



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas

CEAT



Centro de Estudios en Administración Tributaria

Investigación y capacitación aplicados a los ingresos públicos

Julio de 2021.

FORTALECIMIENTO FISCAL EN PLENA PANDEMIA.

Nuevas medidas para apalancar el cumplimiento voluntario en España.

Por Pablo L. Emlek

I.- Introducción.

La reciente aprobación de una Ley contra el Fraude fiscal¹ por parte del Parlamento español, en el medio de la pandemia -aunque en una fase bien distinta de la que vivimos por estas latitudes-, llevan a pensar respecto a que ciertos argumentos vinculados a las circunstancias particulares, aparecen como verdaderas “excusas” para no enfrentar cuestiones que son esenciales para el funcionamiento del Estado en estos momentos aciagos.

Los ingresos tributarios resultan el principal recurso público, no solo en nuestro país, sino en la enorme mayoría de los países del globo; siendo que en nuestro medio, poco o nada se piensa respecto de herramientas que tiendan a mejorar la *performance* del sistema tributario, que abarca su faz recaudatoria, pero también un aspecto inclusivo dentro de la formalidad.

Nos referimos al establecimiento de normas que apalancen el cumplimiento voluntario impositivo, al tiempo que incrementen la percepción de riesgo fiscal. Pues

¹ Comunicado oficial de la Hacienda española, a través de su oficina de prensa, en:
<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2021/S.E.HACIENDA/30-06-21-NP-APROBACION-DEFINITIVA-LEY-ANTIFRAUDE.pdf>

bien, en España se acaba de aprobar una ley que va en ese sentido, y ello nos interpela respecto a por qué en nuestro ámbito ya no se piensa en este tipo de medidas, junto a otras que realmente **simplifiquen el cumplimiento tributario** de las pymes².

Si bien son conocidas las distintas realidades de la “madre patria”, respecto de nuestro terruño, sabemos que muchas de las instituciones que se incorporan al ordenamiento español, así como la propia doctrina de algunos de sus más preclaros autores, y la jurisprudencia de sus altos tribunales, tienen una influencia palpable en nuestra realidad rioplatense.

En este pequeño libelo, se intenta despertar la curiosidad hacia las cuestiones que aborda la nueva ley española, y su evaluación respecto de la posible aplicación de algunas de aquellas herramientas en nuestro ordenamiento.

II.- Las medidas que se busca implementar en España.

La reforma tributaria incluye una amplia variedad de medidas de lucha contra el fraude fiscal, siendo uno de los que más atención tuvo por parte de la prensa -y posiblemente por la sociedad también- fue la posibilidad de registro de un domicilio con fines fiscales, sin previa notificación al contribuyente³. No nos detendremos sobre ello en su relación con el contexto doméstico, porque esa situación se encuentra bien tratada y cubierta por nuestro ordenamiento.

En su lugar, resultan de mayor impacto e interés otras medidas que contiene esta nueva norma española, aunque los mayores cuestionamientos -y modificaciones- que tuvo el proyecto remitido por el Consejo de Ministros, se vincula a dos situaciones: el endurecimiento impositivo referido a dos tipos particulares de sociedades (sociedades de inversión inmobiliaria y de capital variable), y la responsabilidad solidaria de los agentes aduaneros respecto del IVA y otros impuestos asociados. No obstante, de estos dos aspectos -puntualmente el primero de ellos-, lo trataremos en el punto II.5.

Comencemos por decir, que aquel proyecto fue enviado al Congreso el 13/10/2020 como parte del Plan de Recuperación informado por España a la Comisión Europea el 27 de abril anterior. “En concreto, la Ley de Lucha contra el Fraude forma parte del componente 27 del Plan, denominado '**Medidas y actuaciones de prevención y lucha contra el fraude fiscal**'. La iniciativa incorpora medidas para combatir el fraude tributario ligado a las nuevas tecnologías, permitirá perseguir los comportamientos

² Al respecto, hemos sugerido -junto a Juan I. Goncalves- algunas ideas en: “*RÉGIMEN SIMPLIFICADO y PYMES. Análisis actual, propuestas de mejora y Régimen Especial para Pymes*”, para el Centro de Estudios en Administraciones Tributarias (CEAT) – FCE – UBA, que puede consultarse en su página.

