

Evasión fiscal: diseño de instrumentos para el estudio de la conducta fiscal

2003 | Tesis de maestría

Universidad Nacional del Nordeste. Facultad de Humanidades.
Maestría en Epistemología y Metodología de la Investigación Científica

Autores:

Cesana Bernasconi, Mónica Inés

Directores:

Chalupowicz, Israel

Cesana Bernasconi, M. I. (2003). Evasión fiscal: diseño de instrumentos para el estudio de la conducta fiscal (Tesis de maestría). Universidad Nacional del Nordeste. Facultad de Humanidades. Resistencia, Chaco.

<http://repositorio.unne.edu.ar/handle/123456789/539>

Evación fiscal: diseño de instrumentos para el estudio de la conducta fiscal

2003 | Tesis de maestría

Universidad Nacional del Nordeste
Facultad de Humanidades
Maestría en Epistemología y Metodología
de la Investigación Científica

Maestrando:

- Cra. Esp. Cesana Bernasconi, Mónica Inés

Director de Tesis:

- Dr. Chalupowicz, Israel

Cesana Bernasconi, M. I. (2003). *Evación fiscal: diseño de instrumentos para el estudio de la conducta fiscal* (Tesis de maestría). Universidad Nacional del Nordeste. Facultad de Humanidades. Resistencia, Chaco.

<http://repositorio.unne.edu.ar/handle/123456789/539>

MAESTRÍA EN EPISTEMOLOGÍA Y METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA

TESIS

EVASIÓN FISCAL

**Diseño de Instrumentos para el estudio de la
conducta fiscal**

**Autora: Contadora Mónica I. Cesana Bernasconi
Especialista en Tributación**

Director: Dr. Israel Chalupowicz

**FACULTAD DE HUMANIDADES
UNIVERSIDAD NACIONAL DEL NORDESTE**

2003

INDICE

Títulos y subtítulos	Páginas
INDICE	2
ABSTRACT	3
INTRODUCCION	5
CAPITULO I: ANTECEDENTES DEL TEMA. La revisión histórica del hecho de la Imposición. Articulación de corrientes financieras y sociológicas.	
1.1.- Reflexiones preliminares	7
1.2.- La interpretación del origen y evolución de la imposición	12
1.3.- La visión de las escuelas financieras sobre el hecho de la imposición	18
1.4.- La visión legislativa del problema	23
CAPITULO II: ANALISIS DE CONDUCTAS. Revisión del sistema y significado de los elementos que la conforman.	
2.1.- La pre- comprensión del objeto. Revisión conceptual	28
2.2.- Las implicancias del objeto sobre el diseño y el método	36
2.3.- La construcción dialéctica del instrumento. Justificación	41
CAPITULO III: DISEÑO METODOLÓGICO PARA UN ESTUDIO DE LA CONDUCTA TRIBUTARIA	
3.1.- <i>Síntesis Dialéctica</i>	49
3.2.- <i>Presentación del instrumento. Cuestionario</i>	54
3.3.- <i>Presentación del instrumento. Entrevista</i>	58
3.4.- <i>Presentación del trabajo de aplicación</i>	60
CONCLUSIONES	74
BIBLIOGRAFIA	77
ANEXOS	Hojas 1,2,3,4

ABSTRACT

La evasión fiscal se refiere a la conducta de los sujetos tributarios encaminada a burlar las pretensiones pecuniarias del Estado. Dicha burla puede consistir en disimular, ocultar o disfrazar hechos imponible con el objeto de disminuir o evitar el pago de la obligación jurídica tributaria.

En el ámbito de los estudios realizados en torno al fenómeno de la evasión fiscal se observa que, en su mayor parte, su orientación ha seguido una senda de objetivos políticos o económicos. Algunos de estos estudios proponen medir el nivel de evasión para determinado tiempo y lugar con el fin de desarrollar medidas de política tributaria que permitan disminuir dicho registro. Un ejemplo son las correlaciones de variables realizadas de acuerdo a un modelo macroeconómico cuyo resultado responde a la coyuntura del momento en que se efectúa la medición de los datos volcados al modelo.

Lo cierto es que, la realidad revela, este camino ha resultado insuficiente para crear y decidir medidas preventivas o correctivas eficaces y eficientes, así como también es cierto que la invulnerabilidad del sistema que conforma la evasión se recrea día a día al abrigo de este déficit de medidas.

A través del presente trabajo de investigación se avanza hacia el conocimiento de las conductas que delinean la evasión fiscal a partir de los elementos que distintas ciencias aportan para revelar y comprender escenarios ocultos detrás de ese problema, diseñando un sistema de conocimiento e interpretación que integra los puntos de vista financiero, psicológico y sociológico para el análisis del sujeto tributario.

Este constituye sin lugar a dudas la apertura de otro camino para la investigación de la evasión fiscal utilizando una metodología que permite introducirse en su estructura para examinar las reglas de comportamiento social e individual según las cuáles se determinan las conductas evasivas.

Así es como al representar las diferentes dimensiones que describen los escenarios hallados en la conducta fiscal se construyen como aporte del proceso de investigación sendos instrumentos de estudio cuyas condiciones de aplicación son expuestas en cada caso para permitir el avance de futuras investigaciones.

Es de nuestra seguridad que el camino elegido resulta el indicado para hallar dimensiones válidas e instrumentos confiables que puedan proveer a mejorar y ampliar en el futuro la interpretación y tratamiento del fenómeno de la evasión fiscal.

INTRODUCCION

Paradigma inencontrable en Pascal, paraíso perdido en Rousseau, la idea de naturaleza humana iba a terminar perdiendo su núcleo, convertida en blando protoplasma, gracias a la toma de conciencia de la evolución histórica y de la diversidad de las civilizaciones. Puesto que los hombres son tan diferentes en el espacio y en el tiempo y se transforman según las sociedades en las que se hallan inmersos, debe admitirse que la naturaleza humana no es más que una materia prima maleable a la que sólo pueden dar forma la cultura o la historia. (El paradigma perdido. Edgar Morin. Editorial Kairós. Barcelona, 1992)

El presente trabajo trata acerca del estudio de la evasión fiscal desde el punto de vista del origen de los motivos y mecanismos que determinan la presencia de dicha conducta en los sujetos económicos¹ de una sociedad.

Cuando se habla de origen no es tan solo porque el camino se inicia con un breve recorrido por los antecedentes del hecho de la imposición sino porque a partir de allí y la evolución de las ideas en el mundo financiero y social se van descubriendo y validando las diferentes variables que explican el estado actual del problema: evasión fiscal.

De este modo se inicia el primer capítulo centrado en el análisis histórico de los impuestos, en un esfuerzo de integración de los puntos de vista tributario y sociológico, y partiendo de la premisa de que la comunicación que se estableciera entre ambas vertientes podría enriquecer el conocimiento en distintas maneras al reconstruir la arquitectura de la conducta fiscal.

De la misma forma, dadas las consecuencias jurídicas del fenómeno, tuvo importancia el análisis de la legislación vigente en materia penal tributaria a partir de lo cuál ha sido de interés incluir comentarios sobre los debates parlamentarios que dieron origen a dicho cuerpo de normas.

¹ A los efectos del estudio entiéndase como sujeto económico a los diferentes actores de la economía que en forma personal desarrollan algún comercio, industria o servicio; y cuyos ingresos brutos anuales corresponden a la categoría de *pequeño contribuyente*.

Dentro de este marco se pretendió tener suficientemente representadas las unidades que sirven de contexto al problema de la evasión para avanzar en la segunda fase sobre el estudio de unidades y variables relacionadas con las conductas.

En el segundo capítulo se avanza en los hallazgos de la investigación en cuanto al proceso de descubrimiento y validación de hipótesis que contienen las unidades y variables del fenómeno, partiendo de una comprensión de la teoría socio- psicológica del comportamiento del sujeto genérico articulando estas nociones con la teoría sobre el comportamiento de los sujetos económicos en la toma de decisiones.

Cada instancia de descubrimiento cuenta con el aporte de referentes calificados en cada tema de su especialidad, lo cuál permite enriquecer los hallazgos y su validación.

Finalmente, en el último capítulo, se presenta el progreso metodológico obtenido en este proceso de investigación. Consiste esencialmente en una herramienta y guía para el análisis de la evasión fiscal a través de sendos instrumentos que articulan unidades, variables y dimensiones determinadas como componentes de su arquitectura. Se describen las condiciones de aplicación para cada instrumento y los enfoques a tener en cuenta para la eficiencia y eficacia de su empleo como herramienta de estudio.

Particular interés poseen las conclusiones desde el punto de vista del alcance y fertilidad de la investigación realizada por cuanto aún sin resultar ser una tesis formadora de una teoría acerca del fenómeno, sino que ella está en camino, sin dudas dicho camino está iniciado con el diseño de los instrumentos que servirán al avance de dichos objetivos.

CAPITULO I

ANTECEDENTES DEL TEMA. La revisión histórica del Hecho de la Imposición. Articulación de corrientes financieras y sociológicas

1.1 Reflexiones preliminares

Al iniciar el proceso de investigación resultó de particular interés para el descubrimiento de la complejidad del objeto localizar el momento histórico en que surgieron las formas primitivas y rudimentarias de la imposición, dibujar su posterior evolución en el pensamiento de las sociedades vistas desde la integración de aspectos políticos, económicos y sociales, y representar el estado actual con que se manifiestan las acciones de los hombres como sujetos económicos respecto de dichas concepciones.

Cabe aclarar que en contexto real puede hablarse del sujeto económico antes que del sujeto tributario. Sujeto económico va a comprender al tributario.

El sujeto económico representará a toda persona de existencia visible o ideal que desarrolle alguna actividad con consecuencias económicas, es decir, que constituya uno de los elementos del mercado en general, de la oferta o de la demanda en particular, del comercio, de la industria o de los servicios en especial.

El hecho es que actualmente este universo de posibles manifestaciones económicas se encuentra de distintas formas previsto y regulado en normas de orden nacional, provincial y municipal. Inclusive, recientemente se asiste a la regulación internacional de las actividades económicas a nivel intra e inter regiones.

Por lo tanto no escapa a dicha regulación el Derecho Tributario y en general la legislación o contenido normativo de naturaleza tributaria, como así también las distintas especies de tributos que puedan crearse abarcando las distintas normas

que se dan en todo tipo de Estado, bajo cualquier forma de gobierno y en cualquier orden jerárquico de su organización. Por lo que en cualquier nivel de integración del Estado existe una jerarquía de normas donde se puede hallar la conexión entre hechos económicos y hechos imponibles.

Esto hace que en la actualidad resulte muy difícil, o casi imposible, realizar alguna actividad sin resultar comprendido dentro de la noción de sujeto tributario, aunque de todos modos el sujeto económico será comprensivo de aquél en salvaguarda de las excepciones que puedan existir.

Para una adecuada comprensión de esta postura bastará con dejar definida la construcción lingüística *hecho imponible*. Para ello resulta sumamente pertinente referirse al creador de dicha expresión y autor de la obra titulada *El Hecho Imponible*, el célebre tributarista italiano Dino Jarach (1915 – 1996), en sus propias palabras “ Por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender del verificarse de un *hecho jurídico*, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible”² El hecho económico transformado en hecho jurídico a través del supuesto legal tributario puede ser estudiado a través de cuatro elementos componentes, a saber, aspecto objetivo, subjetivo, espacial y temporal. Y cabe aclarar que aunque el estudio esté dirigido sobre el accionar tributario de los sujetos este último aspecto no prevalece en la construcción del sistema ya que el hecho imponible solo se verifica si confluyen en la realidad los cuatro elementos mencionados como componentes del sistema. Es decir que para la validez de su estudio deberán someterse a consideración tanto las dimensiones de uno como de otros elementos.

Estas primeras connotaciones permiten ilustrar suficientemente que la creación de normas es producto del tiempo y de maduración de los sistemas

² JARACH Dino *El Hecho Imponible*, pág. 73

sociales primitivos en los que quizás no pueda hallarse claramente este estado de derecho y de perfeccionamiento jurídico que hoy se ha alcanzado. Sin embargo resulta innegable que la actividad económica ha existido casi desde siempre de modo que es válido conjeturar que de alguna u otra forma, aunque no estrictamente ajustada a la definición que del hecho imponible ha quedado expuesta, alguna especie rudimentaria de imposición habría existido en las antípodas de las sociedades económicas.

Para descubrir y validar la afirmación precedente se seleccionó un procedimiento que confiable y adecuadamente permitiera analizar las dimensiones espacio/temporales relevantes que debían ser consideradas para la búsqueda de dicho antecedente.

Para esta tarea se estimó pertinente emplear fuentes tales como estudios anteriores en torno al tema, bibliografía usualmente consultada en prestigiosos centros de estudios e investigaciones. Se seleccionaron y analizaron obras representativas desde el punto de vista de las finanzas públicas y desde el punto de vista de la sociología.

Dentro del área especialmente tributaria la línea de análisis estuvo apoyada en la obra de Dino Jarach³, quien sin duda constituye un auténtico referente calificado en esta disciplina. Pero más allá de este importante rasgo general que destaca su trabajo la preferencia por este autor tuvo que ver con su pensamiento, en donde ya residía la idea de una visión interdisciplinar del mundo y ello puede apreciarse simplemente en unas líneas cuando señala "... el desarrollo histórico de las ideas en materia de finanzas públicas está poderosamente influido por la evolución de los hechos y de los acontecimientos y también que éstos están en alguna medida influidos por aquél." Y agrega... "Prescindimos de la descripción de las doctrinas que se refieren a los principios morales y jurídicos atinentes a los

³ JARACH Dino *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 1996

impuestos y a las deudas públicas y limitamos esta reseña del pensamiento financiero a los aspectos político- económico...”⁴ Es decir que en su obra pueden encontrarse elementos relevantes para el análisis desde el punto de vista financiero con tinte político y económico aunque con una visión de integración de conceptos que permite la articulación propuesta en el nivel de las estructuras sociales.

De la cita anterior surge también la noción de como se produce dicha integración en unidades de tiempo y espacio por cuanto el autor se refiere a la temporalidad de los hechos y de los acontecimientos.

Si se lleva este concepto a un plano de abstracción superior que el disciplinar de las finanzas públicas se podría obtener otra premisa: el mundo de la vida puede ser concebido como una gran estructura y si abrimos esa estructura, provistos de una metodología científica, abrimos una caja de pandora donde pueden encontrarse en estado de desarrollo y estado de proceso los múltiples sistemas y subsistemas del mundo de la vida.

Una pregunta válida sería ¿ cómo pueden todos ellos subsistir en la caja? La respuesta la ha brindado la Ciencia.

La Ciencia explica que esas estructuras se encuentran en estado de equilibrio o que están en camino hacia aquel mediante procesos de asimilación y acomodación. En el nivel de las subestructuras se pueden descubrir ciertos mecanismos de comportamiento entre los organismos y el medio al cuál aquellos se deben adaptar para sobrevivir. Los conceptos de cambio somático y cambio genético, de adaptación, asimilación y equilibración entre organismo y medio, provienen de teorías desarrolladas dentro de distintas ciencias como la Sociología, Psicología, Biología, Física y Química. Y cada ciencia se apropió de estos términos para expresar una misma noción referida a como ocurren los procesos de estado y desarrollo en el nivel de las estructuras y para estudiar e interpretar de

⁴ JARACH Dino *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 1996

este modo sus propios objetos. Ahora mismo se asiste también al descubrimiento de que la ciencia de las finanzas públicas posee las mismas nociones fundamentales para la comprensión de sus propios objetos de estudio.

De este modo cada ciencia tiene la exigencia de considerar este requisito que se impone por naturaleza: su carácter de parte integrante del sistema cognitivo de la complejidad de un objeto determinado. Además será importante y suficiente reconocer, y manejar, las limitaciones que las condiciones internas de cada ciencia imponen al conocimiento de los distintos aspectos interdisciplinarios del objeto seleccionado y no presumir un estudio panorámico del mismo. Atento al resguardo de estas condiciones se ha fijado la atención en la influencia de la sociología sin pretender la habilidad de un sociólogo pero con la extremada prudencia que el entrenamiento en metodología de la investigación científica pudo aconsejar para destacar la filiación que ejercen otros campos de conocimiento sobre los objetos de las finanzas públicas.

Presentada y justificada la selección de la fuente de análisis del pensamiento financiero ahora es el turno de presentar la obra seleccionada para el hallazgo de los elementos de articulación desde el punto de vista de la sociología.

Para abordar esta otra vertiente del estudio sobre aspectos sociológicos se ha seguido a otro célebre autor, el sociólogo francés Emile Durkheim⁵ por haber encontrado también en su pensamiento una visión integradora del mundo de la vida. En su obra sobre *Física de las Costumbres y el Derecho* aborda cuestiones particularmente centrales para el desarrollo de esta tesis. Se trata de un texto esencialmente amplio en su temática y complejo para su interpretación. Sin embargo el esfuerzo de reflexión al cabo de varias lecturas permitió descubrir un mensaje en esencia relevante para el hallazgo de aquella primera manifestación

⁵ DURKHEIM Emile *Lecciones de Sociología. Física de las Constumbres y el Derecho*, 1974

de imposición en cuya búsqueda se había trazado el camino, hacia el descubrimiento de sus orígenes y emprender el recorrido hipotético de su posterior evolución hasta hallar la línea de filiación con las corrientes del pensamiento financiero y lograr la construcción de esta primera etapa de la tesis.

