de sus derechos, pero siempre por la vía adecuada compatible con las reglas que necesariamente impone la convivencia en un Estado de Derecho.

Por supuesto que no se niega la existencia del Derecho natural, pero la contraposición que pudiera existir entre éste y una norma positiva debe ser en todos los casos dirimida y evaluada por un juez y no por cada persona según su criterio individual, como justificación del incumplimiento liso y llano de la ley en sentido positivo.

Paradójicamente, lo que a veces se sugiere hacer, invocando en forma amplia al Derecho natural, implica la vigencia de un estado de anarquía, en el cual cada uno actuará según el criterio que tenga sobre una situación dada, pero haciéndolo directamente (v.gr., no pagar los tributos porque no le parecen justos).

Lo correcto es accionar políticamente como ciudadano, peticionando mediante sus representantes, expresándose mediante el voto o, en situaciones ya más concretas, mediante la acción ante la justicia reclamando por la inconstitucionalidad de una norma si considera que afecta las garantías constitucionales, a través de acciones de amparo, medidas de no innovar, es decir, los mecanismos previstos en el orden jurídico en defensa de sus derechos.

Lo contrario es negar el orden jurídico y la organización misma del Estado, es decir, volver a la situación caótica anterior al mismo, en el que cada uno actuaba según sus propios intereses y convicciones frente a lo cual, en definitiva, predominaba el más fuerte.

Ocasionalmente se muestran como ejemplos negativos de democracia y Estado de Derecho ciertos regímenes en realidad totalitarios como el generado por el nazismo, cuando precisamente se los debe exhibir como una excepción a ello. De lo contrario se estaría, implícitamente, negando a la democracia y al régimen representativo de gobierno.

Sin dudas se trata de una cuestión muy grave, porque quebrado el principio de la vigencia del Estado de Derecho y del funcionamiento de las instituciones republicanas, todo es posible, porque dependerá del criterio que cada uno, en los hechos, tenga sobre el Derecho natural o el bien moral que lo asiste. Hablar de tal posibilidad resulta hoy un verdadero dislate.

Realmente parece increíble que hoy tengamos que estar rebatiendo argumentos que cuestionan el funcionamiento del régimen democrático y sólo se justifican por un intento grosero de defender lo indefendible.

Hay momentos en la vida de un país en los cuales personas de indudable espíritu democrático, en los hechos, inadverdadamente remiegan de esa valiosa condición buscando justificar actitudes, sin aceptar las reglas que necesariamente impone la convivencia en una sociedad jurídicamente organizada que ha optado por esa forma de gobierno.