³ Esto puede observarse en la nota del 25/05/2021 del diario El País, en el que se abunda al respecto. La medida fue incluida en la nueva norma, después que el Tribunal Supremo, a finales de 2020 decidiera anular un orden judicial de registro de una empresa, sólo porque tributó por debajo del promedio sectorial.

inadecuados de las grandes empresas y contribuirá a evitar la planificación fiscal abusiva. Asimismo, la norma contiene actuaciones para reducir la litigiosidad con los contribuyentes y fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.”⁴ (el resaltado es de esta pieza).

En oportunidad de la remisión del proyecto, el Gobierno español estimó por encima de los 800 millones de euros el impacto de las nuevas medidas.⁵ Pero más allá de esta estimación presupuestaria de recursos, nos centraremos particularmente en algunas de las medidas tanto de prevención (cumplimiento voluntario) como de lucha contra el fraude (percepción de riesgo). Así, la Ministra de Hacienda informó que se trataba de “un conjunto de medidas de gran calado”, cuyo objetivo es tener “tolerancia cero” con los defraudadores, indicando que el proyecto se venía trabajando desde finales de 2019.⁶

En ese sentido, el proyecto hablaba de una clara **finalidad doble**: por una parte, la **incorporación del Derecho de la Unión Europea** al ordenamiento interno español, en el ámbito de las prácticas de elusión fiscal, y por otra, para introducir otros cambios en la regulación, dirigidos a asentar unos **parámetros de justicia tributaria** y facilitar las actuaciones tendientes a prevenir y luchar contra el fraude, reforzando el control tributario.

Vayamos ahora a analizar los puntos que -creemos- resultan de mayor relevancia dentro de esta reforma⁷, en un paralelismo con el ordenamiento argentino actual.

II.1. Prohibición del uso de software de “doble uso”.

La norma está dirigida a evitar el uso, por parte de empresas, de software que es utilizado habitualmente para llevar una contabilidad paralela (o “contabilidad B”) al margen del control fiscal. Esa prohibición se combina con la necesidad de contar con la autorización del Estado, respecto del software que se pretende utilizar, y con el establecimiento de multas ante su incumplimiento.

En este sentido, la norma tiene como objetivo impedir la producción y tenencia de programas y sistemas informáticos que permitan la manipulación de los datos contables y de gestión, para lo cual plantea la obligación que dichos sistemas garanticen la integridad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, a partir de especificaciones

⁴ Diario La Moncloa del 25/05/2021.

⁵ Diario El Confidencial del 13/10/2020.

⁶ Idem nota anterior.

⁷ La norma española fue publicada el 10/07/2021 en el Boletín Oficial Español, y puede consultarse en: <https://www.boe.es/boe/dias/2021/07/10/pdfs/BOE-A-2021-11473.pdf>

técnicas a fijar en forma reglamentaria, fuera de poder incluir su certificación. Concordantemente con esa obligación, se establece un régimen sancionador específico, que reprima incluso la mera producción o tenencia de programas sin la autorización en cuestión.

II.2.1. El delito de adulteración dolosa de registros en Argentina.

Esta práctica no es exclusiva de contribuyentes ibéricos, siendo que en nuestro país se han detectado numerosos casos similares. La problemática que encierran estos casos, es que los mismos difícilmente consiguen encuadrarse estrictamente en la norma del actual art.11 del Régimen Penal Tributario (RPT), conocida como adulteración dolosa de registros.

Sin pretender más que una somera aproximación a la cuestión, digamos que el tipo penal reprime a quien: “...*de cualquier modo sustrajere, suprimiere, occultare, adulterare, modificare o inutilizare:*

a) Los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, relativos a las obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado;

b) Los sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados, autorizados u homologados por el fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado.”

Así, el primer inciso estaría dirigido a aquellos casos en que se vulneren los registros fiscales de cualquier tipo **del Estado** -nacional o subnacional-; en tanto que el otro apartado, protege los ataques a **sistemas o equipos autorizados** u homologados por el fisco, con la potencialidad de provocar perjuicio al erario.

Los casos a los que refiere la nueva norma en España, son los del inciso b), a lo que se podrá decir: ¿y dónde está la dificultad? Pues en **constatar** una sustracción, supresión, ocultamiento, adulteración o modificación de los registros **concreta**.