1.2 La interpretación del origen y la evolución de la imposición

El estudio del pensamiento de Durkheim en determinado estadio de una carrera universitaria en la rama de las Ciencias Económicas representó un compromiso intelectual significativamente inferior al intento de desarrollar un trabajo de investigación para una tesis de Maestría en Epistemología y Metodología de la Investigación Científica. Esto es así, al menos en el caso particular, porque quien en alguna medida haya tomado contacto con la obra de Durkheim y conoce su contenido quizás hasta se pueda referir a ella, pero ¿cuánto conoce, o se ha cuestionado, acerca de la profundidad y el alcance de su pensamiento sobre otras ramas de la ciencia? Es decir, no ocurre habitualmente que en dicho momento de desarrollo intelectual se maneje una visión con dichas implicancias. Así, la experiencia personal ha sido *re- descubrir* en el pensamiento del autor la profundidad de su concepción sobre la sociedad y el derecho.

Resulta extraordinariamente interesante como los estudios sobre la moral y el Derecho permitieron a E. Durkheim referirse a diferentes formas de solidaridad social. Visualizando como marco teórico el mundo de la vida escogió como unidad de análisis a la sociedad, vista como un sistema surgido de la evolución de formas primitivas de convivencia hasta la emancipación en un Estado que la suprime, contiene y supera desde el punto de vista de su organización y funciones.

En esta línea avanza abordando distintas instituciones surgidas en el seno de las sociedades como manifestaciones de solidaridad social. La moral profesional, la moral cívica, los deberes generales hasta el Derecho de Propiedad.

Reconoce y analiza estas instituciones edificadas por la sociedad para lograr su desarrollo armónico y en cuyo camino de construcción fue necesario atravesar sucesivos ciclos de crisis y recuperación económica, social, política, religiosa.

Para el sociólogo este último orden, el religioso, ha estado presente desde siempre. Interpreta que en el seno de la religión cabrían las explicaciones a múltiples acontecimientos del mundo de la vida, y es así como a través de ella y dentro de ella puede entenderse el nacimiento de instituciones tales como el Derecho de Propiedad.

De acuerdo a esta noción la cosa sagrada comparte, inicialmente, los mismos rasgos con la cosa apropiada, aunque dada su propia evolución ha ido adquiriendo rasgos distintivos.

Por ejemplo, en el análisis de la idea de la propiedad puede verse que la apropiación legítima se liga con la idea de prohibición o retiro de uso de la cosa apropiada del uso común de la cosa. La filiación de este rasgo con la religión es característica. Las cosas sagradas están retiradas del uso común, dice Durkheim “ El vulgo no puede disfrutar de ellas.”⁶ “ Sólo pueden usarlos aquellos que tienen una especie de parentesco con este tipo de cosas, esto es, aquellos que son sagrados como ellas: los sacerdotes, los grandes, los magistrados allí donde éstos tienen una naturaleza religiosa. Son interdicciones las que están en la base de lo que se llama la institución del tabú,...” “ Por consiguiente tenemos derecho a suponer que es en la naturaleza de ciertas creencias religiosas que debe encontrarse el origen de la propiedad.”

La noción encerrada aquí es que el título habilita la apropiación de la cosa. Dicho título puede tener su origen tanto en el orden divino como en la ley de los hombres que deviene de una Terceridad (superioridad).

⁶ cit. E. Durkheim, pág. 193

Este concepto de Terceridad merece una explicación ya que resulta *simbólico* para comprender la noción de ley.

“Charles S. Peirce, quien es actualmente considerado como uno de los más grandes y originales filósofos de los EEUU, integra la constelación de los fundadores (o refundadores) de la Semiótica en el comienzo del siglo, junto con G. Frege, en la Lógica, a E. Husserl en la Fenomenología y a F. de Saussure, en la Lingüística.”⁷ Se ha caracterizado por introducir términos nuevos para denominar los conceptos de una teoría que comparte con Hegel, aunque sin reconocerlo. La noción de Terceridad es el componente de un sistema general de análisis de la estructura y evolución de los objetos ideado dentro del plano de la semiología. Como se encuentra en el trabajo de Hegel, también en dicho sistema se puede ver que Peirce despliega nociones de un juego dialéctico y al identificar tres niveles que denomina Primeridad, Segundidad y Terceridad compromete asimismo las nociones de supresión, asimilación y superación de la teoría hegeliana. Un simple ejemplo útil para representar estos tres niveles de integración es el sistema social (visto desde abajo hacia arriba): se integra a partir de personas individuales (entes que representan una Primeridad) y que toman un determinado grado de parentesco dentro de una familia (conformando una relación de dos o Segundidad), y esas familias forman un sistema de familias llamado ciudades o estados (Terceridad). A su vez cada nivel tiene sus propias normas pero la ley superior que rige las relaciones y que suprime, supera y conserva las de menor nivel está en el plano superior llamado Estado, surgido desde abajo de la estructura en el devenir de cada nivel en tiempo y espacio de representaciones sociales e individuales que representa la relación constitutiva del sistema. En cambio, la relación de los niveles de arriba hacia abajo es una relación de regulación.

⁷ párrafo extraído de la guía de estudio sobre el texto de PEIRCE Charles S. *Cartas de Victoria Lady Welby*, trabajado en el Módulo 6 de la Maestría

Para interpretar cuál es el contexto dentro del cuál se propone el sistema de representación de Peirce resulta pertinente recordar nociones tales como las que explica Herbert Simon en la monografía titulada *La arquitectura de la complejidad*⁸ refiriéndose a que todo sistema posee una estructura compleja integrada por sus elementos componentes los cuales se organizan en niveles jerárquicos de distinto nivel de integración y donde a cada cual corresponde una importancia característica particular en el sistema. Así, el sistema de Signos al que se refiere Peirce encuentra su filiación con dichas ideas, cada nivel identifica elementos componentes integrados en niveles jerárquicos donde a cada uno corresponde un papel dentro de la estructura simbólica.

El primer nivel es la Primeridad, unidad elemental del sistema. Nivel de las manifestaciones latentes, de la cualidad. Si se traslada la noción a las categorías del Ser, aquí se ubica el ser en- si. Recordando un ejercicio desarrollado para la primer evaluación parcial del primer módulo de la Maestría, cuyo objetivo era ejercitar la capacidad de identificación de niveles de integración en el análisis de un objeto determinado, para el caso era un campo de alfalfa donde se analizaba el problema del *decaimiento de los alfares*, podría decirse que en este nivel se identificaría a cada mata como las unidades más elementales del sistema en su conjunto y hasta determinado nivel de desagregación, esto es, consideradas en- si.

La Segundidad representa el nivel donde las entidades de la Primeridad toman contacto entre sí, relacionándose por vínculos de lucha o poder, por imperio de una relación de convivencia necesaria sentida y buscada por los individuos. Esta relación se caracterizó por ser un vínculo establecido sin intervención de terceros. Es una relación de dos. Donde hay un tercero ya es Terceridad. Ese Tercero es la ley que regula la relación de la Segundidad. La regla surge por la superación de la interfaz jerárquica de las relaciones de lucha y de poder del ser

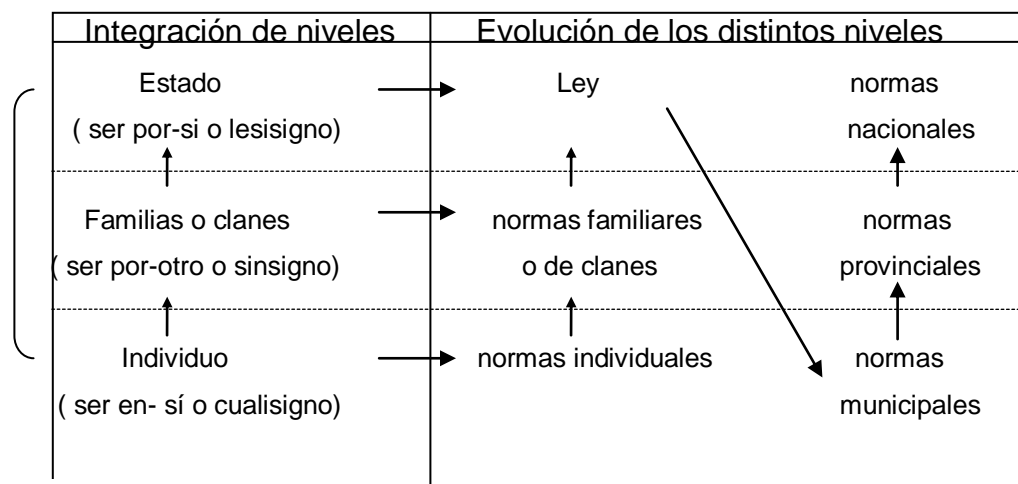
⁸ SIMON Herbert *La arquitectura de la complejidad*. En "La Ciencia de lo artificial". Capítulo IV. Editorial ATE, 1974

por- otro en un ser por- si. Pero no implica que se ejerza ninguna acción o transferencia material, solo que las cosas sucedan de acuerdo a un elemento mental, de una ley que trasciende el mero hecho bruto de la Segundidad.

Así, en el campo de alfalfa estos niveles pueden representarse como la relación que se plantea de una planta de alfalfa con otra, relación de uno a otro; una vez que se forma la región de alfalfa en tanto supresión, superación y conservación de la Segundidad en una Terceridad se determina un sistema con características particulares, como el clima y el suelo.

Esta característica determina que para el análisis sociológico se deban respetar las estructuras subyacentes en los sistemas de representaciones tanto individuales como colectivos, logrando que se articulen en un juego dialéctico capaz de realizar una lectura de corte longitudinal de las unidades analizadas.

Las dimensiones relevantes espacio/ temporales que explican como se formaron las organizaciones jurídicas, de donde vienen y a donde van, están sumergidas en su propia historia de formación, contenidas en una Primeridad y Segundidad que necesariamente hay que sacar a la luz. Una vez obtenido el nivel donde reside la ley se torna posible continuar en ascenso dentro de la estructura por cuanto esta, a su vez, se constituirá en una Primeridad para otro sistema de mayor complejidad y evolución. Así, la integración en niveles superiores permite llegar a una Terceridad que puede retornar a la inmediatez dentro de un sistema simbólico. La Terceridad es para Peirce lo que la Sociedad para Saussure.



La pregunta ahora será ¿cómo influye dicha filiación en la determinación del origen de la imposición?

Para responder esta cuestión se debe retornar al estudio de las distintas teorías que han ensayado una explicación a la institución del Derecho de Propiedad. En el análisis realizado Durkheim entiende que no puede hallarse su origen más allá de la religión y en el culto que en épocas remotas se ofrecía a la tierra apropiada por los dioses. Y el derecho de propiedad constituyó la piedra de toque sobre la cuál se produce el nacimiento de la primera forma de tributo.

¿Cómo llega Emile Durkheim a dicha afirmación? El primer paso lo realiza cuando establece que la primer forma de propiedad ha sido la propiedad terrateniente “Es solo a partir del momento en que la agricultura quedó establecida que podemos observar verdaderamente una propiedad de ese tipo.” Ese derecho surge en el seno de una familia o clan (donde también puede decirse que residen normas de un nivel de Segundidad bastante maduro para regir sus relaciones internas) “Y en verdad ese viejo fondo familiar estaba impregnado de religiosidad,...” ¿Qué rasgo posee el derecho de propiedad que lo acerca a la religiosidad? Como se dijo, ese rasgo parece estar en la inalienabilidad de las cosas apropiadas, en este caso de la tierra que era un bien sagrado, sujeto a ciertos rituales y sujeto al tabú. La profanación del lugar estaba condenada a sacrificios cuya máxima expresión era la extinción de la familia entera. Las tierras estaban cercadas por zanjas protegidas por el dios Término al cual se le brindaban cultos todos los años para que protegiera el lugar. De este modo las tierras se mantenían sagradas.

De allí que hoy en día la propiedad mantiene sus caracteres de inalienable e imprescriptible. Las únicas excepciones a esta regla son la expropiación por utilidad pública fundada en ley y la prescripción adquisitiva por posesión de un tercero.

De la religiosidad de la tierra se desprende también las consecuencias sobre los frutos de la misma. De allí que siempre la primera parte de la cosecha

debía estar reservada al dios para que una vez hecha la reserva se pudiera disfrutar de ella. Así la religiosidad aseguraba la prosperidad. Había sido llamada a velar por la seguridad y el bienestar de quienes respetaban y consagraban el culto. Pero, ¿cómo se llegó a determinar que la religiosidad sostendría este derecho y que para ello debían realizarse determinados rituales? ¿Qué significado tenían estos rituales en aquella época y dónde residía la ley que gobernaba los hechos?

Aparentemente la respuesta estaría en la representación que las partes ejercen en un sistema superior llamado sociedad, en ella se forma la ley que asegura y sostiene la propiedad. La sociedad es el medio construido los unos con los otros para emanciparse de una relación de lucha y conflictos, para ejercer y hacer realidad los hechos que de ser meros actos individuales o de dos se convertirían en actos de dominio y con consecuencias frente a otros. Los propios miembros de esa sociedad la han constituido y para ello han decidido someterse a ella para asegurar el disfrute de sus derechos, entre los cuáles se encuentra el de propiedad.

De allí que “la apropiación privada presupone una primera apropiación colectiva”.⁹

El ejercicio ritual no hacía más que conservar la ley consagrada.

Ahora bien, ¿cuál es entonces la semilla de la traición? Aunque aún no están dadas las condiciones que habiliten a cerrar esta cuestión cabe hacer algunas conjeturas para avanzar en el proceso.

¿Se produjo una pérdida de identidad de las partes respecto de la ley?

¿Constituye aún la sociedad la supresión, asimilación y superación de las relaciones de lucha? O ella misma ha evolucionado emancipándose de su imagen.

⁹ obra cit. DURKHEIM Emile, pág. 214

Es decir, ¿es la sociedad aún la Terceridad como ha sido definida dentro del sistema de representaciones?

Una hipótesis que está en el pensamiento de Durkheim, ¿ fue el grupo el primer propietario o será que la ley ha sido impuesta?. En este último caso, ¿ por quién? Quizás la lucha de fuertes y débiles hizo que las cosas resultaran de este modo, donde algunos entregaban a otros a razón de poseer aquello que quedaba fuera de su interés. Y esto era un ritual que pasó a consagrarse en ley dirigida y aplicada hacia los grupos menos poderosos.

Dentro de aquella cultura naciente surgieron algunas instituciones producto del ejercicio ritual. En dicho ejercicio de entrega y veneración de la superioridad que rige y sostiene la propiedad surge *prima facie* el impuesto... “ Eran deudas que se pagaban primitivamente a los dioses, después se convirtieron en diezmo pagado a los sacerdotes, y este diezmo fue luego un impuesto regular que pasó a manos de los poderes laicos”.¹⁰

De esta forma se llega a la semilla que constituye el origen de los posteriores sistemas tributarios. Más adelante el desarrollo de un conjunto de formas tributarias tuvo que ver con la valoración de diferentes formas de capacidad contributiva cuya primera manifestación estuvo basada en la propiedad terrateniente y de allí parte el hecho de que en un principio el único medio de hacer efectivo el tributo fuera con el producto de la explotación.

1.3. La visión de las escuelas financieras sobre el hecho de la imposición

El análisis de la evolución del hecho de la imposición en Dino Jarach¹¹ se desarrolla en un recorrido por diferentes escuelas de la teoría financiera. Titula la perteneciente a Francisco Ferrara como la versión dicotómica del fenómeno de la imposición: la primera una versión filosófica “ de contribución al sostenimiento del

¹⁰ obra cit. DURKHEIM Emile, pág. 215

¹¹ obra cit. JARACH Dino. Primer capítulo, parte I *Evolución del pensamiento financiero*

Estado”, la segunda una versión histórica “ una destrucción de riquezas por voluntad de los gobernantes sin compensación para los gobernados”¹². Para Dino Jarach ambas concepciones en principio dialécticas se superan a través del juicio de valor relativo a la utilidad del impuesto que compensa el sacrificio de pagarlo. Y como señala el mismo autor esta concepción está vigente y forma parte de la evaluación cotidiana respecto del cumplimiento de los deberes tributarios. La sociedad espera una compensación de igual o mayor valor, pero sobre todo de utilidad para su desarrollo y progreso. De acuerdo al desarrollo histórico el tributo al dios Término habría permitido este progreso, sin embargo actualmente pareciera existir inseguridad respecto del rol que cumple el Estado.

