



Centro Interamericano de  
Administraciones Tributarias

# Serie Temática Tributaria CIAT

# 2

**Evasión Tributaria**

## TABLA DE CONTENIDO

### Introducción

#### **Evasión Tributaria:**

#### **Estrategias para combatir la evasión**

- **Las Estrategias Integrales de Control y Prevención /**  
Ricardo Escobar C. -- En: Conferencia Técnica del CIAT.  
Madrid, España, 2006 ..... 1
- **La Importancia de las Modificaciones Legislativas para**  
**Disminuir la Evasión y la Elusión Tributarias /**  
Jorge Antonio Deher Rachid. -- En: 40ª Asamblea General del CIAT.  
Florianópolis, Brasil, 2006 ..... 34
- **Normas y Mecanismos para el Combate a la Evasión Tributaria /**  
Marcelo Pablo Costa. -- En: 39ª Asamblea General del CIAT.  
Buenos Aires, Argentina, 2005. .... 53

#### **Plan de Prevención**

- **Marco del Actual Sistema Tributario Español:**  
**La Reforma Fiscal y el Plan de Prevención del Fraude Fiscal /**  
Luis Pedroche Rojo. -- En: Conferencia Técnica del CIAT.  
Madrid, España, 2006 ..... 71
- **Normas y Mecanismos para el Combate a la**  
**Evasión Tributaria: Plan Evasión Cero /**  
Noel González. -- En: 39ª. Asamblea General del CIAT.  
Buenos Aires, Argentina, 2005 ..... 95

#### **Herramientas para el control y lucha contra la evasión**

- **La Medición y Control de la Erosión de las Bases Tributarias:**  
**Los Gastos Tributarios y la Evasión Tributaria /**  
Ricardo Escobar Calderon. -- En: 40ª Asamblea General del CIAT.  
Florianópolis, Brasil, 2006 ..... 105
- **El Uso de la Información en la Lucha Contra la Evasión Tributaria /**  
Ighsaan Paruk. --En: Conferencia Técnica del CIAT.  
Madrid, España, 2006. .... 130

## INTRODUCCIÓN

### **Serie Temática Tributaria del CIAT**

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias esforzándose por suministrar cada vez un mejor y más calificado servicio en materia de información tributaria a sus países miembros, presenta el segundo número de la Serie Temática Tributaria del CIAT.

El objetivo de esta serie es difundir información relevante sobre temas específicos en tributación, como apoyo a la labor de investigación y estudio que desarrollan las administraciones tributarias de los países miembros del CIAT.

El material bibliográfico de este segundo número está dedicado al tema de "Evasión Tributaria". Para ello, se han compilado los estudios y trabajos desarrollados por funcionarios técnicos bien sea como ponencias en ocasión de la realización de asambleas generales o conferencias técnicas, monografías, becas de investigación, y artículos publicados en la revista de administración tributaria, entre otros.

Para agilizar la búsqueda y recuperación de la información, se presenta una tabla de contenido general e índice por cada trabajo. Los documentos que integran este número están disponibles en la Biblioteca Virtual y en la página web del CIAT: [www.ciat.org](http://www.ciat.org)

El CIAT espera con este nuevo aporte documental, seguir difundiendo el material bibliográfico existente en la Biblioteca Especializada, ampliando de esta forma su cobertura de información para el beneficio de las AATT.

# LAS ESTRATEGIAS INTEGRALES DE CONTROL Y PREVENCIÓN

*Ricardo Escobar*  
*Director General*  
*Servicio de Impuestos Internos - SII*  
*(Chile)*

## **Introducción**

1. Sistema Tributario Chileno
  - 1.1. Estructura tributaria chilena
2. Administración tributaria chilena
3. Evasión Tributaria en Chile
  - 3.1. Medición de la evasión
  - 3.2. Evasión del Impuesto al Valor Agregado
  - 3.3. Evasión del Impuesto a la Renta
4. Modelo de Fiscalización
  - 4.1. Comportamiento social de los contribuyentes
  - 4.2. Descripción del modelo
  - 4.3. Facilitación del cumplimiento tributario
5. Ciclo de Vida Tributario Electrónico
  - 5.1. Inicio de actividades y obtención de RUT en línea
  - 5.2. Facturas y boletas de honorarios electrónicas (Documentos tributarios)
  - 5.3. Contabilidad electrónica y contabilidad simplificada
  - 5.4. Declaraciones de terceros
  - 5.5. Cartola tributaria
  - 5.6. Declaración y pago de impuestos mensuales y anuales.- Corrección de declaraciones y pago de infracciones
  - 5.8. Modificación de antecedentes del contribuyente
  - 5.9. Término de giro
  - 5.10. Propuesta de declaración de renta
  - 5.11. Portal MIPYME (micro, pequeña y mediana empresa)
  - 5.12. Autorización máquinas registradoras, terminales punto venta e impresoras fiscales
6. Proceso de Fiscalización
  - 6.1. Ciclo de vida del contribuyente
  - 6.2. Procesos masivos
  - 6.3. Control de devoluciones de IVA
  - 6.4. Procesos de fiscalización selectiva - auditorias
  - 6.5. Investigación de delitos tributarios
  - 6.6. Desafíos del SII: Proyectos de detección del incumplimiento tributario
7. Conclusiones.

## RESUMEN

La Administración Tributaria chilena ha conseguido importantes avances en la reducción de la evasión tributaria a través del diseño y aplicación de estrategias de control y prevención eficaces. En efecto, la evasión de IVA, que hacia el año 2000 alcanzaba los 4 mil millones de dólares (21 % de la recaudación potencial); el año 2004 se redujo a 14,2%, estimándose que en el 2005 este porcentaje disminuyó a 12%.

Tal reducción ha sido posible gracias a dos factores principales. En primer lugar, como consecuencia de los amplios consensos nacionales que permitieron concretar modificaciones legales tendientes a aumentar la recaudación fiscal, acercar el modelo tributario chileno al de los países desarrollados y fortalecer la eficiencia de los organismos fiscalizadores. En segundo lugar, por el desarrollo de diversos estudios para precisar las áreas de riesgo del comportamiento tributario de los contribuyentes y la aplicación de planes de fiscalización en línea con dichos estudios.

Todo ello ha supuesto una integración creciente entre las tres instituciones de la Administración Tributaria: Servicio de Impuestos Internos (SII), responsable de la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributadas en materia de tributación fiscal interna; Servicio Nacional de Aduanas, encargado de fiscalizar los derechos e impuestos vinculados a las operaciones de comercio exterior; y Tesorería General de la República, que vela por la recaudación y manejo de los recursos financieros del Sector Público.

En la actualidad, la gestión del SII se encuentra centrada en fortalecer la Justicia Tributaria, facilitando el cumplimiento tributario y mejorando el control fiscalizador sobre aquellos contribuyentes incumplidores. En este contexto, el modelo de control de cumplimiento de las obligaciones tributadas se ha enfocado en establecer un conjunto de acciones que eleven las percepciones de control y de riesgo en el contribuyente, incorporando estos elementos en su decisión de cumplimiento. De esta forma entonces, el modelo se plasma en diferentes procesos para facilitar el cumplimiento voluntario y fiscalizar el mismo.

Los procesos de facilitación, se han desarrollado y ejecutado para permitir a los contribuyentes el cumplimiento rápido y fácil de sus obligaciones tributarias.

En tanto, los de fiscalización buscan controlar el incumplimiento tributario. Dichos procesos presentan características distintivas en cuanto a profundidad de la revisión, costo de fiscalización, cobertura, segmentación y focalización de contribuyentes y soporte tecnológico. Dichos procesos se pueden ordenar de manera piramidal, encontrando en la base aquéllos de carácter preventivo, con

mayor cobertura y menor grado de profundidad en la revisión; y en la cúspide de la pirámide, los de fiscalización de mayor profundidad, que a la vez son de menor cobertura pues existe un mayor grado de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes.

Finalmente, resulta imprescindible resaltar que el diseño de las estrategias de control y prevención de evasión, debe tener siempre presente consideraciones de largo plazo, de manera que las mismas sean sostenibles en el tiempo.

## **INTRODUCCIÓN**

El Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII o el Servicio), es el organismo responsable de la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias en materia de tributación fiscal interna. En el cumplimiento del rol que la Ley le asigna, que se traduce en asegurar la recaudación fiscal para el financiamiento de las necesidades del Estado, se ha convertido en un actor relevante en la actividad económica y social del país.

En la actualidad, la gestión del SII se encuentra centrada en fortalecer la Justicia Tributaria facilitando el cumplimiento tributario y mejorando el control fiscalizador; cuestiones que se han consensuado durante estos últimos años, permitiendo llevar a cabo la definición de objetivos, estrategias, proyectos y programas en los distintos procesos que el Servicio realiza.