Para ello, no bastaría -como ha sucedido- con detectar un software que permita “saltar” la facturación a través del módulo “control fiscal” homologado (haciéndole un *bypass*), sino que la configuración del tipo penal, estaría dada por comprobar que el verbo típico (sustraer, modificar, etc.), efectivamente aconteció. Esto, requeriría de la apertura de dicho dispositivo (en nuestro derecho, por vía de un allanamiento), y el cotejo de “lo que tuviera en memoria” dicho aparato; es decir, la contabilidad “paralela”, versus lo que se registró a través de la secuencia del controlador homologado.

Si a esto le sumamos, que la norma penal no prevé montos para su configuración, con lo que algún juez ha entendido que no podríamos hablar de delito, si el perjuicio fiscal

resultante de aquella sustracción de información del equipo autorizado, no supera la condición objetiva de punibilidad de la evasión simple, la materialización de **un caso** de entidad **penal se torna casi imposible**. Y lo peor, es que si se entiende que no encuadra en esta figura específica, tampoco podría recurrirse a otra norma penal más general, para sancionar, aquello que “no estaría prohibido” en la específica.

Fuera de ello, es menester mencionar que esa visión es al menos discutible, cuando no alejada de los principios de la hermenéutica fijados por la Corte Suprema. Ello así, por cuanto -como en otros casos- se “le hace **exigir al tipo penal**”, algo que el **legislador no previó**, y por tanto no puede modificarse -ni aún restringirse- por vía de interpretación, so pena de **hacer a un lado al Poder Legislativo**.

En efecto, el monto no es uno de los elementos del tipo, precisamente porque la gravedad de la conducta descrita, muestra a este delito como aquellos que se clasifican como *de peligro*. En derecho penal, se caracteriza a los delitos *de peligro*, como aquellos en los que el legislador, observando la relevancia y “condenabilidad” de un comportamiento, decide sancionarlo aún antes que produzca un daño concreto. El ejemplo típico que se plantea a los estudiantes de “Elementos de Derecho Penal”, es el delito de portación de armas. Así, se dice que la sociedad -a través del Congreso- decide *anticipar* la punición en el “*iter criminis*”, dada la gravedad de la conducta en trato.

Nótese, que en el art.11 inc.b) puntualmente se menciona la fórmula: “*cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio*”, lo que evidencia que **no se ha exigido** para configurar este tipo penal un daño cierto, sino que **alcanza** con que el mismo exista en forma **potencial** a resultas de aquel comportamiento prohibido, sin considerar ni siquiera la magnitud de aquel daño eventual. En palabras llanas, la **conducta se considera de tal gravedad**, que *no importa* si existe una *concreta afectación* al bien jurídico, *ni la magnitud* de ese perjuicio, tal comportamiento en sí mismo es reprochable penalmente, dado que la afectación se considera potencial por la peligrosidad del hecho.

Pues bien, una prohibición de sistemas de facturación no autorizados, como la que se ha incorporado al ordenamiento español, muestra que el legislador europeo considera de tal gravedad aquella conducta, que decide reprimirla aún antes que se produzca la sustracción o modificación de datos; llevando la punibilidad en una forma todavía “más anticipada” a la concreción del perjuicio. Así, se establece una sanción por la simple tenencia de tal tipo de programas no certificados.

II.2. Límite de pagos en efectivo.

En el paquete de reforma legal tributaria, también se prevé un límite en el uso de dinero en efectivo, que quedará restringido a pagos por debajo de 1.000 euros, con el objetivo que los grandes movimientos se realicen por vía bancaria, y así, quede un

registro de los mismos. Con esto, se busca reducir progresivamente el uso del efectivo para así cercar el fraude fiscal.

Este esquema legal, que sigue el de otros países europeos, ya ha mostrado resultados positivos en el objetivo buscado, con la norma que hasta el momento imponía el límite de uso de dinero efectivo en un máximo de 2.500 euros. De cualquier forma, se mantendrá aquel límite en pagos de personas físicas que actúen como empresarios o profesionales, a fin de evitar resentir las pequeñas economías domésticas.

