

Administración Tributaria Moderna

Leonardo Javier Belén

leobelen@gmail.com

26 de agosto de 2021

Principios Generales

Una primera aproximación al concepto de Estado indica que éste consiste en la comunidad humana que en el ámbito de un determinado territorio requiere exitosamente como propio el monopolio de la violencia[Web98].

Ahora, para financiar las operaciones del Estado, todos sus ciudadanos tienen que sufragar esos costos a través de tasas, impuestos y contribuciones de mejoras que son fiscalizados y recolectados a través de una agencia gubernamental que denominaremos Administración Tributaria.

En sus orígenes, dichas contribuciones (por ponerles un nombre genérico) se basaron en una incipiente variedad de formas, incluyendo la entrega de bienes específicos, el cuerpo (para ir a la guerra, por ejemplo), el trabajo y hasta la vida en el marco de un accionar compulsivo.

Con el tiempo, luego de cientos y tal vez miles de años, la evolución misma de la sociedad ha traído como consecuencia una serie de limitaciones que hoy en día damos por sentado y que representan en si mismas un avance monumental sobre la situación anterior, como por

ejemplo el principio de que solo el parlamento puede imponer nuevas cargas tributarias, intentando limitar de esa forma las prerrogativas de los gobernantes de turno. Es verdad que esta morigeración de los orígenes de la tributación, cristalizada ahora en un marco jurídico, intentó darle un aspecto razonable, civilizado y por sobre todo, justificable.

Es dable señalar que tributo es una palabra heredada del latín *tributum*, la cual era una carga continua que el vasallo debía entregar al señor en reconocimiento del señorío. Esta palabra tiene también una connotación de ofrenda en calidad de regalo o veneración. Por parte, impuesto viene de la palabra latina *impositus*, que significa imponer un tributo o carga. Ahora, contribución viene también del latín *contribuere*, que significa dar, lo cual si bien aplicado al mundo tributario se le da una connotación coercitiva, realmente no la tiene, por lo que mientras que tributo e impuesto son sinónimos, contribución no lo es[DD].

Es interesante notar que los sinónimos de impuesto y tributo difieren sustancialmente de los de contribución, teniendo los primeros una connotación negativa (servidumbre, carga, gravamen, exacción, entrega, exigencia) mientras que los segundos tienen una connotación positiva (cooperar, participar, auxiliar, ayudar, etc.).

Es por esto que esta área de las ciencias, normalmente llamada Derecho Tributario o Impositivo, ha devenido en Fiscal, palabra deriva también del latín *fiscus* y que designa la bolsa con la que se recaudaban originalmente los impuestos.

De todo esto podemos deducir que tributo e impuesto entrañan el uso de violencia ya que sería poco probable que sus sujetos pasivos (los contribuyentes) los satisfagan de buen grado.

De hecho, todos los estados de todos los tiempos, han hecho uso de la coerción para lograr los ingresos impositivos, ya que a través del tiempo lo único que ha cambiado es la época o la denominación, más en todos los casos se exige a los ciudadanos que o paguen o serán castigados por no hacerlo.

En suma, estamos hablando de una obligación que el Estado impone a sus ciudadanos para sufragar sus gastos y si llegara a haber remanentes, para ejecutar algunas obras públicas.

Ahora bien, después de tantos años de opresión en la labor tributaria es dable tener en cuenta que una serie de factores han determinado el paso al modelo actual y la legalidad. El concepto de Estado, trajo aparejado la necesidad de mantener un aparato gubernativo eficiente, el cual requiere fondos para su operación, lo cual hizo preciso empezar a hablar de gasto público.

En este punto de la historia se hacen populares una serie de teorías que legitiman el poder político, por lo que en definitiva establecen las bases sobre las cuales se justificarán los impuestos a partir de allí:

1. El Contrato Social de Jean-Jacques Rousseau, indicó una forma de perdonar el pasado de agravios y mostró las ventajas de vivir en un mundo socializado y un poco más libre a cambio de una contraprestación que llamaremos impuesto.
2. La Riqueza de las Naciones de Adam Smith, demostró que el impuesto debía estar ajustado a una serie de reglas: Era necesario, pues, que ya no fuese desproporcionado, incierto, incómodo y antieconómico[DD], por lo que permitió sentar las bases del progreso.
3. El Espíritu de las Leyes, de Charles Louis de Secondat, barón de Montesquieu, estableció límites al poder del príncipe, de forma tal que el impuesto sea más justo.

2.1 Principios generales

2.1.1 Principio de transparencia

El principio de transparencia implica que todos los actores involucrados en una transacción con la administración pueden cotejar la información de la misma, principalmente en cuanto a declaraciones juradas, estados contables y datos de proceso, en función de su nivel de responsabilidad en ella.

Este principio no se contradice con el Secreto Fiscal, tal y como esta definido en la sección 5.5, toda vez que este principio no propone exponer al actor económico sino simplemente permitirle compartir la información obrante en la administración sobre si mismo.