En este contexto, surge la necesidad para la Administración Tributaria de contar con políticas que reflejen los nuevos énfasis de gestión; establezcan el marco dentro del cual deberá desarrollar su quehacer; señalen los horizontes estratégicos hacia los cuales la Organización debe apuntar, y orienten la consecución de sus resultados en el marco de control y prevención de la evasión tributaria.

El Servicio ha desarrollado un modelo de gestión que considera una mirada global e integrada de su quehacer institucional. El modelo se organiza sobre la base del control del cumplimiento tributario, donde se desarrollan las acciones directas en pos de facilitar dicho cumplimiento, fiscalizar el incumplimiento y sancionarlo cuando resulte procedente.

Por lo anterior, la acción del Servicio sigue un modelo de fiscalización que por una parte, facilita el cumplimiento voluntario y, por otra, fiscaliza el incumplimiento de los contribuyentes. Este modelo se plasma en diferentes procesos de fiscalización: masiva periódica, por sectores o bien en forma selectiva, los cuales tienen distintas características de profundidad en la revisión, costo de fiscalización y cobertura de contribuyentes. Este modelo asegura un nivel de percepción de control, que promueve el cumplimiento voluntario en los contribuyentes.

Este trabajo expone las estrategias de prevención y control de la evasión que aplica la Administración Tributaria Chilena, la que ha integrado en su diseño una serie de variables que participan en la realidad económica, política y social del país.

En una primera parte se describe la Estructura y Administración Tributaria Chilena, la cual constituye el contexto de las estrategias de control de cumplimiento adoptadas por el país; luego, se describe el fenómeno de la evasión, para finalmente desarrollar el modelo de fiscalización, sus procesos y formas de facilitación de cumplimiento.

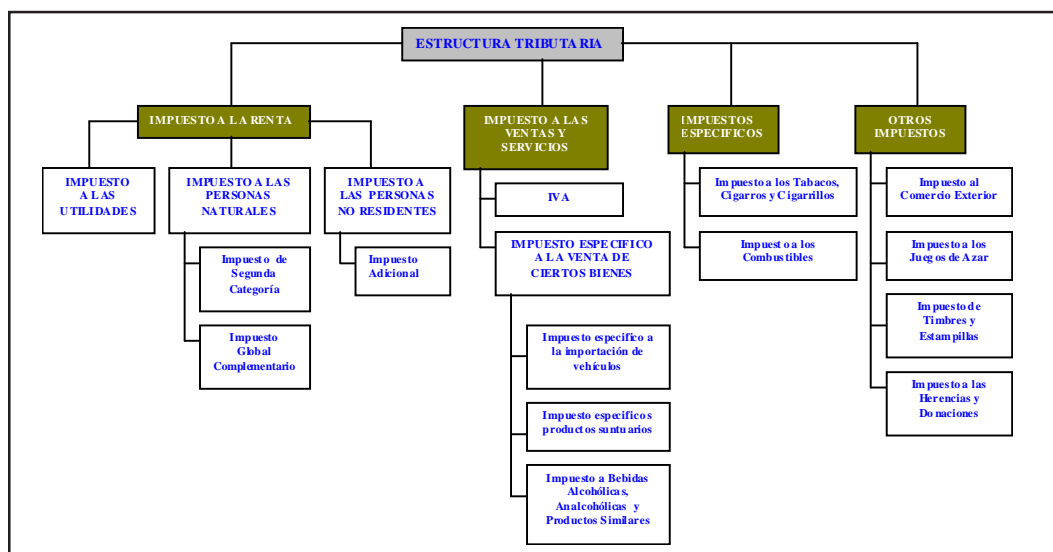
## 1. SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO

### 1.1 Estructura Tributaria chilena.

El Sistema Tributario Chileno está construido sobre la base de sólo algunos impuestos de alto rendimiento.

Los impuestos existentes se pueden clasificar en cuatro tipos: Impuesto a la Renta, Impuesto a las Ventas y Servicios, Impuestos Específicos y Otros Impuestos; tal como se muestra en la siguiente figura.

Figura N° 1: Estructura Tributaria



Los impuestos a las ventas y servicios gravan sólo aquella parte de la renta que es consumida, excluyéndose por tanto la que se destine al ahorro; grava la venta de bienes y prestaciones de servicios que define la ley del ramo, efectuadas entre otras, por las empresas comerciales, industriales, mineras y de servicios. El principal impuesto en esta categoría es el IVA. Este afecta al consumidor final, pero se genera en cada etapa de la comercialización del bien. El monto a pagar surge de la diferencia existente entre el débito fiscal, que es la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuados en el período de un mes, y el crédito fiscal.

El impuesto a la renta, tal como indica su nombre, se aplica sobre la base de las rentas que provienen de la explotación del capital y del trabajo.

El diseño de este impuesto en Chile distingue entre las empresas, los dueños de las empresas y los trabajadores; y entre estos últimos, distingue a los trabajadores dependientes de los independientes.

Las empresas pagan un impuesto anual denominado 'de Primera Categoría', equivalente al 17% de sus utilidades devengadas. Los dividendos y distribuciones de utilidades entre empresas domiciliadas en Chile están exentos de impuesto.

Las personas físicas residentes en Chile pagan un impuesto de carácter anual y progresivo llamado Impuesto Global Complementario, calculado sobre la base de sus rentas percibidas. En el caso de dividendos o retiros de utilidades empresariales el impuesto de primera categoría pagado por las empresas incrementa la base del impuesto personal y se deduce como crédito contra dicho tributo.

Las personas que sólo obtienen rentas como trabajadores dependientes pagan un impuesto progresivo denominado de "Segunda Categoría", pero que atiende a un período menor, cual es el de pago de la remuneración, normalmente un mes. Este impuesto se paga a través de la retención pertinente que practica el empleador.

Finalmente, el llamado Impuesto Adicional grava las rentas de fuente Chilena obtenidas por personas sin domicilio o residencia en Chile. Este impuesto tiene una tasa general de 35%. Del mismo modo que en el caso del Impuesto Global Complementario en el caso de dividendos o repartos de utilidades empresariales el Impuesto de Primera Categoría que hubiera afectado a esas utilidades se agrega a la base imponible del Impuesto Adicional y luego se deduce como crédito contra el impuesto final determinado.

En Chile la regla general es que los impuestos sean sujetos a Declaración, la que constituye la base inmediata para la determinación y pago del impuesto. Tanto el Impuesto a la Renta como el IVA son impuestos sujetos a declaración, de manera que es el propio contribuyente quien debe declarar que ha obtenido una renta, cuál es el monto de ésta y finalmente establecer la cantidad que le corresponde pagar por concepto de impuestos.

La Administración Tributaria únicamente efectuará la determinación del impuesto o de una diferencia de los mismos cuando, a raíz de un procedimiento de fiscalización, detecte que el contribuyente no declaró, o bien, que su declaración es errónea o falsa.

En el Cuadro N° 1 se presentan las cifras de ingresos tributarios al año 2005, las cuales indican una recaudación total que asciende a US\$ 19.996 millones, del cual un 30,8% se recauda por concepto de Impuesto a la Renta. El IVA representa un 46,4% de la recaudación. Los impuestos a productos específicos alcanzan a un 10,0% de la recaudación total.



Cuadro N° 1: Ingresos Tributarios del año 2005

	Mill. de \$	Mill. de US\$ <sup>(1)</sup>	% del Total Gov. Central	% del PIB
Impuestos a la Renta	3.448.994	6.161	30,8	5,3
IVA	5.193.583	9.278	46,4	8,0
Impuestos Esp. Bienes <sup>(2)</sup>	154.683	276	1,4	0,2
Imp. a Prod. Especificos <sup>(3)</sup>	1.120.159	2.001	10,0	1,7
Com. Exterior y otros <sup>(4)</sup>	1.275.875	2.279	11,4	2,0
<b>Ing. Trib. Netos Gov. Central</b>	<b>11.193.294</b>	<b>19.996</b>	<b>100,0</b>	<b>17,3</b>
Impuestos Municipales	926.608	1.655	8,3	1,4
Contrib. Seg. Social Pública	931.717	1.664	8,3	1,4
<b>Ing. Trib. Brutos Gov. General</b>	<b>13.051.619</b>	<b>23.316</b>	<b>116,6</b>	<b>20,2</b>

Fuente: SII según información de Tesorería y Dirección de Presupuestos.