Al respecto, en nuestro país hace tiempo conocemos normas que van en este sentido, incluso alguna que ha buscado privar de efectos, *hasta respecto de las partes*, aquellos actos y contratos que se efectuaran contraviniendo la regla de pago “no efectivo”. Así lo establecía la llamada Ley de Prevención de la Evasión Fiscal, más conocida como Anti-evasión N° 25.345 (B.O. 17/11/2000), para pagos superiores a los diez mil pesos, luego reducido a \$ 1.000, que aún se encuentra vigente. Esta norma fue finalmente declarada inconstitucional por la Corte Suprema, después de más de una década de su aparición⁸. En este sentido, la Corte ha entendido que si bien la norma puede negar los efectos tributarios a aquellos hechos que incumplan con sus requisitos, resulta inconstitucional que la ley pretenda *hacer desaparecer* los efectos de un contrato entre partes.

En este sentido, en el CAPITULO V: VERIFICACION Y FISCALIZACION de la ley 11.683 de Procedimiento Fiscal (LPF), el art.34 -con su modificación de la ley 25.795 (B.O. 17/11/2003)- se permite a la Administración **condicionar el cómputo** de gastos y otros conceptos, al uso de pago bancario -o de otro tipo “trasable”-.⁹ En el mismo sentido, la ley 27.253 (B.O. 10/06/2016), además de establecer un régimen de reintegro de parte del IVA en las compras de consumidores finales, dispuso que los comercios minoristas se encontrarían obligados a recibir como medios de pago: transferencias bancarias instrumentadas mediante tarjetas de débito, tarjetas prepagas no bancarias u otros medios que se entiendan asimilables¹⁰.

⁸ A partir del fallo “Mera, Miguel” CSJN, del 19/03/2014.

⁹ “ARTICULO 34 — Facúltase al Poder Ejecutivo nacional a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.

Idénticos efectos a los indicados en el párrafo precedente se aplicarán a aquellos contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieran obligados a realizar la constatación dispuesta en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33.”

¹⁰ “ARTÍCULO 10. — Los contribuyentes que realicen venta de cosas muebles en forma habitual, presten servicios, realicen obras o efectúen locaciones de cosas muebles, en todos los casos a sujetos que -respecto de esas operaciones- revisten el carácter de consumidores finales, deberán aceptar como medio de pago transferencias bancarias instrumentadas mediante tarjetas de débito, tarjetas prepagas no bancarias u otros medios que el PODER EJECUTIVO NACIONAL considere equivalentes y podrán computar como crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado el costo que les insuma adoptar el sistema de que se trate, por el monto que a tal efecto autorice la autoridad

Este deber, que se conoció como la “obligatoriedad en el uso de la *posnet*” (por ser el dispositivo originalmente más conocido y primeramente utilizado), fue impuesto a través del Título II de la ley 27.253 de 2016 (hoy reformado por ley 27.467/18). A esta obligación, reglamentada mediante RG 3997/17, la AFIP ha intentado imponerla encuadrando su incumplimiento como una de las causales de la pena de clausura (art.40 LPF). Sin embargo, todos conocemos innumerables comercios en que tal **requisitoria legal es desoída**, a lo largo de todo el país, incluso -y muy marcadamente- en los grandes centros urbanos.

II.3. Control sobre criptomonedas.

La idea del nuevo ordenamiento español, también busca estrechar el control sobre las criptomonedas, imponiendo dos nuevas exigencias informativas a distintos **operadores del “circuito cripto”** (quienes actúen resguardando claves criptográficas, presten servicios de tenencias, o provean servicios de cambio de criptoactivos). Por un lado, esos operadores deberán suministrar información sobre los saldos que mantienen los titulares de monedas virtuales; por el otro, también se impone a esas mismas personas y entidades, la obligación de comunicar acerca de las operaciones sobre estos bienes criptográficos (adquisición, transmisión, permuta, transferencia, cobros y pagos) en las que intervengan, abarcando en tal imposición legal a quienes efectúen oferta inicial de estos bienes.

Sin embargo, de la lectura y análisis del extenso proyecto legal surge que este nuevo requisito se enmarca en un plan de prevención y lucha contra el fraude encarada desde las máximas autoridades comunitarias, habiendo tenido un primer paso en ese sentido desde la Ley 7/2012 que introdujo la obligación de información sobre **bienes y derechos situados en el extranjero**. En este sentido, lo que se establece es “actualizar” aquella obligación de informar bienes fuera de España, abarcando ahora también las monedas virtuales, en consonancia con la modificación de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo.