Con relación a ello Wilfredo Pareto, quien encabeza la escuela sociológica de las finanzas, sostiene que lo que ha sucedido es que el Estado no representa al conjunto de la sociedad que vive bajo su abrigo, sino que está representando a un grupo seleccionado de hombres – elite- que al adquirir fuerza suficiente cada vez se aleja más de la representatividad del conjunto, buscando tan solo el beneficio propio. Y aún va más lejos cuando en su teoría expresa que los servicios públicos constituyen una pantalla para engañar a los ciudadanos. Sin duda que esta teoría de ser comprobada en la actualidad tendría su fuerza negativa en la formación de las conductas. Ante la distribución desigual de los ingresos existen grupos privilegiados y cercanos al gobierno que aún sin estar dentro de él determinan el destino del Estado mediante las influencias que ejercen sobre las variables macroeconómicas. Así, la institución o eliminación de determinado impuesto, nivel de alícuotas, determinación de exenciones y subsidios se encuentran presionados por la fuerza de estos grupos que sobresalen desde el seno de la sociedad. Asimismo resulta válida la apreciación de W. Pareto respecto de los servicios públicos; luego del proceso de transformación del Estado argentino son muy pocos los servicios públicos cuya dirección se conserva, sucedieron distintos

¹² obra cit. JARACH Dino. Primer capítulo, parte I *Evolución del pensamiento financiero*, pág. 14

procesos de privatizaciones y la inmensa mayoría de ellos pasaron a estar dirigidos por pequeños, aunque poderosos, grupos privados que por amplia mayoría provienen del exterior. Estos grupos vinieron mediante tentadoras ofertas estatales e hicieron “ inversiones” en el país. Otros casos están representados por capitales nacionales que tomaron a su cargo la realización de ciertas actividades públicas a cuenta de sacrificios que la sociedad soporta pero prácticamente ignora.

Cabe conjeturar entonces que el Estado deja de representar a su población y que, ocasionalmente, esta se beneficia mediante la difusión de los efectos de las políticas dirigidas a grupos privilegiados. Pero, la mayor parte de las veces se perjudica ignorando que así sucede. Otras veces toma conocimiento cuando ya no hay remedio que dar a la situación. Sería entonces válido interrogar cómo puede avanzarse sobre este problema de conocimiento, de temporalidad, de educación e información. ¿ Qué puede decir la sociedad sobre estas cuestiones? ¿ El Estado argentino está conformado por una sociedad a la cuál le preocupe la superación de estos problemas aparentemente centrales?

¿Resultaría pertinente a la problemática de la evasión fiscal conjeturar que de estos hechos deviene el rompimiento de los compromisos asumidos con el Estado? ¿Corresponden a factores detonantes de conductas de evasión la insatisfacción, la falta de identidad, la pérdida de confianza, la desproporción entre el sacrificio y el beneficio, la representatividad de los grupos en las decisiones de Estado, el ensanchamiento de la brecha entre los grupos marginados y los privilegiados, la insuficiencia e ineficacia de los servicios públicos y el horror de la verdad de las privatizaciones, el costo de recuperar posiciones o de mantenerse en ellas, la burla permanente a las pretensiones de los grupos marginales y la satisfacción desmedida de los intereses de los gobernantes y de los grupos cercanos a estos?

Sin duda que este conjunto de variables forman parte de la psique del sujeto. Una psique que se ha ido constituyendo y desarrollando en diferentes espacios y tiempos, con diferentes realidades de Estado en los aspectos sociales, políticos, culturales, religiosos, económicos. Esta es la realidad de un Estado cuya organización es humana.

“Esta organización humana puede indentificarse con los fines de un señor feudal que ejerce su poder sobre sus súbditos con derechos eminentes sobre las personas y las cosas; o bien con los de un monarca absoluto cuyo lema ‘L’ Etat c’est moi’ postula la coincidencia absoluta entre los fines del Estado y los del soberano. La voluntad del Estado es también la del soberano que, a la par de los señores feudales que precedieron a la creación de las monarquías absolutas, es potencialmente dueño de todas las riquezas y de todos los oficios, artes y profesiones, campo, industria y comercio, cuyo goce o ejercicio puede graciosamente conceder a los súbditos contra el pago de una suma periódica o una tantum o también en forma gratuita. Puede esta organización tomar forma de oligarquía de clase como en la República de Venecia o de una minoría que se adueña del poder o de una democracia burguesa o de una democracia popular.” (Dino Jarach, Finanzas Públicas..., pág. 41)

¿Será desde ese abismo creado a partir de la ruptura entre Estado y sociedad desde donde deben extraerse los aspectos relevantes que impregnan el desarrollo histórico de las finanzas públicas desde aquella primogénita forma de imposición, surgiendo de este modo también alguna forma primitiva de evasión o mora en el cumplimiento de los rituales debidos al dios Término?

¿Habría quizás también alguna relación con la gravedad de los castigos practicados en aquella época en dichas situaciones? Existen antecedentes que ante el rompimiento con los pactos celebrados al dios Término el castigo podía conllevar la pena de muerte extensiva a toda la familia.

Quizás la explicación de dicho castigo o pena residió en el hecho de que la tierra era apropiada íntimamente por la persona, internalizada y trabajada por la

familia, y tal compromiso y vínculo solo podían romperse con la muerte del clan. De este modo se constituyó en la única vía de desarraigo socialmente determinada.

En la actualidad se van abandonando progresivamente penas tales como la muerte o la prisión por deudas. Aún cuando en la ley penal tributaria argentina pareciera existir una graduación de los ilícitos tomando como medida el monto de evasión ello no debe interpretarse como una prisión por deudas sino como una pena que tiene que ver con un delito de daño contra la Hacienda Pública que es un bien jurídicamente protegido por el Código Penal argentino así como en los respectivos Códigos de otros Estados. La graduación viene sólo a determinar un menor o mayor daño en función del cual hay una regulación de penas que puede llegar hasta la privación de la libertad. Como se verá oportunamente este ha sido el criterio seguido por los legisladores en ocasión de que sancionaran la actual Ley Penal Tributaria Argentina N° 24.769.

1.4. La visión legislativa del problema

La actual ley Penal Tributaria (N° 24.769), sancionada el 19 de diciembre de 1996 (B.O. 15/01/97), surge a partir de un proceso de revisión y ajuste del sistema penal vigente que hasta ese momento estaba regido bajo Ley N° 23.771, en lo que se refería a la sanción de delitos de tipo tributarios.

El proyecto para el mejoramiento del régimen sancionador siguió los pasos legislativos habituales en la materia, iniciado en la Cámara de Diputados de la Nación, cuyo miembro informante Diputado Adrián Menem inicialmente expresa: “ Esta iniciativa pretende regular adecuadamente la materia penal tributaria a la luz de la experiencia adquirida durante la vigencia de esa mentada norma”, refiriéndose a la Ley 23.771.

Dicha afirmación deja evidenciar principalmente dos aspectos del diagnóstico legislativo: la obsolescencia del antiguo sistema y la imperfección de la técnica legislativa utilizada por el mismo. A partir de allí se abre el proceso de

discusión en dicha Cámara, en donde se han hallado cuestiones interesantes de destacar e incluir dentro de este estudio del fenómeno.

Algunas cuestiones por ejemplo resultan relevantes al problema de la evasión fiscal desde el punto de vista de la punibilidad del hecho y se revelan a partir de la siguiente frase: “La pretensión de implementar un nuevo régimen penal tributario se justifica en el decaimiento de la conciencia tributaria de la población y en el daño cada vez más grave que sufren los ingresos en materia tributaria y previsional”¹³.

Aquí es oportuno aclarar que si bien se revela la existencia de otro problema análogo, la evasión previsional, y aún cuando para algunos autores y especialistas más que una analogía constituye una identidad de objetos, para el presente estudio se ha conservado la visión dual del problema por cuestiones de rigor metodológico.

Como surge con claridad, en el seno del debate de la ley Penal Tributaria existía este diagnóstico: un grave y creciente daño, lo cuál estaba generando la necesidad de modificar la estructura legal existente que no había sido de utilidad, no había dado con los fines cometidos y su complejidad la hacía prácticamente inaplicable y por tanto ineficaz.

Resulta ilustrativo al análisis anterior reproducir además los párrafos decimotercero parte final y el decimocuarto: “ El daño que produce el delito fiscal en sus diversas formas resulta inaudito en economías con un relativo grado de desarrollo, en las cuales los ingresos muchas veces insuficientes no alcanzan para sostener los bienes públicos necesarios para que la población perciba la existencia de un razonable bienestar general. En otras ocasiones, con motivo de un alto grado de incumplimiento tributario debido a la escasa moral fiscal de la

¹³ Antecedentes parlamentarios, Ley 24.769 Regimen penal tributario, Exposición del Miembro informante, Diputado Menem.

población, las prestaciones vinculadas con los bienes públicos resultan insuficientes y causan graves trastornos a la sociedad”

...” Las circunstancias descriptas pueden conducir en última instancia a la desaparición del Estado como tal o al menos a la creación de condiciones altamente conflictivas que podrían provocar los trastornos indicados. Por esta razón de neto corte de política criminal consideramos que es necesario disponer un margen de penas lo suficientemente disuasivo como para evitar la reiteración de estas conductas por medio de estas medidas ejemplificadoras. Esto no es nuevo en el derecho argentino y en esta oportunidad se estima necesario repetirlo. Es importante tener en cuenta que el bien jurídico que se tutela en este caso trasciende lo individual, pues en definitiva se intenta proteger la propia constitución del Estado en lo relativo a la conformación de las finanzas públicas; de allí la gravedad de la evasión”.

De estos párrafos, que ilustran la visión legislativa del problema en cuestión, pueden extraerse otras variables que entrarán en juego y formarán parte de las hipótesis que seguirán conduciendo el camino de la investigación tras la construcción de la tesis.

Inicialmente se habla de un decaimiento de la conciencia tributaria. La pregunta es, si esto debe entenderse en el sentido de un estado anterior en el cuál las condiciones fueron favorables a una conciencia positiva y a partir de entonces habrían existido algunos factores que influyeron en la misma transformándola de un estado a otro; es decir, solo habría que revelar: ¿ qué hubo en el medio?, ¿cuál fue el mecanismo de transformación desde A mejor hasta A peor? Esta cuestión, este proceso de estado y de cambio forma parte de los interrogantes en los cuáles se va avanzando.

También, y como resultado del proceso de consulta a informantes claves para la investigación, surge que no hay consenso en que los recursos que el Estado administra resulten insuficientes para atender los servicios públicos,

originando dicha situación la insatisfacción en la sociedad, el descreimiento en la administración, ausencia de bienestar general, formándose un círculo vicioso entre la evasión y los deberes del Estado.

¿ Se podría decir que el tipo de razonamientos que guían estas acciones obedece a un mecanismo de egoísmo en ambos sentidos? Esta tesis ya ha sido analizada y rechazada por Pont Mestres¹⁴ “ *Hemos dicho repetidamente que nuestro horizonte problemático aquí, lo constituye la etiología de la resistencia fiscal, toda vez que, en principio, nuestro pensamiento no coincide con la doctrina que lo imputa fundamentalmente al egoísmo. Coincidimos con SAINZ DE BUJANDA cuando en un estudio sobre el Origen y evolución del principio de legalidad, afirma que para evitar el ejercicio omnímoto del poder, incluso en las zonas de actividad más alejadas del campo económico, los componentes del cuerpo social restringen o condicionan la entrega de medios económicos al Estado. Si en esta actitud no está del todo ausente el egoísmo individual, ello no autoriza, en modo alguno, a pensar que es el mantenimiento de los intereses particulares, a costa del bien común, el móvil primordial de la oposición al Fisco. Por el contrario, la resistencia se ha inspirado en muchas ocasiones, en un criterio sobre el bien común discrepante con el sustentado por el titular del Poder*”.

Sin embargo el rechazo de la tesis del egoísmo del Yo individual resulta insuficiente para sustentar el mismo análisis en sentido de la conducta del Estado. La pregunta sería ¿ qué sucede con el Estado? ¿ Puede el Estado poseer voluntad negativa? Y si es posible ¿ esa voluntad deviene de los sujetos que ejercen el poder? ¿Y acaso esos sujetos no son el mismo Yo individual que rechaza una conducta egoísta?

Algo continúa estando en medio que no permite revelarse aún.

¹⁴ *El problema de la Resistencia Fiscal*, nota preliminar, página 29.

Por último va a resultar de interés destacar otro aspecto de la observación legislativa respecto de los rasgos de la evasión fiscal. El informante se refiere puntualmente a la falta de moral fiscal en la población. Parece entonces que fuera interesante referirse en el análisis de este fenómeno a las diferentes alternativas que existen para recrear la moral de la sociedad. Tanto la moral en general como, en especial, la fiscal se forman y consolidan dentro de un plano social y uno individual. En ambos sentidos la educación moral reviste un papel preponderante, debe ser desarrollada con la seriedad que la materia merece, fortaleciendo los vínculos y las posibilidades de expresión en los distintos grupos de formación. La aspiración debiera ser formar un sentimiento que lleve a su máxima expresión la responsabilidad ciudadana del cumplimiento fiscal. Y en cuanto a la discusión de esta alternativa dentro del recinto legislativo la propuesta debiera ir acompañada por la voluntad de educar con el ejemplo.

CAPITULO II

ANALISIS DE CONDUCTAS. Revisión del sistema y significado de los elementos que la conforman.

2.1. La pre- comprensión del objeto. Revisión conceptual

El estudio del material seleccionado para guiar el análisis de la estructura y funcionamiento del comportamiento humano permitió derivar que el reflejo que se da en las acciones obedece a reglas de funcionamiento que han sido espacial y temporalmente definidas por el propio sujeto en su interacción con otros sujetos y con el propio medio. Ello permite avanzar en las siguientes nociones.

A partir de la indagación sobre la historia de estos mecanismos que conforman reglas de comportamiento humano se revelan elementos análogos a los que describe la biología evolutiva en el estudio de sus objetos.

Vale decir entonces, que estas reglas fueron surgiendo a partir de un entramado de mecanismos funcionales y biológicos que se combinan entre sí para lograr un sistema adaptativo y funcional al contexto en que se desarrollan. Estos mecanismos son esencialmente: adaptación, organización y asimilación.

La adaptación puede ser entendida en términos de la capacidad que posee un organismo para acomodarse al espacio dentro del cuál se desarrolla y dadas las condiciones que este le ofrece e impone. Por lo tanto, para que ello ocurra así, en el organismo deben cumplirse una serie de transformaciones, que tendrán un cierto ritmo y orden de acuerdo a sus propias condiciones y las del medio, con lo cuál se dan las posibilidades para que ocurra la asimilación. La supervivencia de dicho organismo depende de la funcionalidad con la que se logre cumplir estos procesos.

En general podría decirse que el organismo debe desarrollarse con la capacidad suficiente para responder a las distintas exigencias del medio, las que pueden ser: naturales o biológicas, sociales, económicas, políticas, familiares,

religiosas. A su vez, este conjunto o entramado de condiciones estaría dado o predeterminado, pero tanto el medio como el organismo se comportan evolutivos; es decir, que no sólo el organismo es capaz de evolucionar sino que el medio también responde a una suerte de cambios en espacio y tiempo. Y dicha evolución puede corresponder a causas intrínsecas y/o extrínsecas para ambos casos, organismo y medio.

Vistas estas particularidades que describe la forma en que se comporta el objeto, conductas del sujeto tributario, se restringen las posibilidades de efectuar análisis de conductas a través de correlaciones de variables para un estudio causal, es decir que debe dejarse a un lado todo intento de explicación de la conducta a través de causas. Esto es muy importante para determinar el tipo de estudio según el cuál se extraerán conclusiones válidas sobre el fenómeno de la evasión fiscal.

En las dimensiones espacio- temporales que describe el medio dentro del cual el comportamiento humano se desenvuelve está presente el orden moral. De este modo es como el comportamiento de los sujetos se organiza obedeciendo a reglas de funcionamiento determinadas de acuerdo a lo que dicta dicho orden y a partir de allí se fijan sus acciones. En dicho orden moral es donde se encuentran los valores que ejercen su fuerza de atracción hacia determinados actos.

A los efectos de aislar toda confusión respecto de los términos que se emplean en esta parte habrá que precisar el alcance y significado con que se utilizan los vocablos acción y acto.

Acción son los movimientos de expresión pública. Acto es el significado social de la acción. Por ejemplo, besar es una acción que como acto significa demostración de afecto. El acto es el contenido y la acción el continente.

Puede fácilmente advertirse según las precisiones anteriores que la conducta se describe a través de un extenso e inagotable repertorio de actos y acciones. De allí que en el intento de penetrar en la estructura de la conducta de los sujetos y comprender el entramado de reglas según las cuáles estas quedan determinadas se debe necesariamente abordar diferentes actos y acciones que se encuentran contenidos en dicho universo, resultando de interés cuestionar sobre el origen de estos actos y acciones; es decir, si sus orígenes se hallan en células de orden biogénico o sociogénico, y en su caso, ¿ cómo se han conformado?.

Puede resultar que ambos procesos, biogénicos y sociogénicos, constituyan el origen por diferentes vías. Lo biogénico sería lo constitutivo o lo que forma la conducta humana a la vez que lo sociogénico actuaría como regulador de la misma conducta.