Notas:

- (1) Calculado usando tipo de cambio promedio del año
- (2) Incluye impuestos a productos suntuarios; vehículos; y bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares
- (3) Incluye impuesto a los tabacos, cigarros, cigarrillos y combustibles
- (4) Incluye impuestos al comercio exterior; timbres y estampillas; juegos de azar; herencias y donaciones; e impuestos declarados en moneda extranjera (principalmente, empresas de la minería privada).  
Excluye cuentas no-tributarias

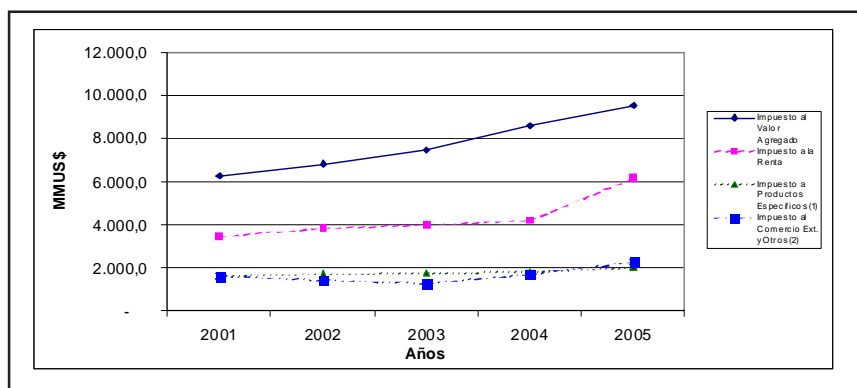
Tasa de Cambio promedio 2005: Ch \$ 559,77

PIB 2005: Millones US\$ 115.628

Como se observa, la estructura tributaria se caracteriza por una marcada concentración de los impuestos al consumo, que alcanzan al 57,8% de los ingresos fiscales totales, mientras que el Impuesto a la Renta recauda cerca de la mitad de esa cifra. En la mayor parte de los países de la OECD la situación ha sido la inversa, es decir, la recaudación se concentra principalmente en los Impuestos a la Renta<sup>1</sup>. Chile tiene una estructura típica de países en desarrollo de Latinoamérica.

<sup>1</sup> "Diagnóstico del Sistema Tributario chileno", Marzo 2000, Michael Jorratt.

**Cuadro Nº 2: Evolución de Ingresos Tributarios<sup>2</sup>**  
**Cifras en millones de US\$ nominales**



Fuente: SII. Elaborado en base a los Informes de Ingresos Fiscales de la Tesorería General de la República.  
 Nota:

(1): Incluye impuestos suntuarios, bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares, cilindrada, tabacos, cigarros y cigarrillos, combustible.

(2): Impuestos comercio exterior, timbres y estampillas, juegos de azar, herencias y donaciones e impuestos declarados en moneda extranjera.

Tasa Cambio promedio 2005: 559,77 \$/US\$

## 2. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CHILENA

La Administración Tributaria chilena está conformada por tres instituciones: Servicio de Impuestos Internos, Servicio Nacional de Aduanas y Tesorería General de la República.

Cabe señalar que a estas instituciones deben sumarse los Municipios, toda vez que también desempeñan una función de administración fiscal respecto de algunos impuestos municipales (por ejemplo, patentes o licencias comerciales y permisos de circulación de vehículos motorizados).

### Servicio de Impuestos Internos.

El Servicio de Impuestos Internos es un órgano dependiente del Ministerio de Hacienda, cuya función consiste en la "aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente". Su autoridad máxima es el Director Nacional, designado por el Presidente de la República y de su exclusiva confianza.

<sup>2</sup> Estadísticas Tributarias, Ingresos Tributarios Anuales 1993-2005, Subdirección Estudios SII.

Actualmente, la gestión del SII está centrada en facilitar el cumplimiento voluntario y mejorar el control fiscalizador, focalizando sus acciones en los contribuyentes que incumplen sus obligaciones tributarias, fundamentalmente por fraude y evasión. La gestión del Servicio está enmarcada en un contexto de fortalecimiento de la justicia tributaria.

Para cumplir con sus funciones, el SII cuenta con 3.600 funcionarios, que se distribuyen entre la Dirección Nacional, la Dirección de Grandes Contribuyentes, ambas con sede en Santiago -la capital de la República- y 16 Direcciones Regionales, repartidas en 68 oficinas a lo largo del país.

A su vez, la Dirección Nacional está conformada por nueve Subdirecciones: Fiscalización, Estudios, Informática, Jurídica, Normativa, Administración, Recursos Humanos, Avaluaciones y Contraloría Interna, las cuales están a cargo de los Subdirectores, que actúan como delegados del Director en la evaluación y desarrollo de los programas de trabajo dentro de sus respectivas áreas y lo asesoran en las materias de su especialidad.

### **Servicio Nacional de Aduanas.**

El Servicio Nacional de Aduanas, dependiente también del Ministerio de Hacienda, es el organismo encargado de vigilar y fiscalizar el paso de mercancías por las costas, fronteras y aeropuertos del País, de intervenir en el tráfico internacional para los efectos de la recaudación de los impuestos a la importación, exportación y otros que determinen las leyes, y de generar las estadísticas de ese tráfico por las fronteras, sin perjuicio de las demás funciones que pueda encomendarle la ley.

La máxima autoridad Aduanera es el Director Nacional, funcionario que es de exclusiva confianza del Presidente de la República.

La visión institucional, que constituye la base para la determinación del modelo chileno de la aduana, ha definido el plan estratégico de este Servicio, el que se estructura sobre cuatro líneas o ejes de acción: Fiscalización y Sanciones; Informatización de la Gestión y Automatización de Procesos; Desarrollo y Perfeccionamiento de los Recursos Humanos; y Mejora de la Calidad y Evaluación de la Gestión.

La institución cuenta con 1.365 funcionarios, que se distribuyen entre la Dirección Nacional, con sede en Valparaíso, y nueve Direcciones Regionales, siete Administraciones de Aduanas y 42 Pasos Fronterizos. Aduanas se hace presente en un total de 90 puntos, incluyendo puertos, aeropuertos y avanzadas.

A su vez, la Dirección Nacional está conformada por seis Subdirecciones -Fiscalización, Técnica, Jurídica, Informática, Administración y de Recursos Humanos- a cargo de los Subdirectores, que operan como delegados del Director.

## **Tesorería General de la República.**

La Tesorería General de la República es el organismo responsable del cobro y manejo de los recursos financieros del Sector Público, y de su posterior distribución y control, de acuerdo con las políticas determinadas en el Presupuesto de la Nación.

Para cumplir de manera efectiva la misión que le ha sido encomendada, la Tesorería General de la República desarrolla una serie de funciones destinadas a la eficiente recaudación y cobro de los tributos y créditos del sector público; el pago de las obligaciones fiscales; y la administración de los recursos financieros del Estado.

Este organismo también depende del Ministerio de Hacienda, y está conformado por una Tesorería General, 13 Tesorerías Regionales y 21 Tesorerías Provinciales.

La Tesorería General, a su vez, se estructura en Departamentos. Los Departamentos que la conforman son: de Operaciones, Estudios y Desarrollo, Finanzas Públicas, Cobranza y Quiebras, Jurídico, Administración, Contraloría Interna y Personal.

## **Integración de las Instituciones de la Administración Tributaria en el contexto de la evasión.**

La Evasión Tributaria ha sido una constante preocupación para todas las Administraciones Tributarias, en especial de aquéllas pertenecientes a países en vías de desarrollo, por cuanto los impuestos son la principal fuente de ingresos de una nación, y su merma genera una serie de trastornos y distorsiones en el ámbito público y privado, al fomentar la aplicación de tasas impositivas más altas para cubrir el déficit en la recaudación.

En Chile, este tema es objeto de una constante revisión. Así por ejemplo, el año 2001 se promulgó la así llamada Ley de Lucha Contra la Evasión y Elusión, que buscó aumentar la recaudación fiscal, acercar el modelo tributario chileno al de los países desarrollados y fortalecer y mejorar la eficiencia de los organismos fiscalizadores. Todo ello ha supuesto una integración creciente de las tres instituciones de la Administración Tributaria, con la finalidad de mejorar el control del cumplimiento tributario, mediante acciones que, por un lado, fomenten el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y, que por otro lado, combatan el fraude tributario, fiscalizando a los contribuyentes evasores. Para estos efectos, en el marco de la Ley Antievasión del año 2001, se creó el Comité de Coordinación de Lucha Contra la Evasión, COLUCE, integrado por los Directores Nacionales de los tres servicios mencionados. Este comité en el presente año se transformó en el Comité de Administración Tributaria con el fin de otorgar carácter permanente a esta institución.

La acción conjunta de los órganos de la Administración Tributaria ha permitido modificar el comportamiento de los contribuyentes, reduciendo los espacios de evasión, lo que ha mejorado la recaudación al disminuir las acciones evasivas.

### 3. EVASIÓN TRIBUTARIA EN CHILE

#### Concepto de Evasión Tributaria

Evasión tributaria es el incumplimiento total o parcial de la declaración y pago de los impuestos y demás obligaciones legales que recaen sobre los contribuyentes respecto del Fisco.