Las ventajas derivadas de este principio son mucho mayores que sus inconvenientes, entre las que podemos citar:

1. permite un control cruzado y pormenorizado, mejorando sensiblemente la eficiencia de la administración tributaria.
2. facilita la comunicación entre el actor económico y la administración, dado que ambas partes pueden consultar libremente todos los eventos acaecidos.
3. restringe en gran medida la *arbitrariedad percibida* por los actores económicos.

Por supuesto, la aplicación de este principio puede ser intimidante al comienzo si nunca se ha implementado, pero lo cierto es que sus ventajas a largo plazo justifican plenamente su incorporación.

2.1.2 Principio de trazabilidad

No es suficiente compartir con los actores económicos todas las actuaciones acaecidas en su relación con la administración, sino que además toda obligación tributaria debe poder ser trazada (seguida) de

principio a fin, esto es, desde su creación hasta su pago o finalización, sin importar si se encuentran en estado de auditoría, recaudación o en vía apelativa.

2.1.3 Principio de legalidad

En el marco normativo de la mayor parte de las jurisdicciones no es posible reclamar el pago de cargas tributarias a menos que sea dispuesto por el parlamento. Sin embargo, en muchas jurisdicciones se deja cierto grado de libertad a las administraciones tributarias para establecer planes pago y condonar intereses y multas, cuando así sea necesario. Siguiendo este razonamiento, no es posible para una administración tributaria reclamar un impuesto carente de la orden correspondiente (la ley) del órgano competente del Estado.

Esto tiene muchas ramificaciones, dado que - como se explica en la sección 4.2 - no siempre lo que se planea desde la administración tributaria será aprobado tal como fue enviado al parlamento, requiriendo por ello un gran nivel de previsión para llevar a cabo los objetivos de la misma en tiempo y forma.

2.1.4 Principio de igualdad

El sistema tributario debe estar basado en el concepto de igualdad. Sin embargo, esto no implica igualdad en términos absolutos (esto es, no es lo mismo un peón de campo que un exitoso empresario), sino *igualdad en igualdad de condiciones*, es decir, que todos aquellos que estén en las mismas condiciones deben aportar para el sostenimiento de los gastos del Estado en la misma medida. Esto, que en el sistema inglés se denomina *fair share* implica que todos deben contribuir en la medida que puedan, o en otras palabras, toda carga tributaria debe atenerse a la capacidad contributiva de los contribuyentes.

2.1.5 Principio de simplicidad

Teniendo en cuenta que la mayor parte de la ciudadanía interacciona con el sistema tributario, este debe ser lo más simple posible, a efectos de garantizar su cumplimiento. Desde la óptica de una administración tributaria, además se puede decir que la simplicidad se traduce en eficiencia, dado que hay menos situaciones que requieran interpretación extensiva que podrían dar lugar a arbitrariedades.

Aunque usualmente se presume que la complejidad de un sistema tributario es síntoma de una economía con historia, la realidad es que cuanto más complejo es, más arbitrario se torna y mucho más difícil de administrar se vuelve. Por ejemplo, en muchas jurisdicciones existen excepciones a las reglas generales que a su vez tienen excepciones, o impuestos que son derogados (o, lo que es lo mismo, retirados de la sociedad) a través de fórmulas generales, o modificados por instrumentos de múltiples niveles dentro de la estructura del Estado que incrementan el costo de conocimiento de la materia en forma considerable.

También, se da el caso de sistemas de información que no tienen interfaces consistentes entre sí, lo que genera confusión entre los contribuyentes y la necesidad excluyente de acudir a un profesional para su resolución.

Por supuesto, este principio no intenta remover la actividad de los profesionales de impuestos, sino que intenta facilitar el acceso a su gestión a toda la ciudadanía, haciendo que dichos profesionales se aboquen a los casos que si requieren su atención, tanto por ser más interesantes y complejos, ayudando de esta forma a operar como verdaderos auxiliares del sistema tributario y no como meros agentes - aunque necesarios - de los actores económicos.

2.1.6 Principio de eficiencia

El principio de eficiencia establece que - en la medida de lo estratégicamente viable - la administración tributaria debe focalizar sus esfuerzos en aquellos casos (de recaudación, de fiscalización, etc.) que reporten un mayor recupero. Para lograr la aplicación de este principio pueden utilizarse numerosas herramientas que ayuden en la selección de estos casos, lo que deriva no solo en un menor costo operativo sino además que mejora la imagen ante la sociedad.

2.1.7 Principio de identidad de las acciones

A efectos de discernir en todo momento la responsabilidad de los actos - algo indispensable para mantener la seguridad y eficacia de la metodología planteada en esta obra, todos los usuarios deben actuar bajo su propia identificación, actuando siempre a nombre propio y en representación del actor económico bajo el cual actúan. Este principio implica las personas de existencia jurídica no actuarán por sí mismas, tal y como sucede en la vida real. Adicionalmente, que cada actuación puede ser rastreada a una persona de existencia visible en todo momento.

2.1.8 Principio de moderación del comportamiento

El sistema tributario es - desde la perspectiva del comportamiento - un sistema de incentivos, dado que los Estados pueden usarlo para promover o desincentivar actividades económicas que este considera estratégicas. Por ejemplo, un Estado puede considerar incentivar el rubro servicios aliviando impuestos que lo afecten y desincentivar el consumo de bebidas alcohólicas creando un impuesto sobre ellas.