Se distinguen así distintos niveles de integración de la conducta, un complejo de subestructuras que deben ser abordadas para su entera comprensión y descripción. El *metanivel* está representado por estructuras y procesos sociales, el *subnivel* está dado por las estructuras de la propia mente humana.

Y es muy importante captar esta noción de constitución y funcionamiento que poseen los sistemas, primero que nada entendido como un complejo de subestructuras, pero también las nociones sobre la regulación de arriba hacia abajo por ser la función que mantiene en armonía de organización y funcionamiento al sistema en su conjunto, a su vez que la línea constitutiva de abajo hacia arriba recrea la noción de integración de cada parte de ese sistema... como una caja dentro de otra caja. Si uno abre la estructura y la descompone en sus partes componentes, en cada nivel, facilita metodológicamente el estudio de los cuerpos complejos. Y en el estudio de la conducta humana ya no cabe duda que se está frente a un sistema de alto grado de complejidad, por lo cuál resulta conveniente tratar cada nivel por separado y a su vez comprender y tener presente en cada paso del análisis el nivel al cuál corresponde cada acción y acto.

Ahora bien, y antes de avanzar un poco más en el análisis, corresponde establecer y aclarar la profundidad con la que se abordarán cada una de estas cuestiones a los efectos de la investigación y cuál será la estrategia que se empleará para indagar en dichas estructuras. Sin duda corresponde a la psicología científica ocuparse con mayor grado de profundidad de la comprensión de los fenómenos y estructuras de la mente humana de los que se había dicho residían en el subnivel de la jerarquía mental. Aunque los elementos de estas estructuras constituyen componentes de las estructuras superiores, en esta ocasión se propone para su consideración los estudios realizados previamente dentro de la respectiva disciplina.

Cabe hacer notar que el pensamiento, que en primera instancia corresponde al orden individual de la persona, constituye una actividad social basada en la conversación. Ello habilita que para la búsqueda de aquellos elementos del plano individual se considere un método analítico apropiado partiendo del nivel en que se expresan las conductas, de este modo se podrá indagar en los patrones que subyacen en las explicaciones de la conducta humana. Es decir que la propia complejidad del objeto enriquece las posibilidades de estudio a través de distintas vías, a través de diferentes ciencias y con variados objetivos y profundidad.

Como se dijo, dentro de cada contexto de la acción humana, descubrimiento y validación, se abren a su vez dos campos, el individual y el social, a partir de esta circunstancia Harré¹⁵ habla del *control dual de la acción*.

Se parte de que la estructura de la mente humana es jerárquica.

¹⁵ Harré y otros "Motivos y mecanismos..."

De dichas particularidades se desprende, y se conecta con lo anterior, que la conducta humana es constitutiva y por lo tanto se encuentra en constante transformación.

Harré propone una estructura de la mente. En el nivel inferior estarían las respuestas automáticas y no controladas de reflejo ante los posibles estímulos. En el segundo nivel estaría la primer jerarquía de control, que sería un control de realimentación, nivel de los patrones motores. En este nivel de mayor complejidad se planifica, se razona o piensa. Aquí se sitúa el Método Etogénico (Harré y Secord, 1972) que consiste en centrar el foco de interés en las acciones que pueden ser justificadas por los seres humanos, analizando las explicaciones en la búsqueda de los significados que los actores dan a sus acciones y a las reglas y convenciones que siguen. Al llegar al tercer nivel está la conciencia que es la jerarquía de la mente que la une a lo social. De aquí se desprende un metanivel constitutivo (frente a lo social) y regulativo (frente a los anteriores niveles).

Cuando se estudian este tipo de estructuras ocurre que ciertos niveles identificados son el producto de transformaciones de una estructura de origen. Así, estos procesos resultan análogos al tipo de ejercicios matemáticos donde se pasa de un operando n (*ene*) a un resultado n' (*ene prima*) mediante alguna regla de transformación. Por ejemplo, explica Rosh Ashby¹⁶ “ consideremos el simple caso en que, por influencia del sol, la piel pálida se vuelve oscura. En algo (piel pálida) actúa un factor (el sol) y lo cambia en otra cosa (piel oscura). Aquello sobre lo que se actúa, la piel pálida, se llamará operando, el factor se llamará operador, y aquello en lo que se transforma el operando se llamará transformada. El cambio ocurrido... es la transición”. Este proceso de transformación conduce a determinar la importancia de conocer y comprender el proceso de transformación del operando, por ejemplo cuando se preguntó en el capítulo anterior ¿ qué hubo en el

¹⁶ W. Ross Ashby *Introducción a la Cibernética*, pág. 22

medio que llevó de A mejor hacia A peor? Esto tiene una importancia capital en el estudio de la evolución de los fenómenos, permite comprender como actúan las fuerzas que gobiernan los fenómenos e incluso predecir su comportamiento futuro, anticipándose a los hechos con relativa seguridad.

Claro está que existen muchas acciones que son enigmáticas y por tanto no se puede saber si son automáticas o conscientes o a cual de estos niveles pertenecen claramente, y dicha característica particular puede dificultar el descubrimiento. Sin embargo, como se verá más adelante, aquí se encuentra una manera de superar este inconveniente a través del diseño de instrumentos que se presenta en el capítulo siguiente, por cuanto cada respuesta le exige al entrevistado o encuestado un ejercicio de reflexión sobre el contenido volcado en las consignas o preguntas, según el caso.

Harré señala, “ el verdadero enfoque científico trata del carácter de los mecanismos reales, en lugar de tratar tan sólo de lo que hacen. Algunos de estos mecanismos deben encontrarse en los módulos de procesamiento de la información de los individuos, otros en las interacciones conversacionales y otras interacciones simbólicas de los grupos sociales”, esto dado que, el lenguaje y el discurso son el software que recorre todas las jerarquías de la estructura. Además, como indica Harré “ el lugar más apto para buscar procesos psicológicos genuinamente colectivos es sin duda en una conversación” lo cuál condujo a pensar en la posibilidad y riqueza de utilizar diferentes fuentes de datos para la investigación de la conducta ya que en dichos relatos o conversaciones, que pueden ser provocados por una pregunta, por un tema sugerido o por razonamiento libre de las ideas, pueden hallarse las reglas que rigen los procesos conductuales. Una de las formas de aproximación a dichas reglas se logra a través del uso de cuestionarios o encuestas.

En general, cabe destacar, dado que las acciones de los hombres son efectivas como actos la tarea metodológica del curso de las investigaciones sobre la evasión fiscal deberían comprender el descubrimiento de los actos, es decir del

significado de dichas acciones. Esto es, avanzando hacia el significado de la acción de no pagar impuestos. Y a su vez, ir aproximándose hacia cómo dicho significado se ha conformado con tal sentido. Las aproximaciones sucesivas irán moldeando formas hasta llegar a la regla subyacente a dicha conducta y una vez conocida la regla, revelada y expuesta, deberá ser científicamente tratada para su corrección.

Esta idea de efectuar el análisis mediante la desagregación del objeto en partes componentes encierra el mismo sentido que la dialéctica de Berger cuando habla de tres momentos dentro de la dialéctica del sí mismo y el mundo sociocultural: la externalización, la objetivación y la internalización (tanto en el plano colectivo como en el plano individual). Del ser físico y mental hay una efusión en acto, de construcción u objetivación, facticidad fuera de sí mismo, que luego será reabsorbido en la conciencia. Este último es denominado proceso de internalización producido a partir del proceso de socialización del individuo, momento en que se convierte en producto de la sociedad. Nuevamente se hallan razones para que nada obste que este sea el camino a seguir para arribar al seno de las estructuras sociales de las cuales emergen.

Por otra parte, se ha de tener en cuenta que dentro de cada estructura social, el significado de una misma acción puede variar, lo que es lo mismo que decir que ocurre variación según el contexto (de validación) social en el cuál se aplica. Por ejemplo, de este punto particular dependerá la definición del Derecho sancionador de las acciones. El castigo constituye el modo correctivo que las sociedades han creado para corregir las desviaciones que desafían al orden moral, normativo y legal. Por ello que no es penada en igual modo la acción de ocultar bienes, en Argentina que en Estados Unidos o Francia o Brasil. Son otras las reglas de funcionamiento que rigen a cada una de estas sociedades y son distintas las circunstancias dadas en cada uno de estos contextos, por ello

también son distintas las valoraciones que se otorgan a cada uno de los hechos mencionados.

Como señala A.J. Lamagrande al analizar los resultados de sendos estudios realizados uno en España y otro en Estados Unidos... “ Estos resultados muestran que son distintos los factores que afectan las decisiones de cumplimiento de los dos países y que la ‘moralidad impositiva’ o las normas de cumplimiento tributario difieren en ambos. Eso pone en evidencia que la sistematización teórica de dichos factores para contrarrestar la evasión fiscal, deberá diseñarse según el país, pues ellos revestirán distinta preponderancia según los niveles de desarrollo alcanzados en los distintos campos.”¹⁷

También se había visto la particularidad que imprime la variable *tiempo* en cada una de estas definiciones, y se habían analizado anteriormente la evolución y la visión actual de las sanciones, particularmente en torno de la evasión fiscal.

Debe observarse también que la acción junto a su significado contiene un mensaje, y esto es lo mismo que decir que la acción busca comunicar algo. El ocultar, disimular o disfrazar hechos impositivos busca comunicar algo al Estado o a los demás sujetos tributarios, o a ambos. De allí que se considere necesario y conveniente para agotar el objeto que en lo posible se indague acerca de cuáles son los motivos que se desean comunicar con determinada acción.

En el análisis de estas cuestiones es muy importante el rescate de esta idea planteada por Harré: “ Las reglas existen independientemente de las acciones que forman, y esta es la razón por la que debemos tratarlas en un principio, como hipotéticas.

Los pasos básicos de un proyecto científico de investigación para muchos aspectos importantes de la conducta humana consisten por consiguiente, en:

¹⁷ Alfredo Julio Lamagrande *Evasión fiscal: algunos modelos que intentan su explicación*, Revista Asociación Argentina de Estudios Fiscales, febrero 2001, pág. 35

1. un detallado análisis del conocimiento y habilidades de cada sujeto y de sus circunstancias personales y sociales
2. la ampliación a grupos más extensos de los resultados empíricos obtenidos y de las consideraciones teóricas examinadas, en la medida que pueden establecerse similitudes, y por último
3. la utilización por parte del investigador de su conocimiento de las reglas convenciones de una sociedad, de modo que cada una de las acciones que realiza una persona perteneciente a la categoría adecuada pueda entenderse correctamente.”

Si bien no es de esta profundidad el presente estudio sino más bien preparatorio de una metodología adecuada a los fines de aquéllos, fue válido mencionar esta síntesis de requisitos que el autor propone en su libro sobre el estudio de las conductas, y a las cuáles se adhiere en las recomendaciones de este trabajo.

2.2. Las implicancias del objeto sobre el diseño y el método

El avance por el proceso de investigación no debe consistir en una tarea apresurada ni por la propia marcha del proceso ni por exigencias externas, por cuanto se necesita formar un cuerpo de conceptos y definiciones suficientemente sólido para el sistema de producción de conocimiento que se intenta construir. De allí que como primer tópico se recomienda la conveniencia de tratar cada una de las cuestiones examinadas en forma provisoria, desde la primer etapa y en todos los planteamientos y diseños instrumentales, como un edificio que se encuentra en constante construcción y remodelación. Siempre habrá tiempo y material suficiente para concluir en una respuesta válida, por lo tanto el acercamiento al objeto debe respetar las etapas planificadas y las condiciones a las que se sujetan cada una de ellas.

No debe olvidarse que este es un proceso dirigido por las exigencias que impone el objeto, en este caso de un nivel de complejidad extremo.

Se mencionó anteriormente que Harré denomina Método Etogénico a aquél que centra su interés en las acciones que pueden ser justificadas por los hombres partiendo del análisis de las explicaciones en la búsqueda de los significados que los actores dan a sus acciones y a las reglas y convenciones que siguen. Aquí surge la existencia de reglas que determinan dichas acciones, y el método consiste en revelar esas reglas. El autor interpreta además que en la estructura de la mente hay un nivel donde debe ubicarse a los reflejos, otro a la conciencia y otro al orden social que se reproduce externamente a través del lenguaje y el discurso.

Y esta estructura deviene de un proceso regenerativo y evolutivo que debe ser considerado para la construcción de valores y llenado de una matriz de los significados de la acción.

Los seres humanos desarrollan una actividad expresiva que se subsume en la interacción social a través del lenguaje y las conversaciones, destinadas en parte a comunicar algo y por otra parte a conservar status y honor. Las acciones, así como los significados, están regidos por este orden implícito en las reglas del comportamiento y son validadas en cada nivel.

Otras cuestiones que también deben plantearse a la hora del diseño tienen que ver con el tipo de estudio a encarar en cuanto a su magnitud o mejor dicho aún de acuerdo a la amplitud del universo de estudio a examinar. De aquí la pregunta que surge es ¿ estudios intensivos o estudios extensivos? Lo ideal sería no proponerse el uno o el otro sino dejar que el estudio cumpla sus objetivos, lo cuál solo podrá lograrse utilizando los procedimientos apropiados. “ Mas que utilizar uno de los dos métodos, parece mucho mejor lograr una integración de los dos: si se utilizan los procedimientos apropiados, es posible seleccionar los que

parecen ser los individuos más típicos de una población y ello hace más plausible la generalización de los resultados de los estudios intensivos de tales individuos”¹⁸

A la hora de definir la zona geográfica donde se llevará adelante la investigación será necesario definir con precisión la zona de acuerdo con teorías ecológicas, geológicas, económicas, culturales y demográficas.

Todas estas constituyen variables simbólicas – expresivas de la conducta humana. Particularmente también tendrán una dimensión social y otra privativa del individuo, lo cual desde siempre ha ejercido una limitación para las generalizaciones demasiado ambiciosas. Además la existencia de diversidad como consecuencia de la estocástica del mundo de la vida genera una inevitable variabilidad cultural que limita a su vez el empleo de generalizaciones o las hace más rigurosas.

En la dialéctica de Berger existe un significado en general técnico que permite apreciar estas cuestiones como un significado de interacción o interjuego constante entre el sí mismo y el mundo sociocultural, que tiene que ver con el conjunto de preceptos indicativos de la metodología vista en el punto anterior. “ De modo que si bien la cultura es generada por, y está ubicada en, un escenario biológico, re- impone sus propias coerciones y pautas al organismo, y el interjuego entre uno y otro continúa provocando cambios en ambos”... ” Sobre esta dialéctica se construye y mantiene la cultura en su totalidad” ¹⁹ Ello reafirma la necesidad de realizar el análisis y construcción en ambos sentidos.

Cuando Lamagrande habla de los estudios mencionados advierte “ Estos desarrollos muestran que los modelos convencionales no alcanzan a explicar completamente el fenómeno, que la evidencia empírica contradice algunos hallazgos teóricos, por lo que las recomendaciones de política de administración

¹⁸ obra cit. Harré, pág. 123

¹⁹ Robert Wuthnow, James Davison Hunter, Albert Bergesen, Edith Kurzweil. *Análisis Cultural. La obra de...*, pág. 50

tributaria que de ellos se derivan, como se ha señalado, pueden ser un buen punto de partida pero no un buen punto final. Entonces, se hace necesario un enfoque más amplio del problema de la evasión fiscal o fraude tributario.”²⁰

Coincidiendo el objetivo de este estudio con la noción anterior, se señala entonces que así como los hechos pueden llegar a contradecir la evidencia teórica muchas veces también la validan. De todos modos, la actividad científica consiste en recorrer ese camino para salir al encuentro del objeto con la suficiente preparación conceptual y metodológica para poder abordarlo, interrogarlo, observarlo, conocerlo, tratarlo e interpretarlo.

Para el caso particular, además, el encuentro con el objeto de estudio demanda el desarrollo de una estrategia procedimental diseñada de antemano, que bien podría resultar mediante el empleo de un mapa geográfico para mostrar la delimitación de cada área y la población a estudiar dentro de aquellas; “ es imprescindible realizar esta operación porque es la condición para que el equipo de investigación pueda ajustarse estrictamente a lo largo de todo el proceso de investigación a los límites fijados”²¹. Se debe tener en cuenta que estos estudios cuentan con el trabajo de un numeroso grupo de personas que deben ser debidamente capacitadas, coordinadas y dirigidas en el transcurso de todo el proceso de recolección de datos para un correcto manejo de los instrumentos diseñados. Esta herramienta cartográfica cuya preparación puede incluso encomendarse a un especialista ayudará a homogeneizar y controlar la secuencia del trabajo a lo largo de todo el proceso de investigación. Los reportes deberán ser proporcionados periódicamente y contrastados con el instrumento cartográfico según las asignaciones realizadas.