La Comisión Real de Tributación del Reino Unido, definía en 1955 la evasión como "toda actividad a través de la cual una persona no paga el impuesto exigido por la legislación vigente".<sup>3</sup>

El Centro Interamericano de Administración Tributaria, CIAT, establece que se entiende por Evasión Tributaria "las conductas ilícitas adoptadas por los contribuyentes para evitar, reducir o retardar el pago del impuesto debido".

El fenómeno del fraude fiscal no había sido formalmente incluido en la modelación teórica hasta el precursor trabajo de Allingham y Sandmo (1972). En su modelo original, se representó a un contribuyente enfrentando la decisión de evadir o no evadir el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) como una decisión de portafolio de riesgo. En la probabilidad de ser detectado, el contribuyente debe restituir el impuesto evadido y pagar una multa. En la probabilidad de no ser detectado, el contribuyente se libera enteramente del gravamen. Así, la decisión de evadir el impuesto depende del ingreso del contribuyente, de la tasa impositiva, de la multa y de la probabilidad de que la Administración Tributaria lo sorprenda evadiendo.

Una serie de otros trabajos han impulsado el desarrollo de la teoría de evasión del IRPF, ya que a los factores de riesgo han de sumarse otras variables como la percepción de las autoridades fiscales, la aceptación social del sistema impositivo, la conciencia fiscal de los contribuyentes, etc.<sup>4</sup>

#### Medición de la Evasión.

La medición de la evasión no es una tarea fácil. Por razones obvias, preguntar directamente a los contribuyentes es la forma menos confiable para observar este comportamiento: los agentes involucrados difícilmente revelarán cuánto impuesto han dejado de pagar en un período dado, aún cuando se les garantice total anonimato. En este sentido, los métodos de medición deben seguir vías indirectas para obtener resultados más confiables, para cuantificar la evasión tributaria y medir el impacto de las acciones del SII en relación a esta conducta.

<sup>3</sup> Citada por Oldam y Holland en un trabajo presentado en la asamblea del CIAT de 1971, en Brasil.

<sup>4</sup> "Impuesto Personal a la Renta Comparado: Situación Actual y Perspectivas Futuras". Patricio Barra y Danae Chandía, 2004.

El método general que se ha utilizado para estimar la evasión en cada tipo de impuesto consiste en la construcción de un agregado teórico de su base imponible, de acuerdo a lo que establece la legislación. Para este efecto, se utilizan fuentes de información independientes (Cuentas Nacionales, principalmente) que son apropiadas a cada gravamen. Luego, se estima la recaudación teórica aplicando las tasas impositivas vigentes a la base teórica y se compara con la recaudación efectiva, resultando de esta diferencia el monto de evasión estimado. La metodología específica de estimación para los dos impuestos más importantes, IVA e Impuestos a la Renta, se describe en las siguientes secciones.

### Evación del Impuesto al Valor Agregado.

El SII dispone de una estimación anual de la tasa de evasión del Impuesto al Valor Agregado sobre la información de las Cuentas Nacionales.

En el siguiente cuadro, se presenta la estimación de la tasa de evasión en el IVA para el período 1996-2004. Esta serie ha sido construida empleando los datos anuales de los agregados de consumo, inversión y producto, publicadas en marzo de 2005 por parte del Banco Central .

**Cuadro N° 3: "Estimación de la Evasión en el IVA- Base MIP 1996"  
(Cifras en millones de US\$ de Julio 2006)**

ITEM	1996	1997	1998	1999	2000 <sup>(1)</sup>	2001 <sup>(1)</sup>	2002 <sup>(1)</sup>	2003 <sup>(1)</sup>	2004 <sup>(1)</sup>
Recaudación teórica	7.857	8.028	8.372	8.146	8.557	8.936	9.158	9.686	10.594
Recaudación efectiva	6.108	6.475	6.374	6.356	6.763	7.203	7.639	8.110	9.122
Monto evasión	1.749	1.553	1.998	1.790	1.794	1.732	1.519	1.576	1.472
<b>Tasa de evasión</b>	<b>22,3%</b>	<b>19,3%</b>	<b>23,9%</b>	<b>22,0%</b>	<b>21,0%</b>	<b>19,4%</b>	<b>16,6%</b>	<b>16,3%</b>	<b>13,9%</b>

Fuente: Subdirección de Estudios del SII sobre la base de información del Banco Central.

Notas:

1 Cifra provisional.

En esta estimación, se aprecia un importante descenso del incumplimiento en el IVA desde el año 2000, cuando alcanzó a 21%, hasta el año 2004, cuando el indicador debería situarse en torno al 14%. Las cifras son susceptibles de ajustes en la medida que las cuentas nacionales para los últimos años sean revisadas por el Banco Central.<sup>5</sup>

Otra variante para evaluar el cumplimiento tributario es el denominado Índice de Productividad del IVA, que se calcula como la fracción entre la recaudación efectiva del IVA, expresada como porcentaje de alguna variable macroeconómica correlacionada con su base teórica, y la tasa legal vigente del gravamen. En el caso del IVA, se suele utilizar como referente macroeconómico el PIB y el Consumo Final Hogares. No obstante, esta última variable, Consumo Final, parece ser el referente inmediato debido a que el IVA es un gravamen que soporta el consumidor final.

<sup>5</sup> Administración Tributable Viable, Estado Viable", Septiembre 2005, SII.

Los estudios efectuados con relación al Índice de Productividad del IVA (tanto respecto al PIB como al consumo final) muestran coherencia con la tasa de evasión, con comportamientos parecidos a través de los años. Se determinó que a partir del año 2000 hubo un importante descenso del incumplimiento del IVA, año previo a la aplicación de la Ley de Lucha contra la Evasión, cuando éste ascendía a 21 %, hasta el año 2004, cuando el mismo indicador se sitúa en torno al 14%. Estimaciones preliminares sitúan la evasión de IVA del año 2005 alrededor de 11% a 12%.

### **Evasión del Impuesto a la Renta.**

El método utilizado para estimar el incumplimiento en el Impuesto a la Renta de Primera Categoría se calcula a partir de la recaudación potencial del impuesto, considerando como base teórica agregada el Excedente de Explotación de Cuentas Nacionales, el cual debe ser apropiadamente corregido para reflejar las diferencias entre este concepto macroeconómico y la base imponible del Impuesto de Primera Categoría.<sup>6 y 7</sup>

También se ha tratado de aproximar la evasión en los impuestos personales a partir de la evasión en Primera Categoría que se transfiere a éstos. Se considera que el incumplimiento del Impuesto de Primera Categoría indirectamente se traduce en evasión del Impuesto Global Complementario, tratándose de rentas que obtiene efectivamente el dueño final de la empresa pero al margen de los registros tributarios. La estimación supone que las utilidades subdeclaradas "se distribuyen" en un 100%.

Teniendo presente las limitaciones en la determinación de la evasión del impuesto personal, se ha considerado más apropiado asociar el resultado de la estimación descrita al agregado de impuestos personales, ya que se considera que la mayor brecha de evasión se da precisamente en el Impuesto Global Complementario.<sup>8</sup>

<sup>6</sup> Las cifras presentadas constituyen una revisión y actualización de las cifras obtenidas por este método en Jorratt y Serra [1997].

<sup>7</sup> "Estimación de la Evasión Tributaria en Chile", Patricio Barra y Michael Jorratt. Junio 1999.

<sup>8</sup> La experiencia de las áreas de fiscalización del SII indica que el Impuesto de Segunda Categoría ofrece posibilidades de evasión más limitadas que el Global Complementario, especialmente porque se trata de un gravamen de retención, que puede ser fiscalizado en la fuente. Respecto al Impuesto Adicional, se ha observado que las empresas extranjeras, en general, no evaden por subdeclaración de Primera Categoría, sino que las figuras de evasión están asociadas con el encubrimiento de remesas bajo la apariencia de gastos o pago de servicios.