Viéndolo desde este principio, todo incremento o disminución de car-

gas tributarias tiene un impacto no solo en las arcas del tesoro sino en la economía toda.

2.1.9 Principio de afectación del ahorro

Los montos pagados en concepto de impuestos afectan mayormente a la capacidad de ahorro de los contribuyentes afectados. Dicho de otra forma, si la presión tributaria sube a un nivel que sobrepasa la capacidad de ahorro, lo esperable es que llegue un momento en que ese contribuyente ya no cumpla con sus obligaciones tributarias, forzando al mismo a entrar en una *bola de nieve fiscal*, una situación donde en el mejor escenario suscribirá sucesivos planes de pago por las deudas tributarias contraídas hasta que finalmente cese completamente sus pagos en función de la inmensidad de la deuda en función de sus ingresos.

Es decir, la presión fiscal óptima opera sobre los excedentes que irían de otra forma al ahorro. De esto se deduce que una carga tributaria que vaya más allá de estos excedentes está destinado al fracaso, dado que aún aquellos que de buena fe quieran cumplirla, no podrán hacerlo sin prescindir de hacer otros pagos que le son necesarios, incrementando innecesariamente los costos de recaudación y afectando en gran medida la insatisfacción social. Téngase en cuenta que los seres humanos no pueden elegir si se alimentan o no, y en casos extremos, claramente se priorizará esta actividad por sobre cualquier carga impuesta. En otras palabras, si se fuerza a un individuo entre cumplir sus obligaciones tributarias y pagar sus necesidades básicas, siempre elegirá - comprensiblemente - estas últimas.

2.2 Estableciendo un estado de situación

Una forma rápida de evaluar la aplicación de los principios en una jurisdicción es responder que tanto, poco o nada se aplican cada uno

de ellos y porqué. Este simple ejercicio puede dar una pauta clara y concisa acerca de que cosas pueden ser mejoradas, tanto desde el punto de vista de los actores económicos como desde el punto de vista de los funcionarios de las administraciones tributarias.

Por supuesto, hay un componente subjetivo muy fuerte en el ejercicio, pudiendo ser muy diferente de una jurisdicción a otra. En el caso de la República del Pueblo (ver Sección 1.4) el estudio preliminar puede verse en el cuadro 2.1.

Podemos ver allí que muchos de los principios enunciados no están en aplicación, lo que redundará en descontento social, poca transparencia, baja tasa de recaudación y una sobrecarga desmedida sobre algunos contribuyentes mientras que en otros la carga es casi inexistente. Podemos hacer mejor, y esta obra plantea un camino para hacerlo.

Principio	Resultado	Considerandos
Transparencia	Bajo	<ul style="list-style-type: none"> ■ Toda interacción con la administración de impuestos es en forma presencial o a través de notas. ■ Las declaraciones juradas de los contribuyentes son presentadas en papel y almacenadas en archivos físicos, lo que ocasiona muchas pérdidas y errores.
Trazabilidad	Muy bajo	<ul style="list-style-type: none"> ■ Luego de estudiar casos testigo, se ha descubierto que en la mayoría de los casos no es posible trazar la deuda en cobro ejecutivo, lo que conlleva que la tasa de cobro sea muy baja, dados los fallos adversos de la justicia.
Legalidad	Alto	<ul style="list-style-type: none"> ■ La administración de la Monarquía de Metrópolis ha sido muy cuidadosa en legislar toda la operatoria tributaria. Sin embargo, no existen casi reglamentos internos, siendo la costumbre la regla cuando la legislación no es clara.

Principio	Resultado	Considerandos
Igualdad	Muy Bajo	<ul style="list-style-type: none"> La Monarquía de Metrópolis ha definido beneficios para algunos ciudadanos particulares alegando una prerrogativa real, generando recelos entre la población general.
Simplicidad	Muy bajo	<ul style="list-style-type: none"> Cualquier interacción requiere asesores y contadores especializados para poder ser llevada a cabo.
Eficiencia	Muy bajo	<ul style="list-style-type: none"> Dado que todo el procesamiento debe ser realizado manualmente, las tareas de auditoría y recupero tardan tanto tiempo que la prescripción de las deudas no es algo inusual.
Identidad de las acciones	Muy Bajo	<ul style="list-style-type: none"> Dada la falta de transparencia imperante, en la mayoría de los casos los contribuyentes desconocen el estado de su petición hasta que la administración se comunica con ellos.
Moderación del comportamiento	Muy Bajo	<ul style="list-style-type: none"> El gobierno de la República del pueblo no utiliza ninguna forma de incentivo para alinear sus objetivos con los de los actores económicos.
Afectación del ahorro	Muy Bajo	<ul style="list-style-type: none"> Desde la independencia de la Monarquía de Metrópolis, el gobierno ha incrementado los impuestos a la escasa minoría que los paga, haciendo que cualquier actividad en blanco sea inviable y forzando a la mayor parte de los contribuyentes a operar en la economía sumergida.

Cuadro 2.1.: Aplicación de Principios en la República del Pueblo