²⁰ cita ant. A. J. Lamagrande, pág. 35

²¹ Sierra Bravo, pág. 138

Existe una metodología de trabajo denominada Censo Muestra²² que consta de ocho pasos convenientemente identificados y dispuestos para el cumplimiento de los requisitos mencionados:

1.- Definición del conjunto espacial sobre el que se hará el estudio de población (el área urbana completa o una zona determinada de la ciudad)

2.- Recopilación de cartografía disponible. Selección de la más actualizada, de mejor calidad y que tenga las escalas apropiadas.

3.- Actualización cartográfica. Verificación sobre el terreno e inclusión de las novedades observadas: nuevos desarrollos. Cambios de nomenclatura, etc.

4.- Sectorización cartográfica y definición de áreas de enumeración. División en grupos de manzanas contiguas para programar el trabajo de campo.

5.- Enumeración. Conteo y listado para cada manzana del número de “estructuras” de uso independiente: casas, departamentos, locales comerciales, identificando – ante todo- las de uso residencial. Como resultado de la enumeración se tendrá un censo o “ recuento” de viviendas; es decir, se sabrá cuántas viviendas hay en el área investigada.

6.- Diseño y selección de la muestra. El concepto de viviendas proporciona el universo o marco muestral. Por algún método estadístico (asesorarse de un técnico muestrista si fuere necesario) se define el tamaño relativo de la muestra. Una muestra de 1/10 significa que de cada 10 viviendas se escogerá una. La selección debe hacerse por un método aleatorio (al azar, fortuito). Se identifican las viviendas a las que se aplicará el formulario de la muestra.

7.- Encuesta muestral. Visita a todas las viviendas seleccionadas en la muestra y entrevista con aplicación del formulario diseñado para el efecto. Este debe ser sencillo y claro. Puede bastar apenas preguntar el número de personas que habitualmente residen en la vivienda. Téngase en cuenta que cada pregunta

²² Héctor Sanín Angel, *Guía Metodológica general para la preparación y evaluación de proyectos de inversión social*, págs. 33 y 34

adicional dificulta la operación. Por ello debe incluirse sólo las preguntas estrictamente necesarios para los objetivos fundamentales de la investigación.

8.- Crítica estadística y procesamiento. Verificación, por diferentes medios, de que la información obtenida es válida.

Claro está que para cada estudio se realizarán los ajustes necesarios dentro de este proceso de análisis general, de acuerdo con lo que demanden los objetivos del trabajo en cuanto a conveniencia, utilidad y eficiencia.

2.3.- La construcción dialéctica del instrumento. Justificación

Regresando al sistema de estructuras que revela el análisis de conductas, y su encastre en una metodología de estudio, Harré señala que los estudios determinaron que la orientación que se le da a la vida cotidiana está dada justamente a partir de este tercer nivel de control (constitutivo / regulativo) que es la parte más misteriosa del aparato mental, un tanto porque una mitad de él – la parte social/ institucional – no se encuentra en absoluto individualmente.

A los efectos del presente examen es de particular interés descubrir esta estructura en cuanto a su arquitectura y funcionamiento, por cuanto el sujeto tributario, autor de la conducta objeto, no se identifica en el marco de la investigación como un sujeto aislado de su entorno social y económico, por lo tanto el reconocimiento de su inserción dentro de una estructura superior que lo sostiene y mantiene es de vital importancia para revelar los mecanismos que imperan en su accionar y las reglas que conforman al mismo, sean éstas social o individualmente determinadas... si se acepta que sea posible que esto último suceda.

De este modo el instrumento identificará preguntas relacionadas con los distintos niveles, tendrán que ver con los diferentes planos vistos, teniendo en

cuenta que el primer nivel de la mente responde a la pregunta cómo lo hacemos, el nivel central contesta qué es lo que hacemos y en el nivel superior respondemos porqué actuamos de la manera en que lo hacemos. Lo cuál significa responder conforme a las reglas según las cuáles se rige la conducta de los hombres, y en este caso particular donde se interroga al sujeto tributario se abarcan las reglas que están ubicadas en este tercer nivel de la mente, que es el nivel social. De acuerdo a lo aquí expresado, y como puede observarse en el siguiente capítulo, la estructura del primero de los instrumentos conserva esta dialéctica definida en el análisis de la conducta.

Se piensa que la validez de esta construcción de la conducta en un plano social e individual tiene que ver con la propia evolución de la vida humana y su condición de tal.

Tanto así que sólo en sociedad el hombre es tal. Por lo tanto posiblemente sin ella el hombre pueda ser condenado a “ la nada”. Probablemente bajo este concepto se han desarrollado las formas del aislamiento como idea de castigo social. La sociedad es el instrumento que el hombre ha creado para la realización de sus aspiraciones, y el Estado constituye la mayor expresión de la organización social. El Estado es superior a toda sociedad, creado, inventado, ideado por el hombre. El hombre estuvo a la base del Estado para que este surgiera y le sirviera a determinados objetivos que no sería posible alcanzarlos en forma individual, pero luego el Estado debe ponerse a la base del hombre para llenar los objetivos para los que ha sido ideado. El problema social, de Estado, entonces surge cuando este ideal no se cumple, es decir cuando el Estado obliga a sentir a su creador que ha dejado de ser útil a sus objetivos, al menos del modo pensado. Cuando por algún motivo se rompe ese ideal, se quiebra el compromiso entre el hombre y el Estado, y es entonces cuando devienen las crisis.

Como toda organización, el Estado está provisto de normas para su funcionamiento y control. De dichas normas surge su poder de imperio y su soberanía. Y ha sido nuevamente el hombre el que por mandato o delegación le ha conferido dichas normas para que ellas rijan las relaciones de los particulares entre sí, de éstos con el Estado e incluso las relaciones entre Estados. Así se conforma el Estado de Derecho, y en particular también es el modo en que nace el Derecho Tributario para regir las relaciones tributarias entre Estado y sujetos tributarios, asimismo nace el Derecho Penal Tributario para sancionar las conductas tipificadas como ilícitos tributarios.

Y dentro de este marco de ideas la evasión constituye una manifestación de la conducta cuyos orígenes se cree devienen de reglas que probablemente se sostienen sobre estos supuestos expresados. Y todos ellos deben ser oportunamente tratados e integrados en la investigación.

Así también, ¿cuál podría ser el mensaje implícito que la evasión pretende comunicar? Si ella consiste en el incumplimiento del compromiso asumido por el hombre para el sostenimiento del Estado, el cumplimiento no debiera ser objeto de duda toda vez que se concilie en su mantenimiento. Ahora bien, una conducta evasiva que dilapida al erario público amputa capacidad de funcionamiento a la estructura estatal, constituyéndose en un mecanismo apto para su destrucción. ¿Cuál sería entonces el origen del ánimo destructor? Algunas hipótesis han sido expuestas anteriormente. Ahora queda por expresar la siguiente pregunta, en sentido inverso ¿cuál es el mensaje que el Estado desea comunicar a través del régimen sancionatorio? Al haberse incluido la evasión dentro de las conductas sancionadas por el Derecho Penal Tributario se está expresando el daño que significa dicha situación respecto de un bien público. En este caso, se puede decir que los bienes públicos perjudicados serán el Erario Público, la Hacienda Pública, la Administración Pública y, si se registran altos niveles de evasión, también estará implicado el Buen Nombre del Estado.

¿ Habrá un conocimiento pleno en la sociedad de esta situación? En su defecto, ¿ de dónde deviene la responsabilidad? Quizás sea válido conjeturar la circularidad del problema, la responsabilidad que tiene cada Estado de educar a su población bajo los preceptos cívicos, éticos y morales que las normas intentan velar.

Se recomienda también entonces revisar la inclusión de estas cuestiones en el diseño de un instrumento destinado a revelar el significado de estas acciones y considerar debidamente la metodología adecuada para arribar a las mismas. Es decir, se considera necesario indagar sobre la apreciación que merecen estas nociones en la sociedad y cuál es el sentido de responsabilidad que anida en la misma, así como también examinar si en dicha formación contribuyó la ausencia o presencia del conocimiento desarrollado en edad escolar respecto de los deberes ciudadanos desde el punto de vista de su importancia y utilidad.

Una vez analizada la estructura dentro de la cuál transcurren los hechos y flagelos de la evasión se propicia la idea de estudiar las reglas que subyacen a ese incumplimiento desde aquel tercer nivel que involucre la idea de sociedad y Estado. Es decir, se debe indagar dentro de los procesos de socialización y dentro de lo que ellos pueden comunicar, y en las relaciones de convivencia que el hombre ha creado, siguiendo paulatinamente los diferentes estadios.

El trabajo de descomposición del objeto hasta aquí realizado y expuesto, como trabajo metodológico preparativo de una instancia de construcción de instrumentos e investigación operativa, resulta ser una estrategia válida para penetrar en dichos mecanismos sociales de conformación de la mente.

A partir de esta metodología se pueden abordar estos procesos y estructuras sólo con descomponer el Todo en partes componentes definiendo de antemano el grado de desagregación que se desea obtener dados los objetivos, es decir en cuántas y cuáles partes integrantes de dicha sociedad, dejándolos quizás agrupados en partes más pequeñas, conglomerados en pequeños grupos

seleccionados de acuerdo a alguna talla que los identifique y agrupe, y aplicando a partir de allí las técnicas de estudio a los ítems representativos de cada grupo.

La eficacia de dichos procedimientos se resguarda por cuanto cada caso conserva y mantiene en sí los recuerdos y vivencias sociales que regulan sus acciones, con lo cual generalmente mantendrá la capacidad de representar regularidades del grupo al cuál pertenece.

Algunos ejemplos de talla apropiados para este estudio lo constituyen el nivel de ingreso, nivel de facturación, número de empleados, rubro de actividad, categoría tributaria; y algunos de ellos u otros pueden ser combinados y formar una selección basada en una talla compuesta.

De este modo la sociedad proporcionará el continente de referencia a partir del cuál se reconstruirán e interpretarán sus componentes como objeto central, con un anclaje en el plano individual ya que de allí parten las acciones y reside la conciencia (social e individual) que las dirige. Por demás, esto debe ser así por cuanto “al ser actos es cuando las acciones tienen consecuencias socialmente (localmente) distintas y dependen de los antecedentes sociales.”²³

Este trabajo avanza sobre el esfuerzo conceptual y de diseño necesario para la consecución de dichas operaciones, en cuya marcha deberán estar aún sujetas a análisis estas instancias previas a los efectos de lograr la retroalimentación del proceso de investigación.

En cuanto a proceso y a método también se debe hacer notar la dialéctica constructiva que está en juego desde estas instancias de conceptualización y diseño. Se revela un movimiento entre la teoría y la práctica que moldea constantemente uno y otro aspecto.

²³ Harré, pág. 87

Aquí la realidad impone al investigador sus elementos, su física y su química. El investigador va al encuentro del objeto seleccionado, recortando la realidad de la cual había partido, hurgando en aquella gran caja de pandora, cantera de modelos, interactuando, relacionándose con ese mundo mediante una precomprensión modelizante que le abre camino dentro de la estructura.

Así, la investigación se constituye también en acción, y la actividad que genera no debe ser vista como un conjunto de partes aisladas entre sí y a su vez con el mundo de la vida, sino que se desarrolla dentro de ese mundo. La investigación también, como su propio objeto de estudio, posee un componente individual y un componente social, y en cada cuál encuentra su propio contexto de validación (y descubrimiento).

Resulta de utilidad para ilustrar lo anterior señalar nuevamente que el camino de esta investigación se inició bajo distintas alternativas de recorte del objeto, de acuerdo a distintos campos de estudio o enfoques que preconizan distintos conceptos. Desde allí hubo que aislar y seleccionar el marco teórico bajo el cuál el objeto sería observado, dimensionando además tiempo y espacio para dichas observaciones.

A continuación, para la tarea de diseño se propone fragmentar la población de estudio mediante diferentes estrategias (estadísticas o no estadísticas), en algunos casos valiéndose de datos de investigaciones anteriores y efectuando análisis comparativo. Se advierte además sobre la importancia de la planificación del conjunto de tareas y secuencia a cumplir para el relevamiento de los datos.

Cabe en esta instancia de la exposición mencionar que el presente trabajo estuvo precedido por una experiencia de estudio desarrollada para la evaluación del Módulo Producción y Tratamiento de Datos de la Maestría para la cuál ahora se prepara esta tesis, y resulta oportuno presentar el mismo en el siguiente capítulo como ejemplo para que de ésta de manera el lector logre una primera

representación práctica, con la advertencia de que dicho trabajo no contó en su momento con las bases conceptuales que aquí se han desarrollado por lo que se puede decir que actualmente sufriría algunas adaptaciones y probablemente algunas de sus conclusiones deberían ser revisadas a la luz de esta tesis. La importancia de haber desarrollado previamente una experiencia de este tipo resulta vital para la retroalimentación que se logra dentro del proceso de investigación, así se ha comprobado, y por la forma en que contribuye a la planificación de las tareas.

Respecto de la planificación es importante y especial poner énfasis en dicha tarea de preparación antes de lanzarse sobre el objeto de estudio en forma desorganizada, de este modo se asegura que la validez y eficacia del estudio operativo se mantengan constantes en toda la línea del proceso. Debe cuidarse que antes de iniciar cada instancia se trabaje en la planificación metodológica, y rever la misma en forma permanente en el transcurso de la investigación a fin de practicar los ajustes que se estimen necesarios.

Cualquiera fuera la situación del investigador resulta fundamental que la planificación del conjunto de tareas que involucra un estudio se realice a conciencia, con la integración del equipo en cuanto a esfuerzos y habilidades, y de acuerdo a la rigurosidad que cada uno de los estudios precise, más allá de la definición de la fuente de datos a utilizar que resultará ser una de las cuestiones a resolver a su tiempo.

Los estudios sociales, en general, deben involucrar un gran número de variables en el análisis, con lo cual la bondad del diseño metodológico se ve cuando ayuda a controlar las mismas, y aún más si fuese acompañado de la planificación adecuada para el tratamiento de la información que se va obteniendo.

Un detalle no menos importante es que toda planificación debe ser flexible. Es decir, que debe permitir al investigador ajustar los lineamientos dados para

enfrentar las circunstancias particulares que, imprevistas, precise la investigación. Esto porque la planificación no debe entenderse como una descripción exacta del futuro, tan solo lo más aproximada posible.

CAPITULO III

DISEÑO METODOLÓGICO PARA UN ESTUDIO DE LA CONDUCTA TRIBUTARIA

3.1.- Síntesis Dialéctica

Como se ha visto, hay posibles valores implícitos en los motivos y mecanismos que animan a los sujetos a comportarse de acuerdo a determinadas pautas tendientes a la evasión. Una pregunta que surgió en primer momento fue si el orden moral determina y en qué forma la dirección de las acciones, y quién establece ese orden moral. Para resolver de manera preliminar estas cuestiones se trabajó en la génesis del proceso de formación de los tributos analizando en cada caso los grupos sociales en los cuáles se fueron dando los hechos y como estos se explicaban en el tiempo dentro de cada contexto.

De dicho análisis se rescata que para el estudio de las conductas fiscales deberían observarse los siguientes aspectos relevantes:

- ✓ Significado del impuesto. El conocimiento y percepción social e individual de que el pago de los impuestos resguarda, dentro del Estado de Derecho, el goce de los derechos de propiedad adquiridos bajo justo título
- ✓ Proyección social. La identificación de los valores individuales dentro de la sociedad así como los valores implícitos en las expresiones del gobierno, más allá de las ideologías políticas particulares
- ✓ Compensación. Es decir, si cada individuo percibe ya sea en forma directa o indirecta que el Estado le devuelve a la sociedad lo que le ha extraído mediante los impuestos
- ✓ Políticas de gobierno. Indagar en el acuerdo o desacuerdo que con el tiempo se ha producido respecto de determinadas políticas de gobierno,

por ejemplo las privatizaciones, la reelección presidencial, las atribuciones ilimitadas, los beneficios tributarios sectoriales, el Mercosur, política monetaria y cambiaria

- ✓ Educación. Interrogar si acaso contribuiría para mejorar la conducta fiscal una mejor comprensión de la utilidad que poseen los impuestos para el sostenimiento y actividad del Estado, y en su caso el estadio desde el cuál ella debería iniciarse y los medios para hacerlo
- ✓ Sistema de sanciones. Analizar si el grado y efectividad con que se aplican inciden en la determinación de las conductas, y si la oportunidad e improbable riesgo pueden ser factores desencadenantes de evasión
- ✓ Status y honor. Contenidos sociales e individuales formadores de conductas, pueden tener un sentido positivo o negativo respecto de la evasión, por lo tanto se deben valorar los mismos en cada individuo
- ✓ Rebeldía por la equidad violentada. Tal vez exista un sistema de recompensa cuya distribución se considera inequitativa tanto por su forma como por su dirección, favoreciendo constantemente a los mismos grupos, perjudicando a los otros
- ✓ Egoísmo y falta de solidaridad.
- ✓ La propiedad difusa. La contribución de hoy significa un sacrificio presente que se traduce en probables beneficios que solo llegarán a obtenerse en el futuro. Si se analiza la historia argentina dichos beneficios día a día se tornan menos probables.
- ✓ Efecto imitación. Tanto en sentido positivo como negativo hacia la evasión. Aquí podría evaluarse la existencia o ausencia de un sistema de premios y castigos socialmente determinado y apoyado

Como ya se ha dicho, la lengua y el lenguaje constituyen los sistemas de representaciones fundamentales para comprender la difusión de la conducta y de ciertos fenómenos que desencadenan de ésta. Bajo este supuesto analizado en la

segunda parte del estudio ahora se decide elaborar la propuesta instrumental para abordar cada una de estas cuestiones relevantes de acuerdo a técnicas de relevamiento de datos basadas en la comunicación, como cuestionarios y entrevistas.