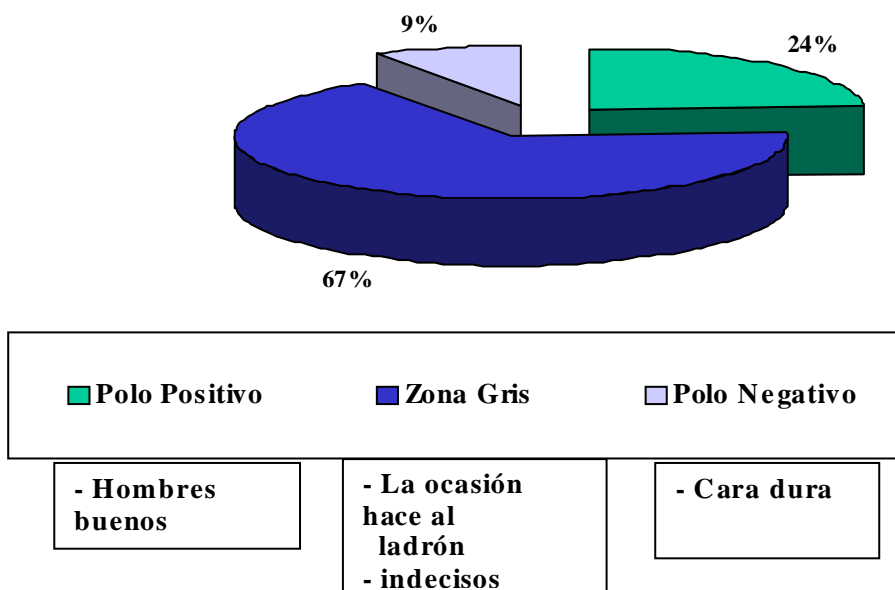
## 4. MODELO DE FISCALIZACIÓN

### 4.1 Comportamiento Social de los Contribuyentes.

En un estudio de imagen del año 1998, encargado a la Empresa Mori y Asociados, denominado "Medición de la percepción de fiscalización de los contribuyentes", se realizó una aproximación a la conducta social de los contribuyentes frente a las obligaciones legales, particularmente las tributarias.

Como resultado de este estudio se identificaron tres tipos de contribuyentes. En la siguiente figura se pueden apreciar las tres zonas que representan estas tipologías de contribuyente.

Figura N° 2: Comportamiento de los Contribuyentes



Estos tres grupos de contribuyentes representan una segmentación que requiere un tratamiento de control y fiscalización distinto.

En el primer grupo, el polo positivo, se encuentra el 24% de los contribuyentes que cumplen principalmente porque tienen una actitud invariable de cumplimiento. Son quienes, además, requieren que el trámite sea simple, de bajo costo y que no entrase sus actividades económicas. Frente a este grupo, la administración debe ofrecer buenos servicios de atención e información para cumplir con las obligaciones. Por otro lado, este grupo de opinión es influyente en la valoración de la administración tributaria y puede ser muy importante en relación con la imagen de aceptación del Sistema Tributario.



El segundo grupo, la zona gris, que agrupa al 67% de los contribuyentes se comporta en forma variable. Si perciben que es difícil evadir impuestos y/o si aprecian que los otros contribuyentes cumplen con sus obligaciones, entonces ellos cumplirán. Este grupo, que representa la amplia mayoría, es altamente sensible a las acciones de control de la Administración Tributaria y al grado de información que tienen de las consecuencias de sus actos. Frente a estos contribuyentes, la Administración Tributaria debe imponer sistemas de control y fiscalización que les motiven a cumplir. En este sector es muy importante el grado de efecto que tienen las actuaciones de fiscalización sobre los contribuyentes de su círculo de relación, que les sirve de ejemplo y motivador para cumplir las obligaciones tributarias.

El tercer grupo, la zona negativa, constituido por el 9% de los contribuyentes, es el de peor comportamiento y sobre el cual no opera de igual manera la acción de la Administración Tributaria. Para este grupo, la fiscalización debe ser muy dinámica para descubrir los diversos mecanismos que puede adoptar la evasión. Corresponde además a los contribuyentes que potencialmente pueden cometer delitos tributarios. Sobre estos contribuyentes la acción del Servicio debe ser muy fuerte, dando una señal directa de control, ya que no es tan efectivo el efecto ejemplarizador de la fiscalización.

También en este estudio se indaga sobre la percepción de los contribuyentes sobre los impuestos. En este sentido, un 70% de los encuestados estima que evadir el IVA es relativamente difícil y respecto al riesgo de evasión, un 67% de los encuestados estima que evadir impuestos en Chile es muy riesgoso. Del mismo estudio se desprende que el Servicio de Impuestos Internos es percibido como una institución muy profesional.

Sobre la base de este estudio se desprende que la acción de control y fiscalización del Servicio tiene muy buenas perspectivas de modificación del comportamiento de los contribuyentes. La predisposición al cumplimiento está basada en parte en la tipología de contribuyentes y en parte por la percepción de control que existe respecto de los impuestos.

Por otro lado, es importante destacar que las acciones del SII no producen el mismo efecto en los contribuyentes y se deberá incorporar acciones dirigidas a cada segmento, en un conjunto de actividades de control que persiga el máximo de resultados con los recursos disponibles.

## **4.2 Descripción del Modelo.**

La fiscalización en el Servicio de Impuestos Internos, considera una mirada global e integrada del quehacer institucional y enfatiza el control del cumplimiento tributario. El modelo conceptual tiene su origen en la conjugación del comportamiento social de los contribuyentes (sección 4.1) y las áreas de riesgo de comportamiento de los mismos. Así, el modelo de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias consiste en establecer un conjunto de acciones que

eleven la percepción de control del Servicio y de riesgo en el contribuyente, incorporando estos elementos en su decisión de cumplimiento. A partir de esto, el modelo de fiscalización se sostiene en dos líneas principales de acción, facilitar el cumplimiento tributario voluntario y fiscalizar el incumplimiento de los contribuyentes.

Este modelo se plasma en diferentes procesos de fiscalización que se describirán más adelante.

El modelo, se ha diseñado sobre la base de la interrelación de los siguientes elementos:

- Balance entre cobertura, es decir de qué manera se selecciona una cantidad de contribuyentes de diferentes sectores de la economía, y profundidad, esto es, la capacidad de revisarlos exhaustivamente. De esta forma, se tienen procesos de fiscalización con una alta cobertura y baja profundidad, y viceversa.
- Segmentación y focalización.
- Soporte tecnológico.

#### **4.2.1 Balance entre cobertura y profundidad de la fiscalización: controles masivos y selectivos.**

La fiscalización debe contemplar acciones de control masivas y selectivas en forma balanceada, en cuanto a los recursos dedicados a tales actividades.

Con las acciones masivas, se obtiene alta cobertura de control sobre el universo de contribuyentes provocando un importante efecto indirecto. Estas actividades ejecutadas en forma estructurada permiten mejorar sistemáticamente el comportamiento de los contribuyentes.

A través de las acciones selectivas, se busca otorgar capacidad para fiscalizar en mayor profundidad el cumplimiento tributario, por tal motivo su nivel de cobertura es bajo y su impacto indirecto es relativamente menor.

Un adecuado conjunto de acciones de control masivas y selectivas propicia en el universo de contribuyentes la percepción de control. En efecto, a través de los planes de fiscalización masivos un contribuyente tiene una alta probabilidad de ser detectado si no cumple con sus obligaciones regulares de declarar correctamente sus impuestos. Una vez superados dichos controles, a través de los planes de fiscalización selectivos puede ser examinado en mayor profundidad si posee un perfil de contribuyente de mayor riesgo de cumplimiento.

La dificultad para establecer este balance de acciones masivas y selectivas es la limitación de la dotación de funcionarios para establecer los controles en la medida adecuada. En este sentido, el indicador relevante es la cobertura esperada de las actuaciones, de modo que el riesgo de control sea concreto y percibido por los contribuyentes.

La profundidad de los planes de fiscalización encarece los costos del SII. Una auditoría destinada a comprobar la correcta declaración de un impuesto con abundantes créditos, deducciones y tratamientos especiales requiere mucho más tiempo, conocimiento y recursos que una auditoría para comprobar la correcta declaración de un impuesto con tasa única y sin exenciones.

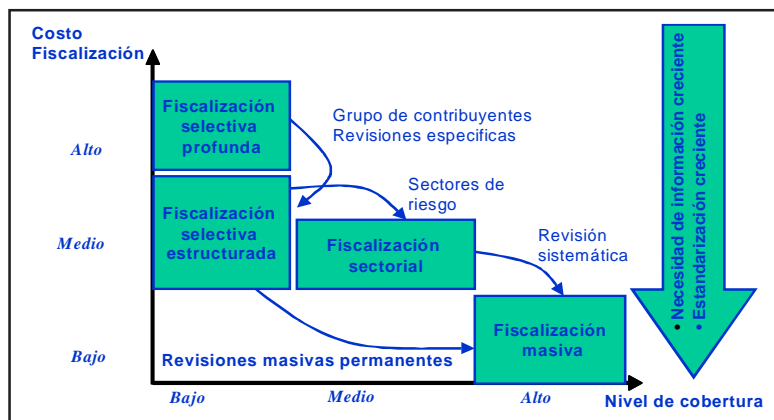
La fiscalización masiva recurre en gran medida al uso de herramientas tecnológicas para el desarrollo de los planes, puesto que la generación de los mismos tiene su origen en algoritmos computacionales de detección de inconsistencias, y los funcionarios están avocados a la corrección de dichos errores, algunos de los cuales se pueden solucionar mediante una auto atención por parte del contribuyente.