Con esto, podríamos decir que la directiva impulsada por la reforma legal se encontraría más dirigida a prevenir el lavado de activos y circulación de bienes hacia organizaciones terroristas, que específicamente focalizadas en cuestiones tributarias.

de

aplicación.

El Poder Ejecutivo nacional realizará las acciones necesarias a fin de facilitar el acceso a las tecnologías que se requieran para cumplir con esta obligación y a la capacitación para su uso, pudiendo establecer incentivos y tomar medidas tendientes a morigerar los costos en los que se incurra a tal efecto. El Poder Ejecutivo nacional realizará las acciones necesarias para eliminar la incidencia del costo que les insuma adoptar el sistema de que se trate a aquellos contribuyentes inscriptos en el régimen simplificado para pequeños contribuyentes. Queda prohibida la aplicación de comisiones transaccionales sobre las operaciones comprendidas en lo estipulado en la presente ley realizadas con tarjeta de débito. Facúltase a la autoridad de aplicación a reglamentar lo establecido en el presente artículo.”

El mundo de los cripto-activos es un fenómeno de tal volatilidad, que casi cualquier cosa que se escriba al respecto, pierde actualidad rápidamente. Eso no significa que los Estados puedan desatender tal irrupción y crecimiento exponencial; de hecho, algunos ya tienen su propia criptomoneda, y otros lo están analizando seriamente. Fuera de ello, el valor que han adquirido estos “bienes” de difícil definición, y aún más compleja valuación, no debería quedar fuera de la consideración de los fiscos respectivos.

En nuestro país, la última gran reforma tributaria “apretada” en la ley 27.430 tuvo en cuenta distintos aspectos tributarios sobre servicios digitales -especialmente en el IVA-, al tiempo que las rentas producidas por *monedas digitales* -como las llama la ley- se encuentran desde allí expresamente gravadas en el Impuesto a las Ganancias (art.2 inc.4 ley 20.068). Un abordaje más amplio de la tributación de este nuevo tipo de bienes, lo efectuó Marcos Zócaro para el CEAT.¹¹

No obstante, y para trazar un paralelismo con la disposición española que se analiza, referida a la titularidad y valuación de esos activos, debiéramos recurrir a nuestra ley de Impuesto sobre los Bienes Personales. Al respecto, aunque el trabajo de Zócaro no lo menciona específicamente, debo indicar que la ley de este último impuesto, fue prácticamente la única “que escapó” a la larga mano aquella “ley ómnibus” (27.430). De esta forma, no hubo un agregado especial que contemplara “las criptos”.

Alguno podrá pensar que hubo algún tipo de “olvido” del legislador, en semejante fárrago de regímenes que se modificaban en el mismo proyecto; sin embargo, nuestra Corte Suprema tiene dicho y reiterado, que aquella inconducta no puede presumirse. Sin pretender un tratamiento profundo sobre ello, por lo que remito al trabajo realizado por Atim, Campos Álvarez y Meriles¹² en el que analizan las distintas posturas al respecto, podríamos decir que no se incorporó ninguna mención específica a la ley 23.966: porque el **legislador no quiso gravar** estos nuevos activos, **o sencillamente** porque entendió que **se encontrarían alcanzados** por la descripción de los bienes, que ya formaban parte de la base imponible. Esta última, es la postura de Vieiro, Aued y Vadell¹³, al entender en una investigación para el CEAT, que se trata de bienes que conforman el patrimonio personal no sujeto a utilización económica. Incluso, y ante la falta de su mención taxativa en el tributo en cuestión, consideran que se les debe dar un tratamiento similar al que el legislador le asignó en el Impuesto a las Ganancias, asimilándolo a un título representativo de un capital.

¹¹ “El marco regulatorio de las criptomonedas en la República Argentina”, Marcos Zócaro, Centro de Estudios en Administraciones Tributarias (CEAT) – FCE – UBA: http://www.economicas.uba.ar/extension_centros/ceat/

¹² “Regulación de criptomonedas en Argentina”, por Rubén Darío Atim, Juan Manuel Campos Álvarez y David Martín Meriles, publicado el 17/07/2020 en www.abogados.com.ar.