A los efectos de formular un modelo con posible aplicación en campo real se consideró la inclusión de una selección de datos a ser relevados y las estrategias de presentación adecuadas al objeto y medio de estudio, pensando para este último en ciudades importantes del NEA.

Quizás en un principio pueda resultar imprudente la propuesta de hacer explícita la psicología implícita en la conducta del sujeto tributario, sin embargo en el curso de otras investigaciones se ha descubierto que esto es posible desde el momento que existen estrategias que utilizan medios indirectos para construir instrumentos que habiliten extraer respuestas que encierran elementos de aquél tipo. Y además que las variables que necesitan ser analizadas para este estudio integran temas de actualidad y de tratamiento cotidiano en los diferentes sectores de actividad económica, así como en agrupaciones profesionales, con lo cual resulta de interés la introducción de la temática teniendo en cuenta los diferentes niveles de análisis que en cada sector se debe solicitar.

Como síntesis del avance en el conocimiento logrado en el curso de la investigación se ofrece la construcción de una estructura instrumental apropiada a los contenidos analizados dentro del proceso, cuyo perfeccionamiento debiera lograrse en el transcurso de la actividad operativa. También cabe recordar que esta investigación tiene su punto de partida en un ensayo bastante avanzado que sirvió de referencia de varios tópicos aquí abordados. Por ejemplo, la investigación de distintas estrategias para abordar el objeto de estudio constituyó una parte significativa en el inicio del trabajo dado que se partía del reconocimiento de dichas dificultades para llegar al objeto de manera directa y efectiva.

Se logró hallar antecedentes de estudios análogos realizados en otros contextos empleando instrumentos semejantes, obteniendo resultados satisfactorios y del tipo esperado. Por ejemplo, así lo comenta Fernando Castellanos en una publicación realizada por el Diario La Nación respecto de un libro escrito por Alfonso Serrano Gómez “*Fraude Tributario*” (Madrid, 1977)²⁴. En dicha publicación se transcribieron 28 preguntas de una encuesta llevada a cabo en España cuya dirección y contenido se encontró similar a la desarrollada en este estudio.

Hallados algunos antecedentes como este, que junto a la experiencia personal comentada agregaban valor a la planificación instrumental desarrollada, la investigación se dirigió hacia la elaboración propiamente dicha, la selección de las unidades y variables principales, y su representación en preguntas que integrarían un cuestionario y una entrevista.

En cuanto a la administración del cuestionario se sugiere reclutar personal capacitado en encuestas pero que además posea conocimientos básicos sobre los temas que tratan las preguntas, debiendo considerarse también los recursos no humanos con los que se deberá contar junto al análisis de sus costos. Una evaluación de este tipo no debería dejar de considerar cuestiones como cuál sería el mejor tiempo y lugar de aplicación del instrumento para el contexto del estudio. Para resolver todas estas cuestiones sería de utilidad examinar la abundante bibliografía que existe especializada en técnicas de relevamiento de datos basadas en cuestionarios y entrevistas, ya que allí de manera profunda y analítica se examinan diferentes situaciones y procedimientos confiables a cada caso.

²⁴ Encuestas en materia impositiva. Por Fernando Castellanos para el Diario La Nación, Sección Economía y Negocios, página 4, mayo 1999

También puede arrojar datos de interés para la comparación la aplicación de los mismos en situaciones particularmente distintas, por ejemplo en situaciones de crisis (como las actuales) y situaciones de estabilidad.

Por último, será importante tener en cuenta para la determinación del universo de estudio y la extracción de la muestra correspondiente que se incluyan ítems representativos de aquellos sujetos que pertenecen al sector informal de la economía de la zona determinada para la extracción de la muestra. Al respecto señala J. Macón “ El Estado no debe medir la Evasión en la misma forma en que la empresa privada mide los créditos morosos.”” La medición debe incluir a los no inscriptos”²⁵

De este modo se desarrolló el trabajo de aplicación realizado en forma preliminar que se presenta al final de este capítulo, debiendo para ello iniciarse el proceso de selección con un reconocimiento de la zona determinada para la extracción de la muestra mediante pasos similares a los descriptos en la técnica del Censo Muestra.

²⁵ Jorge Macón *Medida de la Evasión. Economía no registrada*, pág. 205

3.2.- Presentación del instrumento. Cuestionario

Título:

Datos del ítem: Sector, Manzana....

Conformidad:

Datos del encuestador: número

Visita número:

El siguiente cuestionario ha sido elaborado con fines de investigación académica, por lo tanto su respuesta será anónima y la información que proporcione será utilizada únicamente bajo la finalidad mencionada.

Antes de responder lea atentamente cada una de las preguntas. Identifique con una X su respuesta en el casillero correspondiente o señale la/s opción/es que corresponda/n.

1.- ¿Cuáles de los siguientes gastos tiene en su actividad o negocio?

- a.- energía eléctrica, obras sanitarias, teléfono
- b.- impuestos
- c.- sueldos
- d.- honorarios profesionales (contador o abogado)
- e.- todos
- f.- ninguno

2.- ¿Usted cree que pagar alguno de ellos posee una mayor importancia?

- a.- Sí..... ¿cuál? (señale, señale la/s opción/es según el punto 1)
- b.- No
- c.- Indiferente
- d.- no sabe/ no contesta (pasa al punto 4)

3.- En relación con la respuesta anterior, Usted piensa que dicha importancia se debe:

- a.- Al servicio que paga
- b.- El castigo o sanción que evita pagando (intereses, cortes, multas, prisión)
- c.- Los dos anteriores
- d.- A que es un deber ciudadano o del usuario de dichos servicios
- e.- A que no existen sanciones o no son importantes para Usted

4.- En caso de que tuviera recursos suficientes para pagar impuestos

- a.- pagaría regularmente
- b.- pagaría si tuviera confianza en el gobierno
- c.- pagaría si todos también pagaran
- d.- igual no pagaría
- e.- no sabe/ no contesta

5.- Responda si está o no de acuerdo con que aquellas personas que más dinero poseen son las que menos cumplen con sus obligaciones tributarias

- a.- de acuerdo
- b.- en desacuerdo
- c.- no sabe/ no contesta

6.- “ El Estado persigue a los grandes evasores de impuestos”

- a.- de acuerdo
- b.- parcialmente de acuerdo
- c.- en desacuerdo
- d.- no sabe/ no contesta

7.- Cuando tiene que pagar sus gastos, ¿ cómo recuerda los vencimientos?

- a.- Los tiene anotados o agendados
- b.- Los recuerda porque salen en los diarios
- c.- Revisa normalmente las facturas que recibe de parte de los organismos
- d.- Se los recuerda otra persona
- e.- Ninguno de los anteriores

8.- ¿ Ha escuchado hablar del Controlador Fiscal?

- a.- Es un agente de la D.G.I.
- b.- Es como una máquina registradora
- c.- No recuerda
- d.- No sabe/ no contesta

9.- ¿ Cómo lleva el control de los gastos e ingresos de su actividad?

- a.- Sumo las facturas periódicamente
- b.- Registro todo en un cuaderno
- c.- Lo hace mi contador
- d.- Ninguna de las anteriores

10.- En la actualidad, ¿ qué opinión tiene sobre las privatizaciones de las empresas del Estado?

- a.- No está conforme
- b.- Parcialmente conforme
- c.- Totalmente en desacuerdo
- d.- Desconfía de los beneficios que tienen para la población
- e.- Indiferente

11.- ¿ Usted piensa que el Estado está trabajando para mejorar la situación de toda la población?

- a.- Sí
- b.- Parcialmente
- c.- Se dirige solo a sectores privilegiados
- d.- No
- e.- No sabe/ no contesta

12.- En su grupo de colegas o amigos

- a.- Se tratan temas sobre los impuestos
- b.- Se valora la conducta cívica
- c.- La mayoría no está de acuerdo con lo que se paga al Estado en concepto de impuestos
- d.- No se hablan ninguno de estos temas

3.3. Presentación del instrumento. Entrevista

Este instrumento está dirigido a relevar información por parte de referentes calificados en la materia bajo estudio, ya sea por la actividad profesional que desarrollan o por tener alguna relación que directa o indirectamente los califique para conocer con profundidad las conductas de los sujetos económicos.

- 1.- ¿ Usted está de acuerdo con la tipificación del delito Evasión Fiscal que recepta la Ley Penal Tributaria N° 24.769? Por ejemplo, con relación a la graduación del delito en función de los montos.
- 2.- ¿ Considera que esta ley es buena en cuanto al cumplimiento de los objetivos de la lucha contra la evasión? ¿ Por qué?
- 3.- ¿ Considera que las penas que impone el Derecho Penal Tributario argentino se adecuan a la cultura de cumplimiento de sus habitantes?
- 4.- ¿ Cuáles son según su criterio o conocimiento los motivos más frecuentes por los que las personas evaden?
- 5.- ¿ Usted cree que el sistema sancionatorio podría mejorarse de alguna forma? ¿ Cómo?
- 6.- Antes de aumentar las penas, ¿ considera que es válido mejorar las vías de tipificación de los delitos para dificultar la ocurrencia de maniobras delictivas?
- 7.- ¿ Usted considera que el camino hacia una conducta ciudadana virtuosa podría iniciarse con éxito educando al ciudadano desde niño?
- 8.- ¿ Cuáles son las dificultades que regularmente se presentan en un proceso legal al aplicar la Ley Penal Tributaria? ¿ Cómo podrían mejorarse?
- 9.- ¿ Qué opinión le merece la versión pública de que si los impuestos fueran menos onerosos la gente los pagaría?
- 10.- ¿ Usted piensa que el sacrificio económico que representa el pago de los impuestos guarda relación con la capacidad contributiva de las personas?
- 11.- ¿ Qué dotación le parece a Usted que le faltaría a la Administración para conseguir el cumplimiento voluntario de los sujetos pasivos?

12.- ¿Qué opinión le merece que se incluya la mora como parte del concepto de evasión?

13.- ¿Se le ocurren algunas variables más que tengan relación con la determinación de la conducta de evasión tributaria en la Argentina?

3.4.- Presentación del trabajo de aplicación

Se desea mediante esta presentación exponer la experiencia de la cuál partió la idea de realizar este estudio, allá por el año 1998, y que debe ser considerada como un primer acercamiento a la materia objeto de esta investigación.

Su desarrollo, entre otras conclusiones, permitió definir la necesidad de crear instrumentos asentados en bases sólidas que permitieran el crecimiento del conocimiento en este campo de las finanzas y la administración tributaria, de manera que la importancia que tomará su expansión dentro de la comunidad dedicada a la investigación de la evasión fiscal obliga a plantear la meta futura a alcanzar.

Así como en otros campos de la ciencia y la tecnología, el descenso de lo abstracto a lo concreto como se plantea aquí demuestra como el desarrollo de instrumentos responde a pruebas de ensayo y error, cuya construcción está dirigida en ambos sentidos entre la teoría y la práctica para encontrar en dicho movimiento dialéctico la representación del objeto, su apertura, su lenguaje, y finalmente sus indicadores, que en su conjunto permiten idear un sistema de conocimiento suficiente para desplegar en adelante las acciones de investigación operativa, como las que se habían ensayado en este trabajo de aplicación:

Tipo de investigación

La investigación que se realiza consiste en una descripción de las posibles causas de la conducta de evasión impositiva en nuestro país, como uno de los aspectos del Problema, y la expresión de resultados mediante herramientas del análisis estadístico.

Planteamientos (Justificación del Estudio)

La situación planteada constituye uno de los problemas más influyentes en la economía del país, en el sentido de su repercusión en las Rentas Generales del Estado y su nivel de solvencia frente a los elevados niveles de gastos.

El estudio está acotado en términos de un nivel de análisis inferior a dicho contexto: la ciudad de Resistencia, para el cuál se define el diseño.

La Recaudación Tributaria constituye un elemento de análisis macroeconómico y dentro del contexto mencionado contribuye a las Rentas Generales del presupuesto provincial. Con base a la evolución de dicho presupuesto los estudios realizados por las propias entidades recaudadoras determinan que las previsiones de ingresos no se cumplen; es decir, que el nivel de dicho factor no guarda relación con el número de contribuyentes y con sus niveles de ventas anuales (los referidos análisis cuantitativos fueron realizados con el sustancial objetivo de la pretensión recaudadora del fisco).

A nivel social, resulta de interés que a partir del conocimiento que proporcionan estos estudios sobre el desfasaje presupuestario se profundice en uno de sus aspectos determinantes, particularmente en las que constituyen causas detonantes y/o de permanencia en una conducta evasión en los pequeños contribuyentes.

Para ello, se realizan pruebas estadísticas enfocando al pequeño contribuyente y obviando el problema de la eficiencia de la Administración (que sin duda constituye otro de los aspectos por los que puede explicarse este problema).

Formulación

Problema central: el bajo nivel de los recursos públicos ante la existencia de conductas de evasión frente a las obligaciones fiscales de los contribuyentes en la ciudad de Resistencia.

Hipótesis₁: La Presión Tributaria ejercida sobre “pequeños contribuyentes” de una población económicamente activa de la ciudad de Resistencia constituye causa determinante del nivel de evasión registrado.

Entiéndase por Presión Tributaria la relación entre el total de impuestos vigentes en un país en determinado momento y el PBI del país para igual período. Ello determina un porcentaje que indica la incidencia de los impuestos sobre los sectores de la economía. En este caso dicho sector es la población integrada por pequeños contribuyentes de la Ciudad de Resistencia.

Constituyen esta categoría “pequeños contribuyentes”, a los efectos del presente estudio, aquéllos que realizan actividades, sea comercio, industria ó profesión, obteniendo ingresos brutos anuales por debajo ó hasta \$ 60.000,00 .-

Hipótesis₂: otra de las causas principales y determinantes de los niveles de evasión en los sectores económicos de bajos recursos es la ausencia de credibilidad en la clase política y en el destino que se asigna a los fondos provenientes de la recaudación tributaria.

Objetivo: establecer las causas con que justifica dicha población económicamente activa comportamientos de evasión impositiva, de manera que sirva dicho análisis a los fines de la definición de alguna estrategia socio- político- económica para atacar dichas causas.

Dicha población es representada en una muestra integrada por ítems incluidos en la selección sin interesar su condición de inscriptos o no en impuestos o regímenes provinciales y/o nacionales; es decir, no se extrae de un padrón de contribuyentes como en los estudios realizados por organismos recaudadores para determinar cuánto o qué dejan de pagar aquéllos que según sus ordenadores se encuentran inscriptos.

Diseño de la investigación:

El estudio se realizará predominantemente por investigación de campo.

- Técnica de investigación

El relevamiento de los datos se realiza aplicando un cuestionario diseñado por una persona capacitada en los temas a analizar y familiarizada con la herramienta mediante su puesta a prueba (controles de validación y repetición)

Tal diseño y su aplicación deben permitir llegar a determinar las causas mencionadas a través de los aspectos que resultan relevantes al análisis. Se busca la respuesta indubitable del encuestado con preguntas preferentemente cerradas, con categorías exhaustivas y excluyentes a fin de operar en la reducción del espacio de propiedades.

Se prioriza y resguarda en la elaboración del cuestionario la coherencia interna en pro del objetivo general, apoyándose mutuamente las preguntas para lograr la validación de la construcción.

- Instancia de validación empírica: recorte del objeto (sistema de Matrices de Datos)

- a) Selección del universo y de las unidades de análisis que conformarán la muestra.
- b) Elección de las variables relevantes para el estudio
- c) Construcción de los indicadores y determinación de las fuentes de datos

Consiste en transformar el sistema conceptual antes definido en un sistema operacional para trabajar el objeto de estudio en un espacio de atributos que lo explican.

Para dicho sistema operacional se definieron las fuentes de datos, estos fueron recogidos con el instrumento diseñado y que será utilizado para hallar los valores a las variables.