La fiscalización selectiva y por sectores es intensiva en recursos humanos para la detección de las inconsistencias, con un alto costo unitario tanto para el contribuyente como para el SII, por cuanto se revisa toda la información aportada por el contribuyente, determinando una auditoría larga y compleja

En este sentido, los planes de fiscalización masiva tienen economías de escala en cuanto a la revisión de la información entregada por los contribuyentes.

El balance entre cobertura, profundidad y costo de la fiscalización se resume en la siguiente figura:

Figura N° 3: Tipos de Fiscalización



#### 4.2.2 Segmentación y focalización de las acciones de control.

Otro elemento importante para lograr la eficacia de las actuaciones del Servicio es contar con una adecuada segmentación de los contribuyentes, de modo de establecer controles de fiscalización para todos los tipos o grupos. La segmentación puede realizarse por tamaño, por impuestos que le afectan, por tipo de organización o constitución legal, etc. En cada una de las categorías de contribuyentes deben establecerse controles que propendan a un mejor cumplimiento tributario.

Por otro lado, y a partir de esta segmentación de contribuyentes, se deben establecer controles focalizados en los grupos de mayor riesgo de evasión o en los cuales se registran mayores niveles de evasión. Estas actividades que concentrarán recursos en grupos específicos de contribuyentes tienen como objetivo priorizar la atención sobre las figuras de evasión que se desea eliminar o reducir sus efectos. Ejemplo claro de estas acciones son los programas o planes de fiscalización de cambios de sujeto, fiscalización de compras personales imputadas a empresas, por señalar algunos.

#### **4.2.3 Fuerte apoyo tecnológico tanto en acciones masivas como selectivas.**

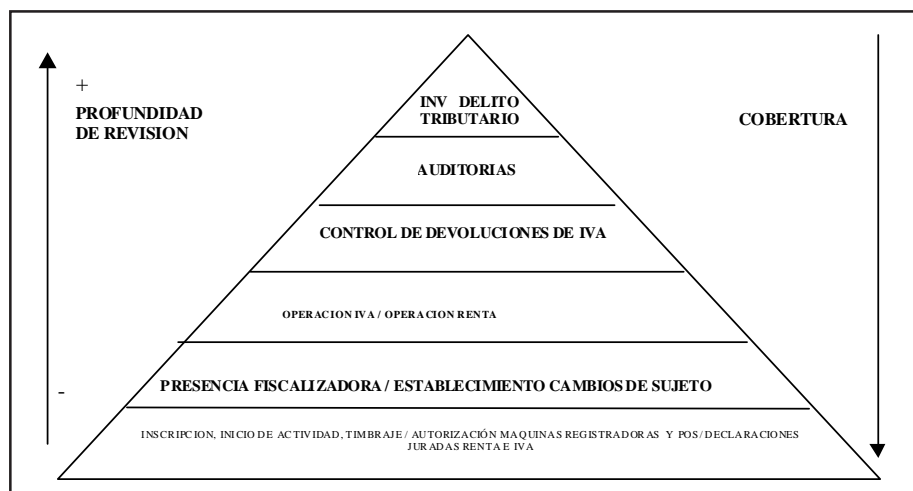
Para realizar la fiscalización en forma transversal se debe contar con un fuerte apoyo de las tecnologías de información para asegurar un aumento creciente de la productividad y el cumplimiento de los objetivos.

Los procesos de comunicación con el contribuyente, la captura y almacenamiento de información, la explotación de los datos, el apoyo en la ejecución de procesos con datos e interacción en línea, los procesos centralizados de información, etc., disminuyen los costos de fiscalización, la hacen más eficiente y potencian la acción del Servicio.

La integración de los elementos señalados precedentemente, cobertura y profundidad, segmentación y focalización, así como el soporte informático y de comunicaciones para las acciones de fiscalización, permiten generar programas o planes de fiscalización que el SII requiere para el control y prevención de la evasión tributaria.

La siguiente figura muestra como se pueden ordenar, de manera piramidal, los procesos de fiscalización que realiza el Servicio de Impuestos Internos. En la base se encuentran aquellos procesos de carácter preventivo para facilitar el cumplimiento de los contribuyentes, con mayor cobertura y menor grado de profundidad en la revisión. En el tope de la pirámide, los procesos de fiscalización que tienen menor cobertura y mayor profundidad.

Figura N° 4: Acciones de Fiscalización



### 4.3 Facilitación del Cumplimiento Tributario.

Dentro de los objetivos estratégicos del Servicio, se encuentra el facilitar el cumplimiento tributario. Este elemento contribuye a que la aceptación del Sistema Tributario y corresponde a la facilidad que otorga a los contribuyentes para cumplir con las obligaciones que impone. En este concepto, se incorpora el costo de cumplimiento, el nivel de complejidad de las obligaciones y el número de trámites requeridos. Las características que debe tener este atributo son las siguientes:

#### 4.3.1 Calidad de la Atención.

La calidad de la atención al contribuyente, en el marco de las obligaciones legales y normativas, es muy relevante para que el cumplimiento de las regulaciones resulte más llevadero e incentive al buen comportamiento tributario. Este proceso de mejoramiento de la calidad legitima las acciones de control más coercitivas que ejerza el Servicio frente a los contribuyentes que incumplen. Por otro lado, como hemos visto, existe un grupo significativo de contribuyentes que tiene un buen comportamiento tributario que exige mejores estándares de atención.

La incorporación de innovaciones tales como el compromiso de tiempo máximo de espera y la incorporación de más servicios de atención remota vía Internet son claros ejemplos de acciones que mejoran la calidad de atención y que en forma directa contribuyen a dar una imagen de modernidad, seriedad y profesionalismo a la gestión del Servicio.

#### **4.3.2 Simplicidad de las Obligaciones.**

Para que las obligaciones sean fáciles de cumplir es necesario que los procedimientos y normas sean lo más sencillas posibles, en cuanto lo permita el Sistema Tributario. Estos procedimientos deben, además, ser difundidos oportunamente y por las vías de comunicación de mayor alcance para los contribuyentes, a fin que éstos se informen y puedan cumplir oportunamente.

#### **4.3.3 Costo del Cumplimiento.**

En el diseño de estrategias que busquen facilitar el cumplimiento tributario se debe tener presente no aumentar y, en lo posible, disminuir los costos de cumplimiento para los contribuyentes. En la medida que se logra reducir este costo, la Administración Tributaria se mueve hacia la facilitación del cumplimiento voluntario.

#### **4.3.4 Accesibilidad a la Administración Tributaria (A.T.).**

La accesibilidad a la A.T. (SII) se entiende como la posibilidad que los contribuyentes dispongan de canales hacia la Administración que les permitan resolver o aclarar diferentes situaciones tributarias. En este sentido, se puede señalar la puesta en operación de los Centros de Atención al Contribuyente (CENAC) en las principales Unidades del SII, cuyo objetivo es prestar ayuda al contribuyente en relación a las diferentes obligaciones que ellos deben cumplir. Adicionalmente, estos CENACs cuentan con un módulo de auto atención en el cual el contribuyente puede conocer la oferta de servicios existentes en el sitio Web del Servicio.

#### **4.3.5 Seguridad Jurídica.**

Es relevante indicar que el quehacer de la autoridad tributaria debe estar necesariamente dentro de lo que legalmente se puede hacer. En la medida que el contribuyente tiene certidumbre de cómo se debe actuar, sin espacios para interpretaciones, se le facilita el entendimiento de la norma y, por tanto, se potencia el cumplimiento voluntario.

#### **4.3.6 Fortalecimiento de la fiscalización.**

Estudios de niveles de evasión de impuestos han puesto de manifiesto que el cumplimiento tributario es un tema preponderante que debe ser considerado por la administración tributaria y requiere un esfuerzo importante al ser abordado.

El tema de la evasión tributaria había sido tratado en algunos aspectos a través de pequeñas modificaciones y medidas administrativas. Así, en la década de los 90' el país experimentó un crecimiento de su economía que trajo aparejado complejidad en las operaciones e incorporación de nuevas tecnologías; lo cual junto con un notable crecimiento en la cantidad de contribuyentes generó mayores espacios de riesgo de evasión. Además, como se señaló en el punto sobre Comportamiento Social de los contribuyentes, los estudios efectuados permitieron tener referencias de su comportamiento frente a la obligación tributaria, determinándose que el 76% de ellos no cumplía voluntariamente si no había acciones que lo promovieran. Todo lo anterior dio lugar a la generación de la Ley de Lucha contra la Evasión Tributaria.

Dicha Ley tuvo por objeto sancionar y obstruir fuentes de evasión y elusión mediante modificaciones legales con el fin de reducir esos comportamientos, fortalecer la capacidad de fiscalización y cobranza de los impuestos, modernizar y fomentar mayor eficiencia en los organismos de la Administración Tributaria. Entre las leyes modificadas se destacan el Código Tributario, la Ley sobre Impuesto a la Renta, Impuesto a las Ventas y Servicios, Ordenanza de Aduanas y las Leyes Orgánicas del Servicio de Impuestos Internos (SII), de Aduanas y de Tesorería.