¹³ “EL DESAFÍO DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS FRENTE A LAS CRIPTOMONEDAS”: Diego Vieiro, Alejandro Aued y Gabriel Vadell – CEAT – FCE – UBA, 15/08/2018.

II.4. Control reforzado sobre grandes empresas y patrimonios.

Otro de los aspectos que prevé la norma analizada en España, es establecer un **control reforzado** sobre grandes patrimonios y grandes empresas, permitiendo que se persigan “comportamientos inadecuados de multinacionales”, así como luchar “contra la planificación fiscal abusiva”. Estos son los principales ejes referidos a este aspecto, que surgen tanto del proyecto mencionado en la Nota 6 “ut supra”, así como de las afirmaciones por parte de la ministra de hacienda, al informar sobre el envío del mismo al Parlamento.

En nuestro país, los dos “caballitos de batalla” relativos a este aspecto, se encuentran en el principio de realidad económica (art.1 LPF), y el de preminencia de la intención económica para interpretar los hechos imponible, dejando de lado “formas jurídicas inadecuadas” (art.2 LPF). Más aquí en el tiempo, las normas referidas a Precios de Transferencia, han venido a dar una plataforma jurídica más compleja, para abordar los problemas de traspaso de bases imponibles a otras jurisdicciones, por parte de las empresas multinacionales.

Y ya en estos últimos años, Argentina está acompañando las iniciativas de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), apuntadas al combate de BEPS (erosión de bases y traslado de beneficios, por sus siglas en inglés).

Justamente relacionado al último aspecto que se menciona en la norma española: la “planificación fiscal abusiva”, en nuestro país se ha establecido la obligatoriedad de suministrar la *Información de Planificación Fiscal* (IPF). En efecto, a fin de 2020 la AFIP dictó una resolución¹⁴ en la que obliga a los contribuyentes y asesores fiscales a informar tal planificación nacional e internacional; entendida esta como todo esquema o acción tendiente a obtener una ventaja o beneficio fiscal. La norma en cuestión ha recibido críticas desde numerosos sectores -especialmente de los profesionales contables y legales-, y ha forzado la intervención de la Justicia en distintos expedientes, con pronunciamientos disímiles -por el momento-.

II.5. Prohibición de las amnistías fiscales.

Hemos dejado para último lugar (cual “frutilla del postre”), el tratamiento de esta cuestión por considerarla de lo más relevante, por la injusticia que encierra cada amnistía que se establece.

El proyecto español establece la prohibición de los “perdones” fiscales, a los que -en la forma de moratorias o blanqueos- cada tanto tiempo recurren los Estados, siempre bajo la justificación de una crisis o momento extraordinariamente dificultoso que se debe superar. En el programa legal que se analiza, se ha tenido especialmente en cuenta la

¹⁴ RG. 4838/2020, puede consultarse en www.afip.gob.ar

declaración de inconstitucionalidad de una norma que implicaba una amnistía fiscal, mediante el pago de un impuesto especial -inferior al que hubiera correspondido-, y la eximición de sanciones al respecto.

Si bien el análisis de aquella norma (Real Decreto-Ley 12/2012) excede en mucho el objetivo del presente, al igual que un abordaje detallado de la sentencia del Tribunal Constitucional Español, resulta preciso mencionar algunos de los principios y conceptos en que se ha basado la resolución que impulsa la modificación legal “sub examine”.

En este sentido, la justicia española entendió que una norma legal de *perdón tributario* como la que se cuestionaba, suponía “**la abdicación del Estado ante su obligación de hacer efectivo el deber de todos de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos** (art. 31.1 CE)”. Y no sólo eso, sino que con ello se afectaba la esencia del deber de contribuir “**alterando sustancialmente el modo de reparto de la carga tributaria**”.

Por ello, se busca reeceptar aquel “criterio jurisprudencial constitucional” al incluir en la Ley General Tributaria la **prohibición** del establecimiento de **cualquier mecanismo extraordinario de regularización fiscal** que *implique una disminución de la cuantía de la deuda* tributaria.