Sistema de Matrices de Datos

Nivel Supraunitario

Unidad de análisis: pequeños contribuyentes de la ciudad de Resistencia

Variables: 1.- Capacidad de pago
2.- Educación Fiscal

Nivel de Anclaje

Unidad de análisis: conductas fiscales

Variables: 1.- Prioridades de pago
2.- Credibilidad en el Estado
3.- Voluntad de cumplimiento

Nivel Subunitario:

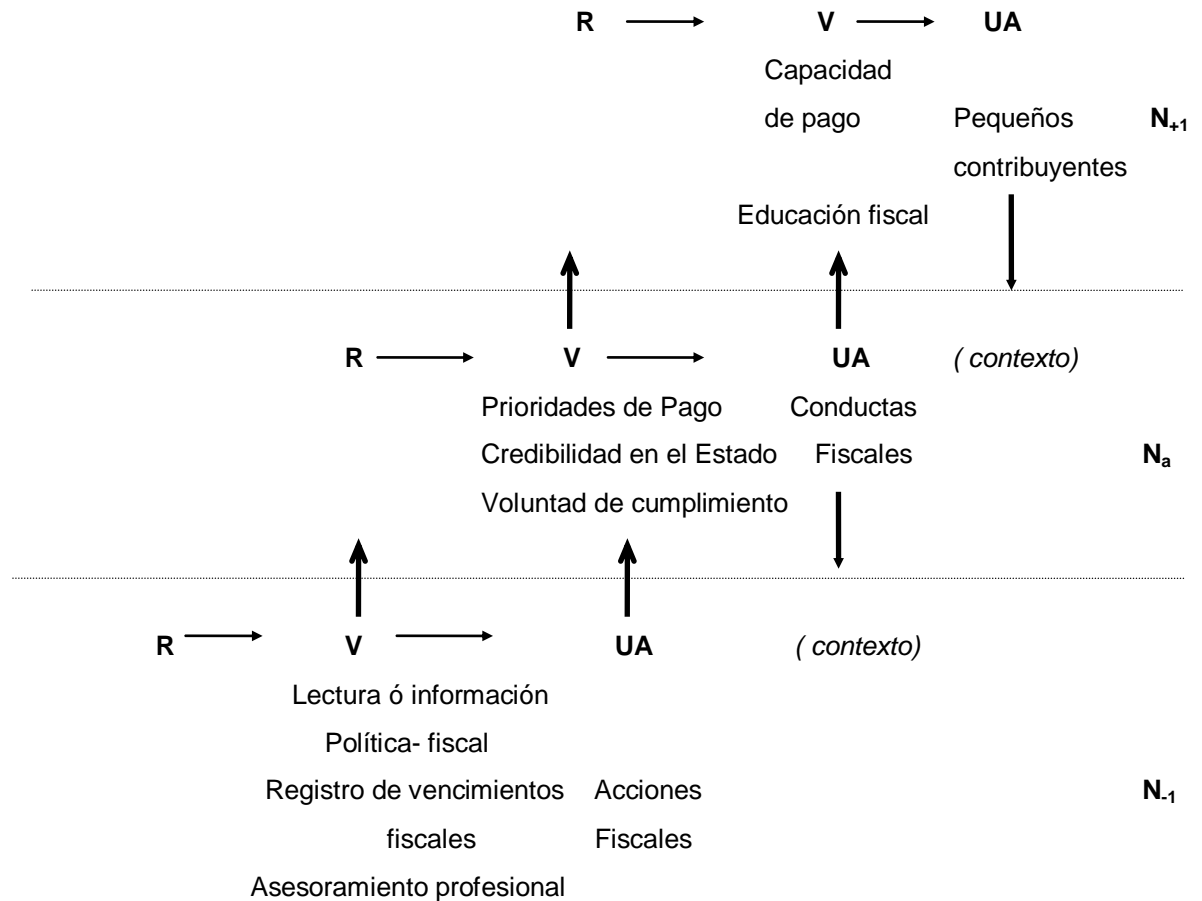
Unidad de análisis: acciones ó actos económico/ fiscales

Variables: 1.- Lectura e información política- fiscal
2.- Registro de vencimientos fiscales
3.- Asesoramiento profesional

Para el estudio de las unidades de análisis del nivel de anclaje se diseña el siguiente cuestionario que involucra las diferentes dimensiones relevantes al problema en cuestión. Las respuestas son codificadas atendiendo a la determinación de un resultado que permita extraer conclusiones y explicaciones a cerca de la evasión fiscal en este nivel de contribuyentes, y además de los actos de persistencia en dicha conducta fiscal.

Representación gráfica del sistema de Matrices de datos

Ciudad de Resistencia (contexto)



CUESTIONARIO (del trabajo de aplicación)

Responda atentamente a las siguientes preguntas ó afirmaciones indicando su respuesta con una “ X” en la/s opción/es que corresponda/n:

1.- Cuáles de los siguientes conceptos forman parte de los gastos de su negocio?

- | | |
|-----------------------------|-------|
| a.- luz | ----- |
| b.- impuestos | ----- |
| c.- teléfono | ----- |
| d.- agua | ----- |
| e.- sueldos | ----- |
| f.- honorarios del contador | ----- |

2.- Considera a alguno de ellos como el más importante para mantener su actividad? Cuál?

- | | |
|--------------------------------------|-------|
| a.- sí ---- (opción) | |
| b.- todos son igualmente importantes | ----- |
| c.- indiferente | ----- |
| d.- no sabe/ no contesta | ----- |

3.- Dicha importancia se debe a:

- | | |
|---|-------|
| a.- el servicio que paga | ----- |
| b.- el castigo ó sanción que evita pagando | ----- |
| c.- cubrir requisitos para la gestión de trámites | ----- |
| d.- todos los anteriores | ----- |
| e.- ninguno de los anteriores | ----- |
| f.- no sabe/ no contesta | ----- |

4.- Si Ud. tuviese dinero suficiente para pagar los impuestos que recaen sobre su actividad:

- | | |
|--|-------|
| a.- Pagaría regularmente | ----- |
| b.- Pagaría si no desconfiara de su utilidad | ----- |
| c.- Pagaría si todos pagaran | ----- |
| d.- Igual no pagaría | ----- |
| e.- no sabe/ no contesta | ----- |

5.- " Aquéllos que menos dinero poseen son quienes soportan la mayor carga de los impuestos"

- a.- de acuerdo -----
- b.- en desacuerdo -----
- c.- parcialmente de acuerdo -----
- d.- no sabe/ contesta -----

6.- El Estado persigue a los grandes evasores de impuestos:

- a.- normalmente -----
- b.- cuando le conviene -----
- c.- nunca -----
- d.- siempre -----
- e.- no sabe/ no contesta -----

7.- ¿ Cómo hace para recordar los vencimientos de los gastos que paga?

- a.- los organismos le envían las boletas -----
- b.- los tiene anotados -----
- c.- los lee en los diarios -----
- d.- por costumbre -----
- e.- nunca paga en término -----
- f.- se lo recuerda alguna persona -----
- g.- ninguno de los anteriores -----

8.- ¿ Le preocupa la reforma impositiva que se anuncia?

- a.- de ninguna forma -----
- b.- solo por sus efectos secundarios -----
- c.- no estoy enterado -----
- d.- totalmente -----
- e.- indiferente -----

MUCHAS GRACIAS POR SU VALIOSA COLABORACION

POR FAVOR , UNA VEZ CONTESTADO EL CUESTIONARIO DEVUELVALO A LA ENCUESTADORA

Definición de la muestra para el análisis

¿ Cómo se selecciona la muestra? La población o universo de estudio es el municipio de la Ciudad capital de la provincia del Chaco: Resistencia. El mismo está integrado por veintinueve (29) barrios en los que se distinguen aspectos tales como vivienda, transporte, movimiento de personas y actividad comercial. Este último es el aspecto tenido en cuenta para el análisis, de acuerdo a las características que presentan y según han sido determinadas por un estudio previo de relevamiento de datos comerciales a través de una encuesta aplicada a los protagonistas del rubro. De este modo, de una población económicamente activa se determina un universo integrado por 420 locales comerciales tipificados por dicho estudio como Pequeños Contribuyentes. El aspecto fundamental que reúne a este tipo de contribuyentes es el promedio del volumen de ventas anuales que registran en su actividad (en pesos).

Se constituye una muestra basada en los siguientes presupuestos: respecto del atributo bajo estudio la variabilidad en la población es muy baja por lo que puede trabajarse con una proporción del 70% (que poseen el atributo: comerciantes que presentan problemas de evasión impositiva respecto de alguna o todas de sus obligaciones fiscales). Por lo tanto, si $p = 0.7$; $q = (1 - p) = 0.3$

$$n = \frac{p \times (100 - p) \times z^2}{d^2}$$

$$n = \frac{70 \times 30 \times 2^2}{5^2} = 336$$

Este resultado determina el tamaño muestral en 336 casos a ser estudiados de manera tal que los resultados que se obtengan sean representativos de la población examinada.

A este respecto, resulta apropiado citar aquí lo que señala el Dr. Naum Marchevsky en las clases *Introducción a la Aplicación de la Estadística en Salud Animal* dictadas en agosto de 1984 en Asunción del Paraguay en el II Curso de Epidemiología y Economía Veterinaria, publicadas por la Oficina Sanitaria Panamericana- Oficina Regional de la Organización Mundial de la Salud- Centro de Zoonosis. El tamaño muestral no posee una respuesta única, ya que dependerá de algunos factores que el investigador proporcionará al estadístico para que determine el tamaño

necesario al estudio. Marchevsky deja establecido que dichos factores son tres: a) la variabilidad de la medida bajo estudio, que en los casos referidos a atributos pasa a ser la *proporción* esperada; b) cuál es el *margen de error* que estamos dispuestos a aceptar; c) cuál es la *confianza* que se desea depositar en los resultados. Dichas condiciones definirán y exigirán variar de un estudio a otro el tamaño de la muestra. Por lo tanto, señala el autor, no resulta aconsejable la determinación del mismo en base a un porcentaje.

A dichas condiciones se suman la disponibilidad de tiempo, el dinero para solventar los gastos del estudio, la economicidad y la eficacia en la administración de los instrumentos y el control de las variables. Por ejemplo, en este caso la administración de un cuestionario demanda tiempo y costo sumamente considerables, lo cuál aconseja que el tamaño muestral definido mediante el cálculo matemático presentado tenga que reducirse considerablemente para completar el estudio bajo las restricciones presentadas. Claro está que dicha liberalidad está permitida ó facilitada, en este caso, por el apoyo de los resultados de estudios previos debidamente analizados y la homogeneidad de la población que se estudia. (“ Lo sabio, lo inteligente es aprovechar ese conocimiento previo“, Dr. Naum Marchevsky - publicación citada pág. 16 -)

En rigor, se trabajó con un tamaño muestral de 30 casos. Se seleccionaron 10 barrios de la ciudad según su ubicación geográfica.

En cada barrio se procedió solicitando el permiso del encuestado para la aplicación del instrumento, por muestreo aleatorio simple, hasta completar un total de 3 locales comerciales en cada uno de aquéllos. De esta forma fue determinándose la población muestral. En dicha presentación ante todo se realizó la exposición de los objetivos a los que respondía el cuestionario para lograr que se focalizaran las respuestas, como así también se realizó la presentación de la encuestadora, la institución a la que pertenece y para la que se realiza el estudio.

De esta forma se lograron 30 encuestas cuyas respuestas fueron completadas personalmente por el encuestado.

A continuación se exponen los resultados de la misma junto a la codificación correspondiente.

- *Codificación:*

En base a las respuestas obtenidas se analizan los datos relevantes, conforme a los siguientes parámetros:

- una respuesta negativa al pago de los impuestos en los tres primeros interrogantes determinan la presencia de un caso positivo a nuestro estudio, es decir, la existencia de una conducta de evasión impositiva.

- tanto en aquéllos casos en los que se cumple una conducta evasora como en los negativos se estudian las relaciones entre variables en sus dimensiones más relevantes, mediante la prueba de X^2 : Credibilidad en el Estado y Voluntad de Cumplimiento, Prioridades de Pago y Voluntad de Cumplimiento. Estas variables corresponden al nivel de análisis central o de anclaje, el cual suprime, supera y conserva al nivel de análisis subunitario cuyas variables son incorporadas al cuestionario para ayudar en la construcción del indicador y en la explicación mediante el sistema de matrices de datos; ellas son las acciones o comportamientos que conformarán en el nivel superior la conducta fiscal, como ser: la información política- fiscal, el registro de los vencimientos, el asesoramiento profesional. Como puede verse en un sencillo ejemplo, en caso de llevarse o no un registro de los vencimientos impositivos se denota la existencia o ausencia de voluntad de cumplimiento de las obligaciones fiscales o una conducta favorable a la evasión, respectivamente.

Bajo dichos parámetros resulta apropiado trabajar según las siguientes determinaciones:

Variable 1: Prioridad de pago

Pregunta 1 (d_1)

* Si la elección incluye a los impuestos se le asigna un cero (0); si no los incluye un uno (1)

Pregunta 2 (d_2)

* Si la respuesta incluye a los impuestos (considerar que " indiferente" no incluye los mismos) se le da un cero (0); si no los incluye un uno (1)

Pregunta 3 (d_3)

* Si la respuesta es la opción a) ó d) se le da un cero (0); si es alguna de las otras un uno (1)

Variable 2: Credibilidad en el Estado

Pregunta 3 (d_1)

* Si la respuesta es la opción a) ó d) se le asigna un cero (0), sino un uno (1)

Pregunta 4 (d_2)

* Si la respuesta son la/s opción/es b) ó c) se asigna un uno (1), sino un cero (0)

Pregunta 6 (d_3)

* Si la respuesta es b), c) ó e) (indistintamente) se le da un uno (1); sino un cero (0)

Variable 3: Voluntad de cumplimiento

Pregunta 4 (d₁)

* Si elige el ítems a) se asigna un cero (0); si elige las otras opciones un uno (1)

Pregunta 7 (d₂)

* Si elige b) ó f) se le da un cero (0); en los otros casos un uno (1)

Variable 4: Información política- fiscal

Pregunta 5 (d₁)

* si elige la opción a) ó c) se le da un uno (1); si elige las otras alternativas se asigna un cero (0)

Pregunta 7 (d₂)

* si elige la opción c) se asigna un cero (0); en los demás casos un uno (1)

Pregunta 8 (d₃)

* si elige la opción c) se le asigna un uno (1); en los demás casos un cero (0)

Variable 5: Registro de los vencimientos

Pregunta 7 (d₁)

* si elige la opción b) ó d) se le asigna un cero (0); sino un uno (1)

Variable 6: Asesoramiento Profesional

Pregunta 1 (d₁)

* si elige la opción f) se le asigna un cero (0), en los demás casos un uno (1)

Pregunta 7 (d₂)

* si elige la opción f) se le asigna un cero (0), en los demás casos un uno (1)

Tabla de Datos. Anexo 1 (Hoja 1)

Las respuestas obtenidas se presentan en la tabla de datos y su lectura debe realizarse según las siguientes referencias:

Cada pregunta (8 en total) está representada en las filas con una P mayúscula y acompañada por las diferentes alternativas que le corresponden según el cuestionario.

En las columnas (30 en total) encontramos a cada encuestado ocupando un casillero.

En la intersección de filas y columnas se detallan los valores hallados para cada elemento de la muestra, y se marca con una “X” (y en su caso con la letra de la elección que realice) la respuesta dada por el encuestado al responder cada pregunta y alternativa.

Tabla de Códigos. Anexo 2 (Hoja 2)

Los datos obtenidos mediante la encuesta son sometidos a codificación para el tratamiento y análisis de la información. Cada variable fue estudiada a través de dimensiones (d_n) relevantes a la propia unidad y al interés del estudio. En las filas se representan las unidades de análisis, en las columnas se detallan las variables con la apertura de las dimensiones mencionadas y que en este caso corresponden a cada pregunta del cuestionario y de acuerdo con el procedimiento explicado para la codificación.

Matriz de datos. Anexo 3 (Hoja 3)

En una segunda parte de la tabla se presentan los valores finales de las 6 variables estudiadas, cuya lectura debe seguirse del siguiente modo:

- si a la variable le corresponde en determinada unidad de análisis un uno (1) como valor significa que esa unidad es un caso positivo de conducta fiscal evasiva y/o que presenta un caso negativo de cambio de dicho comportamiento, así según la variable que se trate. Es decir, por ejemplo, en el caso de información fiscal la unidad de análisis a la que correspondió un uno (1) como valor significa que no se informa ó ignora los temas relacionados.

- por el contrario, si a la unidad de análisis le ha correspondido bajo determinada variable de estudio un valor cero (0), significa que la misma es un caso negativo de evasión fiscal y/o que su comportamiento evasivo, en su caso, es susceptible de ser modificado ante un cambio favorable en su situación económica.

- por otra parte existen dimensiones de mayor peso (relevancia) respecto de las demás de cada variable, ello determina que los valores obtenidos para las mismas influyan de manera significativa en los valores que se vuelcan en la tabla para cada variable.

Pruebas de Significación. Anexo 4 (Hoja 4)

En el cuadro que se acompaña se relacionan las variables del nivel de anclaje del sistema de matrices de datos: la Credibilidad en el Estado y la Voluntad de Cumplimiento por una parte y la Prioridad de Pago con Voluntad de cumplimiento.

En el cuadro de valores observados aparecen en un total de 6 casos que “creen” en el Estado dos (2) de ellos que “no poseen” voluntad de cumplimiento. Por el contrario, de un total de veinticuatro (24) casos que “no creen” en el Estado sólo dos (2) personas “poseen” voluntad de cumplimiento.