Entre los aspectos más relevantes contenidos en la legislación, que buscó recaudar alrededor del equivalente a US\$ 700 millones a pleno régimen en el 2005, deben mencionarse los siguientes: Mayor eficiencia y trato más justo al contribuyente, nuevos planes de fiscalización del SII, fortalecimiento de las facultades de la Administración Tributaria, perfeccionamiento de las leyes tributarias (focalización rentas presuntas, control de la evasión y elusión de grandes contribuyentes, etc.), adecuación institucional del Servicio de Impuestos Internos y de la Tesorería General de la República, creación de cargos y aumentos de dotación, creación y aumento de sanciones.

Respecto del aumento de dotación y creación de cargos del SII, se asignaron alrededor de US\$ 20 millones y se incorporaron 539 nuevos funcionarios, de manera progresiva en el tiempo, con la finalidad de reforzar directamente los planes de fiscalización. También se crearon cargos dedicados a la planificación, apoyo y control de los planes de fiscalización.

Todo lo anterior permitió generar más acciones de control en todas las áreas: (a) fortaleció las auditorías tributarias a medianas y grandes empresas; (b) aumentó la prevención y presencia fiscalizadora; (c) profundizó el alcance y efecto de las auditorías generadas a partir de los procesos de operaciones IVA y Renta; (d) permitió mejorar la investigación de delitos tributarios y falsificación de facturas, y; (e) aumentó el control de cambio de sujeto del IVA.

El plan de lucha contra la evasión cumplió todas las metas propuestas durante sus años de desarrollo, llegando a incrementar la recaudación de impuestos en US \$ 1.584 millones entre los años 2001 al 2005.

En este capítulo se describirán los principales procesos de facilitación, que se generan a partir del modelo de fiscalización, los cuales se han desarrollado e implementado para permitir a los contribuyentes el cumplimiento rápido y expedito de sus obligaciones tributarias.

## 5. CICLO DE VIDA TRIBUTARIO ELECTRÓNICO

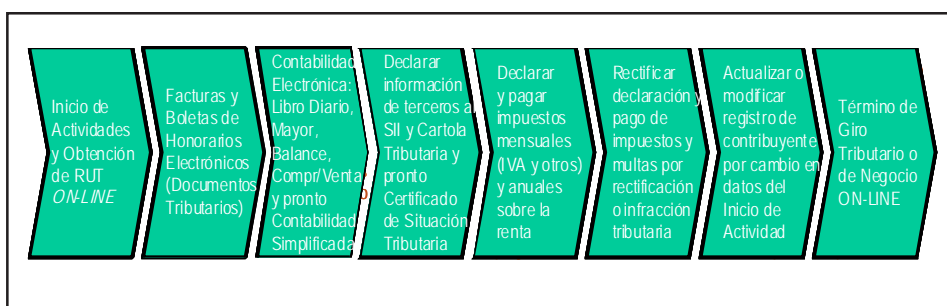
Uno de los mayores avances en la facilitación del cumplimiento tributario voluntario es la posibilidad que tienen los contribuyentes de realizar los procesos más importantes desde el punto de vista de la formalidad económica y tributaria del ciclo de vida de un contribuyente por Internet. Este ciclo se entiende como el conjunto de actuaciones que debe realizar el contribuyente desde que comienza sus actividades (inicio de actividades) hasta que cesan en ella (término de giro).

Anualmente, el SII formaliza alrededor de 90.000 trámites de avisos de Inicio de Actividad de contribuyentes del impuesto de primera categoría, número en que predomina la solicitud de las micro, pequeñas y medianas empresas, Mipyme. En tanto, un poco más de 20.000 trámites corresponden a Términos de Giro, y ambas acciones se constituyen en los extremos del ciclo de vida del cumplimiento tributario de los contribuyentes.

El hecho que los contribuyentes dispongan de un Ciclo de Vida Tributario Electrónico al que acceden totalmente vía Internet, no sólo les simplifica y facilita la realización de los trámites, sino también es una oportunidad para todas las empresas chilenas de crecer en productividad y competitividad, especialmente para las Mipymes, por cuanto su costo relativo de llevar oportuna y eficientemente sus responsabilidades tributarias es significativamente mayor que para las grandes empresas. Por tanto, la existencia y el acceso a una gama de facilidades tecnológicas que cubre la totalidad del ciclo tributario mediante procesos simples, eficientes y seguros, conlleva disminuciones en los costos de cumplimiento tributario voluntario.

En la siguiente figura se presentan las principales etapas del ciclo:

**Figura Nº 5: Principales etapas del ciclo de vida**





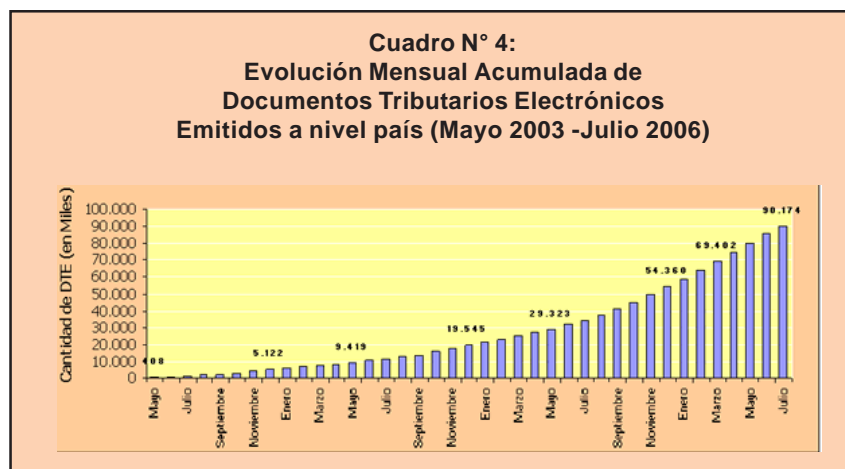
### 5.1 Inicio de Actividades y Obtención de RUT en Línea.

Los contribuyentes pueden obtener RUT y dar aviso de inicio de actividades a través de Internet, luego el Servicio de Impuestos Internos verificará esta información con los registros de constitución de empresas que los mismos contribuyentes deben ocuparse de publicar en el Diario Oficial.

A la fecha, prácticamente el 100 % de los nuevos contribuyentes personas naturales que inician actividad lo hacen a través de Internet. En el caso de las empresas, se está avanzando gradualmente.

### 5.2 Facturas y Boletas de Honorarios Electrónicas (Documentos Tributarios).

La utilización de documentos tributarios electrónicos les ha permitido a los contribuyentes reducir sus costos de cumplimiento y, lo que es mejor aún, reducir sus costos de transacción en las operaciones comerciales, ganando de esta manera competitividad en su quehacer.



En cuanto al número de empresas incorporadas al sistema de facturación electrónica, se puede señalar que en enero de 2004 alcanzaban a 46, aumentando gradualmente a 1102 empresas a julio del 2006.

### 5.3 Contabilidad Electrónica y Contabilidad Simplificada.

La contabilidad electrónica, que permite reducir los costos de operación y da la posibilidad de prescindir de llevar los libros físicos, y la contabilidad simplificada, permitirán a la gran mayoría de contribuyentes llevar de manera simple el registro de sus compras y ventas y la determinación de los impuestos.

#### 5.4 Declaraciones de Terceros.

En la actualidad el 100% de las Declaraciones Juradas con información de terceros, que se presentan para la Operación Renta y la Operación IVA, se realizan a través de Internet, y la información para completarlas puede ser extraída por las empresas desde los sistemas financiero-contables, para luego prepararla y posteriormente enviarla al SII.

#### 5.5 Cartola Tributaria.

A través del sitio Web del Servicio, ([www.sii.cl](http://www.sii.cl)) los contribuyentes pueden acceder a su información resumida en una "Cartola Tributaria", la que permite detectar situaciones anómalas y comprobar su cumplimiento tributario, lo cual es especialmente útil si la empresa cuenta con asesores contables, ya sean internos o externos.

#### 5.6 Declaración y Pago de Impuestos Mensuales y Anuales.

Los contribuyentes pueden realizar sus declaraciones y pagos de impuestos a través de Internet, lo que junto con facilitar el cumplimiento voluntario; reduce la cantidad de declaraciones con errores por descuadraturas, lo cual ocurre usualmente cuando se declara en papel; reduce tiempos y errores de digitación de la información y; genera información instantánea de seguimiento.

A continuación, se presenta un cuadro resumen con información de los años 2005, 2004 Y 2003, que muestra el crecimiento experimentado por las declaraciones de impuestos mensuales (Formulario 29) recibidas por Internet.