Pues bien, en nuestro país sabemos mucho de estas leyes -aquí no tan extraordinarias-. Históricamente se hablaba de “una ley de amnistía cada 10 años”, pero en los últimos 20, las hemos visto aparecer con una frecuencia difícil de explicar: ley 26.476 (2008), ley 26.680 (2013), ley 27.260 (2016), ley 27.541 (2019) y ley 27.562 (2020). Incluso este mismo año, se promulgó una ley de las características de un “blanqueo”, pero exclusivamente con fines de promover la inversión en proyectos de construcción inmobiliaria: ley 27.613.

No obstante, algunas de las últimas leyes han intentado “premiar” -de alguna forma- a los ciudadanos *cumplidores*,¹⁵ aunque resulta dudoso que estas intenciones puedan compensar la inequidad que se genera con este tipo de regímenes extraordinarios, mucho más cuando por su habitualidad, dejan de tener aquella característica que sale de lo ordinario.

Como se sabe, los tributos son el principal ingreso público con que cuentan hoy los Estados, y por eso, no sólo resulta esencial que el Tesoro cuente con los recursos establecidos legalmente, sino que lo haga en el momento oportuno presupuestado para poder atender a las necesidades públicas. Resulta claro, que la aparición -y más aún la

¹⁵ Por ejemplo, en la Ley 27.260 se establecía en su TÍTULO III: *Beneficios para contribuyentes cumplidores*, la exención del Impuesto sobre los Bienes Personales de 3 períodos siguientes, y la devolución o compensación de aquellos anticipos pagados respecto del año 2016. Para ello, no debía haber blanqueado bienes a través de esa ley, ni tener ejecutables con la AFIP, ni haberse acogido a la amnistía anterior, ni haber sido condenado por defraudación fiscal.

proliferación- de “amnistías” fiscales, conspira contra el cumplimiento tributario en tiempo y forma. Pero hay algo más.

Todo sistema tributario, complementa la obligación legal de contribuir con el establecimiento de sanciones -pecuniarias, inhabilitaciones y hasta de prisión- que funcionan como “motivación” o coerción, para que se cumpla la ley. La eficacia y eficiencia del funcionamiento de este subsistema, evidenciarán la percepción del riesgo fiscal. Pero si consideramos que las leyes extraordinarias de “olvido fiscal”, traen aparejado la eliminación de toda sanción que reforzaba el cumplimiento tributario, entonces la generalización de este tipo de amnistía **corroe profundamente los cimientos** del Sistema de recursos públicos, de una forma que resulta prácticamente imposible de medir -aunque eso no indica que sea insignificante-.

III.- Conclusiones.

Hemos visto hasta aquí, someramente, los puntos de refuerzo del sistema tributario, de control y sanción de incumplimientos, de la reforma legal que acaba de sancionar el Congreso español.

Lejos de entender el gobierno ibérico que este no es momento de hacer correcciones que lleven a mejorar la *performance* del sistema tributario y su recaudación, el proyecto fue enviado en plena pandemia, recibió la aprobación de Diputados el 25 de mayo de 2021 y fue promulgado el 01/07/2021. Esto, parece mostrar que no se trata de “aflojar” o “endurecer”, como se escucha en los corrillos administrativos, sino de *enderezar* los caminos que se tuercen y *tapar* los agujeros por los que se escurren los recursos con que debiera contar el Estado -mucho más en estas circunstancias-. Esto no significa “apretar” en momentos de crisis, sino que los “vivos” dejen de aprovechar resquicios del ordenamiento.

En muchas de estas iniciativas, la Argentina ya tiene un camino transitado, aunque eso no significa que las “filtraciones” hayan disminuido. Y eso, muy posiblemente se deba a que las señales que envía el Estado no son unidireccionales, sino todo lo contrario; con las consecuencias que hace patente el proverbio: “*Orden, más contraorden, igual desorden*”.

Sin embargo, iniciativas en la dirección de la reforma española, no excluyen que también resulte tanto o más necesario que lo anterior, encarar una **verdadera y notoria simplificación** de los elementos del sistema tributario, especialmente apuntado a los **micro y pequeños** contribuyentes, que no poseen ni la estructura, ni la complejidad de algunas estructuras legales, pensadas “para que puedan caber todo tipo de sujetos”.