Dicha aparente asociación entre ambas variables puede que en realidad no sea tal; es decir, que entre ellas no exista realmente una relación de causa- efecto como representa el análisis del cuadro. Para asegurarnos acerca de la relevancia de la relación y que sea realmente válido precisamos realizar una prueba de significación.

Una de las pruebas que provee la estadística para datos nominales es la Prueba de χ^2 . Ella permite mostrar, tanto a terceras personas como al propio investigador, si las frecuencias observadas en la distribución difieren significativamente de las frecuencias esperadas de acuerdo con algunas hipótesis. En este caso se utiliza la prueba para comprobar las hipótesis formuladas mediante la relación de las variables. Cabe aclarar que dicha prueba de significación no puede ser utilizada con seguridad bajo frecuencias menores a cinco (5), como sucede en alguno de los casos que se presentan. De todos modos a los efectos de este trabajo servirá su aplicación para formar una idea aproximada de la relación y de la prueba mediante la cuál la misma puede ser analizada, desde el punto de vista estadístico.

Fórmula de χ^2

$$\chi^2 = \sum \frac{(O - E)^2}{E}$$

Conclusiones (del trabajo de aplicación)

Las frecuencias expuestas en el cuadro para cada variable, por caso analizado, denotan una alta proporción de conducta evasora en la población de la cuál se extrajo la muestra. A partir de la misma puede decirse que explican dicho fenómeno no sólo las variables estudiadas en forma independiente sino que además aparecen relaciones entre ellas que resultan importantes en uno

de los casos y el otro arroja un resultado cuya lectura hace pensar que la relación es sólo aparente (podríamos decir, un justificativo que utiliza muy bien la gente para disfrazar sus acciones). Habrá que involucrar un número mayor de variables en el estudio para establecer relaciones más ricas ó más fuertes y estrechas, para lo cual será necesario profundizar las investigaciones dado que aquí tuvo que operar una reducción del espacio de propiedades por cuestiones de tiempo y de costo.

En la representación gráfica del comportamiento fiscal descrito por la muestra sometida a estudio se diseña un gráfico de barras apaisadas, aplicable al tipo de datos nominales (sin interesar por lo tanto el orden de aparición de las variables ó el número de frecuencias hallado en cada una de ellas). Cada barra corresponde a una variable y su longitud depende de la frecuencia obtenida para la misma de acuerdo con la codificación realizada.

Debemos concluir además que no constituye prioridad de pago en la conducta de los pequeños contribuyentes los impuestos que deben al Estado, sea porque tienen tantos otros gastos que cubrir (que superan ampliamente la lista propuesta en la encuesta), sea porque ignoran su utilidad, ó porque no han sido formados con conciencia fiscal desde los sistemas educativos. El resultado más grave, sin embargo, lo constituyen los resultados notablemente bajos de casos que están dispuestos a modificar su conducta evasora.

Hasta aquí la presentación completa del trabajo de aplicación desarrollado en 1998 y cuyas conclusiones mostraron la fertilidad del camino y la necesidad de continuar con el proceso de análisis del fenómeno “evasión fiscal”.

CONCLUSIONES

La evasión fiscal, como fenómeno cuyas connotaciones económicas resultan evidentes e innegables, ha tomado otro interés desde el punto de vista de la ciencia y en particular desde el punto de vista del progreso metodológico. Claro está, que los objetivos confluirán siempre en el deseo de conocer este objeto cuya complejidad resiste toda indagación improvisada y para el cuál aún no se encuentra una solución generalizada en la Argentina.

En este caso, el estudio nos indica que la evasión se materializa a través de la acción protagonizada por sujetos cuyas decisiones se basan en reglas que devienen en el tiempo y espacio. En dichas dimensiones se moldean los significados que serán comunicados a través de distintas acciones que habiendo sido previstas en un cuerpo legal se convierten en un delito fiscal.

Para penetrar en ese espacio de determinaciones una alternativa fue recorrer el proceso de formación de las conductas y descubrir cuales serían las distintas variables espacio / temporales implicadas; es decir, indagar los diferentes aspectos sociales e individuales que influyen en este fenómeno de tal modo que se internalizan en la persona y moldean como un artesano sus acciones.

Así se llega a conformar un probable sistema de variables que conjunta o alternativamente tendrían que ver con las siguientes afirmaciones:

- 1.- los sujetos desconocen el *significado e importancia de los impuestos*
- 2.- los *valores individuales* se oponen total o parcialmente a los valores del Estado, aún más allá de las ideologías políticas particulares
- 3.- no existe un sentimiento de satisfacción en cuanto a las *compensaciones* que realiza el Estado frente al sacrificio que significa el pago de los impuestos

- 4.- *desconfianza* en los funcionarios públicos
- 5.- *apatía* respecto de las políticas sociales y económicas
- 6.- deficiente *educación* respecto de los deberes y moral ciudadana
- 7.- *oportunidad y sanción*, el sistema de sanciones y la actividad de la Administración son insuficientes frente a la realidad de las acciones
- 8.- *status y honor*, no se considera honorable el cumplimiento voluntario ni otorga prestigio al sujeto dentro de la sociedad
- 9.- *rebeldía fiscal* por la equidad violentada permanentemente en los actos del gobierno
- 10.- *egoísmo y falta de solidaridad* a veces por la falta de conciencia y otras veces aún conociendo el daño provocado
- 11.- la idea de una *propiedad difusa* desalienta la propensión al pago voluntario
- 12.- el *efecto imitación* propagado de diferentes formas dentro de la sociedad

Estos son algunos de los aspectos más relevantes surgidos de la revisión conceptual e histórica del hecho de la imposición, y sobre los cuáles deberían concentrarse todas las acciones dirigidas a evitar o a disminuir la evasión, partiendo de la realización de estudios que apliquen instrumentos como los diseñados en este trabajo cuya función sea recoger el estado de la realidad acorde a cada sociedad y a cada tiempo. El ensayo progresivo y acumulativo en dichas técnicas sin duda deberá proporcionar la vía de solución más acertada a las necesidades de la Administración Tributaria.

Claro está, en caso de hallar otros aspectos que complementarios u opuestos a estos (de acuerdo a las circunstancias en que se lleve adelante el estudio) sean proporcionados por la aplicación de los instrumentos propuestos,

debería propiciarse su perfeccionamiento en el futuro, ya que como se dijera el camino hacia el conocimiento de este fenómeno se considera iniciado aunque no concluido. Y dada la importancia que posee el análisis y tratamiento de la evasión fiscal en la Argentina estos planes deberían estar iniciados sin interrupciones de corte político o económico, como tarea ininterrumpida de la Administración y del Estado en su conjunto.

BIBLIOGRAFIA

1. Antecedentes parlamentarios del tratamiento del Proyecto de Ley Penal Tributaria, Editorial La Ley. Buenos Aires, 1999.
2. Ashby W. Ross. *Introducción a la Cibernética*. Editorial Nueva Dimensión. Buenos Aires, 1960.
3. Castellanos Fernando. *Encuestas en materia impositiva*. Artículo publicado en Diario la Nación Sección 2, página 4.
4. Cortada de Kohan Nuria. *Diseño estadístico (para investigadores de las Ciencias Sociales y de la conducta)* Editorial EUDEBA, 1º Edición. Buenos Aires, 1994
5. Derrida Jacques. *El tiempo de una tesis: desconstrucción e implicaciones conceptuales*. Editorial Proyecto A. Barcelona, 1997
6. Durkheim Emile. *Lecciones de Sociología. Física de las costumbres y del Derecho*. Editorial La Pleyade con traducción de Estela Canto. Buenos Aires, 1974
7. Fenochietto Ricardo. *Métodos de estimación de la Evasión Impositiva y de la Economía informal*. Boletín N° 18 de la Administración Nacional de Ingresos Públicos, páginas 6 a 31. Enero de 1999
8. Ferretti Carlos Alberto. *Ética y tributación en Argentina a fines del s. XX*. Editorial Zeus Editora S.R.L.. Rosario (Santa Fe), 1993

9. Giorgetti Armando. *La evasión tributaria*. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1967
10. Harré Rom, Clarke David, De Carlo Nicola. *Motivos y Mecanismos: Introducción a la Psicología de la acción*. Editorial Paidós. 1º Edición. Barcelona, 1985
11. Hebert Simon *La Ciencia de lo Artificial. Capítulo IV: La arquitectura de la complejidad*. Editorial ATE, reimpreso 1974. (Impresión anterior: *Proceedings of the American Philosophical Society*, 106: 467- 482)
12. Jarach Dino. *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Editorial Abeledo- Perrot, 3º edición, reimpreso. Buenos Aires, 1982
13. Jarach Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Abeledo- Perrot, 2º Edición. Buenos Aires, Agosto de 1996
14. Ley Penal Tributaria N° 24.769 Editorial La Ley, Buenos Aires, 1999
15. Macón Jorge. *Medida de la evasión. Economía no registrada*. Publicación INDEC, página 205. Buenos Aires, Julio 1987
16. Peirce Charles Sanders. *Cartas de Victoria Lady Welby*
17. Pont Mestres Magin. *El problema de la resistencia fiscal*. Editorial Bosch Casa Editorial. Barcelona, 1972
18. Restituto Sierra Bravo. *Técnicas de investigación social. Teoría y ejercicios*. Editorial Parninfo S.A., 9º Edición. Madrid, 1994

19. Robert Wuthnow, James Davison Hunter, Albert Bergesen, Edith Kurzweil.
Análisis cultural. La obra de Peter L. Berger, Mary Douglas, Michael Foucault y Jürgen Habermas. Editorial Paidós, 1º Edición. Buenos Aires, 1988
20. Samaja Juan. *Epistemología y Metodología. Elementos para una Teoría de la Investigación Científica.* Editorial EUDEBA, 2º Edición ampliada. Buenos Aires, 1996
21. Sanín Angel Héctor. *Guía Metodológica general para la preparación y evaluación de proyectos de inversión social.*
22. Schultess Walter. *La evasión fiscal. Causas y determinantes. Economía no registrada.* Publicación INDEC, página 163. Buenos Aires, Julio 1987
23. Sellitz Claire, Wrightsman Lawrence S., Cook Stuart W. *Métodos de Investigación en las Relaciones Sociales.* Ediciones Rialp S.A., 9º Edición renovada y ampliada. Madrid, 1980
24. Shuster Félix Gustavo. *Consecuencias metodológicas del contexto de aplicación.* Revista de estudios sociales de la Ciencias. Redes N° 4 Volumen 2. Centro de estudios e investigaciones, Universidad de Quilmes. Buenos Aires, septiembre 1995
25. Villanueva Patricia. *Régimen sancionatorio- Sanciones impropias.* Comunicación Técnica, XXIX Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas

ANEXO 1

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30
P ₁																														
a	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
b				x	x			x				x			x			x	x	x			x		x				x	
c		x	x				x			x		x		x				x		x				x		x		x		
d	x	x		x	x	x	x	x	x		x	x	x		x	x	x	x	x	x		x	x	x	x	x	x	x	x	x
e																		x											x	
f				x	x			x							x			x	x				x		x				x	
P ₂																														
a	a				a	a		b	a			b	a	a	b		a	b			a	a	a	c		a	a	a		
b		x	x													x		x	x	x									x	
c				x						x	x														x					x
d							x																							
P ₃																														
a		x	x													x		x	x	x									x	
b	x			x			x			x	x	x	x		x															
c				x	x			x					x								x	x						x		
d																														
e							x																x	x			x		x	
f																														
P ₄																														
a																		x	x											x
b	x	x				x							x			x	x					x		x			x			
c			x				x		x	x	x		x								x					x	x			x
d																														
e			x	x			x				x				x			x					x		x					
P ₅																														
a				x																					x					
b		x																						x						
c								x					x	x	x	x		x	x	x							x	x		x
d	x		x	x		x	x	x		x	x	x	x				x					x	x			x		x		
P ₆																														
a												x	x										x							
b	x	x	x	x	x		x	x			x						x		x	x				x	x		x			
c					x			x	x				x	x	x		x						x			x		x		
d																														
e																														
P ₇																														
a													x				x									x				
b		x	x						x						x															x
c							x																							
d							x																							
e								x					x			x		x	x				x				x	x		x
f				x	x			x							x								x		x				x	
g	x									x	x										x	x			x					
P ₈																														
a					x				x													x		x						
b																			x	x									x	
c	x	x	x	x			x	x		x					x	x	x							x		x			x	
d												x	x	x											x		x	x		x
e						x					x												x							

ANEXO 2

	V ₁			V ₂			V ₃			V ₄			V ₅			V ₆		
UA	d ₁	d ₂	d ₃	d ₁	d ₂	d ₃	d ₁	d ₂	d ₃	d ₁	d ₂	d ₃	d ₁	d ₂	d ₃	d ₁	d ₂	d ₃
1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1
2	1	0	0	0	1	1	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1
3	1	0	0	0	1	1	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1
4	0	1	1	1	0	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0
5	0	1	1	1	0	1	1	0	1	1	0	1	0	1	0	0	0	0
6	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1
7	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1
8	0	0	1	1	0	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0
9	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
10	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1
11	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1
12	0	0	1	1	0	0	1	1	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1
13	1	1	1	1	1	0	1	1	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1
14	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1
15	0	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0
16	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
17	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
18	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	0	1	0	1	0	1	0	1
19	0	0	0	0	0	1	0	1	1	1	0	1	0	1	0	1	0	1
20	0	0	0	0	0	1	0	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1
21	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1
22	1	1	1	1	1	0	1	1	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1
23	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0
24	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1
25	0	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0
26	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1
27	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1
28	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1
29	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0
30	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1

ANEXO 3

UA	V ₁	V ₂	V ₃	V ₄	V ₅	V ₆	Frecuencia
1	1	1	1	1	1	1	6
2	0	1	0	1	0	1	3
3	0	1	0	1	0	1	3
4	1	1	0	1	1	0	4
5	1	1	0	1	1	0	4
6	1	1	1	0	0	1	4
7	1	1	1	0	1	1	5
8	0	1	0	1	1	0	3
9	1	1	1	1	1	1	6
10	1	1	0	0	0	1	3
11	1	1	1	0	1	1	5
12	0	0	1	0	1	1	3
13	1	1	1	0	1	1	5
14	1	1	1	1	1	1	6
15	1	1	0	1	0	0	3
16	0	1	1	1	1	1	5
17	1	1	1	1	1	1	6
18	0	0	1	0	1	0	2
19	0	0	0	1	1	0	2
20	0	0	0	1	1	1	3
21	1	1	1	1	1	1	6
22	1	1	1	0	1	1	5
23	1	0	0	1	1	0	3
24	1	1	1	0	1	1	5
25	1	1	0	1	1	0	4
26	1	1	1	0	1	1	5
27	1	1	1	1	1	1	6
28	1	1	1	1	1	1	6
29	0	0	0	1	0	0	1
30	1	1	1	1	1	1	6
Frec.	21	24	18	20	24	21	128

ANEXO 4

PRUEBA DE CHI CUADRADO

TABLA DE VALORES OBSERVADOS

V₂: Credibilidad en el Estado

V₃: Voluntad de cumplimiento

		V ₃		Totales	
		Posee	No posee		
V ₂	Cree	4	2	6	20%
	No Cree	8	16	24	80%
Totales		12	18	30	100%

Total de Frecuencias = 4 + 2+ 2+ 22 = 30

N = 30

TABLA DE VALORES ESPERADOS

		V ₃		Totales	
		Posee	No posee		
V ₂	Cree	2,4	3,6	6	
	No Cree	9,6	14,4	24	
Totales		12	18	30	

Chi Cuadrado = 1,06 + 0,26 + 0,71 + 0,17 = 2,2

Para el presente caso hay un solo grado de libertad (2-1) x (2-1) = 1

Si observamos la tabla de chi cuadrado encontramos que con un grado de libertad el chi cuadrado de un nivel de 5% la probabilidad es de 3,84. Concluimos por lo tanto que las variables no poseen relación significativa, por lo tanto la segunda hipótesis se rechaza.

TABLA DE VALORES OBSERVADOS

V₁: Prioridad de pago

V₃: Voluntad de cumplimiento

		V ₃		Totales	
		Posee	No posee		
V ₁	Si	6	3	9	
	No	6	15	21	
Totales		12	18	30	

Total de Frecuencias = 6 + 3+ 6+ 15 = 30

N = 30

TABLA DE VALORES ESPERADOS

		V ₃		Totales	
		Posee	No posee		
V ₁	Si	3,6	5,4	9	
	No	8,4	12,6	21	
Totales		12	18	30	

Chi Cuadrado = 1,6 + 1,07 + 0,69 + 0,46 = 3,82

Nuevamente, con un grado de libertad y a un nivel de 5% el valor de chi cuadrado 3,82 es inferior a 3,84. Sin embargo cabría esperar que pueda ser aceptado un valor que difiere en apenas un 0,02 en este tipo de estudio donde la precisión no es en sí misma vital, basta con una buena aproximación como la obtenida. En este caso el investigador podría entonces, aceptar su hipótesis. Además debe considerarse que se trabajó con valores inferiores a cinco (5) en las frecuencias.