**Cuadro N° 5: Procesos de Declaración y Pago Mensuales**

Formulario 29. Declaración y Pago IVA, Retenciones y Provisiones	2005	2004	2003
Monto declarado y pagado en millones de \$ (1)	7.296.019	6.286.943	5.388.607
Monto declarado y pagado en millones de USD (2)	14.185	12.224	9.352
N° de formularios anuales (N° declaraciones)	10.757.406	10.619.231	10.190.235
Promedio mensual de formularios (N° dec./12)	896.451	884.936	849.186
Porcentaje declaraciones por Internet	44%	36,2%	15,4%
Porcentaje Montos declarados por Internet	78%	77,7%	61,1%

Fuente: Subdirección Fiscalización SII

1) Actualizado monetariamente a Dic. 2005. Incluye declaraciones en Moneda Extranjera. Cifras Provisorias.

2) Dólar observado a Dic. 2005: \$514,33

En cuanto a los impuestos anuales, el SII pone a disposición de los contribuyentes la posibilidad de efectuar la declaración de impuestos anuales a la renta por este medio. La evolución de las declaraciones y pagos se presenta a continuación:

**Cuadro N° 6: Procesos de Declaración y Pago Anuales**

<b>Procesos Masivos Renta</b>	<b>2006</b>	<b>2005</b>	<b>2004</b>	<b>2003</b>
Monto Pagado en millones de \$ (1)	761.706	755.342	472.436	401.457
Monto Pagado en millones de USD (2)	1.481	1.469	919	781
Monto declarado Moneda Extranjera neto (pago y devol.) en mill de \$	110.444	87.434		
Devolución Solicitada en millones de \$	- 1.197.979	- 993.156	- 1.118.535	- 940.763
Devolución Solicitada en millones de USD	- 2.329	- 1.931	- 2.175	- 1.829
Declaraciones (Numero)	2.131.926	2.060.672	2.005.108	2.041.913
Declaraciones realizadas por Internet (%)	97,04%	96,30%	83,00%	68,70%
Declaraciones impugnadas (Numero)	203.450	256.261	355.644	336.531
Declaraciones impugnadas (%)	9,50%	12,40%	17,70%	16,50%
Contribuyentes que confirmaron la propuesta de declar.renta (numero)	653.833	686.985		
Contribuyentes que modificaron la propuesta de declar.renta (numero)	215.541	239.240		

Fuente: Subdirección Fiscalización SII

- (1) Cifras Nominales. Cifras Año 2006 provisionales.  
 (2) Dólar observado a Dic. 2005

## 5.7 Corrección de Declaraciones y Pago de Infracciones.

Dentro de la oferta de facilitación también se encuentra la posibilidad que los contribuyentes que necesiten corregir alguna de sus declaraciones lo realicen a través de Internet. De igual forma, si al contribuyente se le cursa alguna infracción, es posible que pague directamente en el sitio Web del Servicio, beneficiándose con importantes porcentajes de condonación.

## 5.8 Modificación de Antecedentes del Contribuyente

Los contribuyentes deben informar cambio en sus antecedentes. En este contexto, el SII ha permitido que el propio contribuyente actualice su información a través de Internet, tales como modificación de domicilio, actividad o giro y apertura, cambio o cierre de una sucursal.

## 5.9 Término de Giro

Todo contribuyente que finaliza su actividad comercial, puede efectuar este trámite hasta 2 meses después del cese de actividades. En la actualidad es posible comenzar la realización de este trámite a través de Internet presentando la declaración de Término de Giro, lo cual permite agilizar el trámite de cierre comercial y permite a los emprendedores comenzar nuevas empresas.

### **5.10 Propuesta de Declaración de Renta.**

Destaca dentro de los procesos de facilitación la propuesta de Declaración de impuesto a la Renta, la cual es construida por el SII a partir del año 2002 para todas las personas naturales, con la información relativa a sus sueldos, honorarios, dividendos, retiros y otras rentas pagadas y que hayan sido informadas por los agentes retenedores al SII. En los casos que no es posible construir una propuesta de declaración, se muestra el formulario de declaración con un llenado parcial de los códigos para que el contribuyente los complete con la información faltante. Esta iniciativa además se destaca por la transparencia de la Administración Tributaria que muestra toda la información que tiene del contribuyente con el objetivo de ayudarlo en la confección de su declaración.

Cabe mencionar que a partir del año 2003, también es posible acceder a dicha propuesta a través de teléfonos celulares, utilizando mensajes de texto.

### **5.11 Portal MIPYME (micro, pequeña y mediana empresa).**

El objetivo de este proyecto de facilitación consiste en poner a disposición de los contribuyentes empresas un portal Web único con toda la información que les permita acceder a un módulo de Factura Electrónica, Contabilidad Simplificada y la Declaración y Pago de Impuestos. Esto va acompañado de un plan nacional de capacitación durante el segundo semestre del año 2006, para enseñar a los pequeños y medianos empresarios las ventajas de éste portal, los ahorros que se producirán en su trabajo y con ello, incentivar su uso entre estos contribuyentes.

### **5.12 Autorización Máquinas Registradoras, Terminales Punto Venta e Impresoras Fiscales.**

El SII ha permitido el uso de máquinas registradoras, terminales de punto de venta e impresoras fiscales que permiten la emisión de vales que reemplazan las boletas y facturas de ventas y servicios. Para ello, importadores, representantes y/o fabricantes que deseen comercializar y emplear nuevos modelos de equipos, deben solicitar su certificación y posteriormente, los contribuyentes que deseen hacer uso de dichos equipos, deben solicitar su registro y autorización de uso al SII.

## **6. PROCESO DE FISCALIZACIÓN**

El modelo de fiscalización desarrollado por el Servicio se plasma en diferentes procesos o estrategias de fiscalización, que tienen distintas características que los distinguen en cuanto a la profundidad de revisión, costo de fiscalización y cobertura de contribuyentes, señalado en el Capítulo 3.

A continuación, se describen brevemente los procesos de fiscalización del SII.

### **6.1 Ciclo de Vida del Contribuyente.**

El ciclo de vida permite, por una parte, mantener actualizada la información de los contribuyentes a lo largo de su vida comercial y tributaria en las bases de datos del Servicio y, por otra, controlar las operaciones de los agentes, personas naturales o jurídicas, que desarrollan actividades económicas y/o profesionales.

Para tener una dimensión de la situación en Chile en la materia, cabe indicar que el número de contribuyentes activos registrados en la base de datos del Servicio, esto es, aquéllos que han hecho el trámite de Inicio de Actividades y no han presentado Término de Giro, alcanza a 2.656.373 contribuyentes, de los cuales 2.337.344 corresponden a personas naturales; el 12% restante, a personas jurídicas. Dentro de los contribuyentes activos, el 30,5 % corresponde a aquellos que desarrollan actividades afectas a IVA.

Respecto al timbraje de documentos, cabe mencionar que es un procedimiento que autoriza administrativamente los documentos necesarios para respaldar las diferentes operaciones que los contribuyentes realizan al llevar a cabo sus actividades económicas. Consiste en la autorización del SII de rangos de documentos a emitir por medio electrónico y/o aplicación de un timbre seco en cada documento y sus copias. Esta actividad, además, sirve como control de los contribuyentes, debido a la necesidad periódica que tienen de concurrir a las oficinas del Servicio a timbrar documentos. En estas oportunidades se procede a la revisión de su conducta tributaria y, en caso de observaciones o anotaciones a su comportamiento, se les ayuda a tomar medidas en forma oportuna.

#### **6.1.1 Presencia Fiscalizadora.**

La Presencia Fiscalizadora corresponde a la acción permanente de revisión en terreno que realizan los funcionarios del SII y que tiene por objeto comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, especialmente, en el registro y emisión de documentos. Además, a través de este tipo de acciones, se busca educar induciendo al cumplimiento tributario voluntario.

A continuación, se presenta un cuadro resumen de las acciones de Presencia

**Cuadro N° 7: Proceso de Presencia Fiscalizadora  
Fiscalizadora realizadas en los años 2005, 2004 Y 2003**

	Año	2.005	2.004	2.003
Controles a locales de comercio establecido	Número	248.950	209.944	167.826
Cobertura (N° controles/N° locales de comercio)	%	40%	34%	27%
Controles carreteros	Número	635.467	568.530	404.262
Controles de empadronamiento y tasaciones	Número	20.757	43.679	31.608
Número de horas de fiscalizadores utilizados	Número	411.339	415.971	342.177
Número de fiscalizadores equivalentes	Número	176	178	146
Número de infracciones cursadas	Número	23.440	27.720	25.846
Número de clausulas efectuadas	Número	6.906	7.649	8.399

Fuente: Subdirección Fiscalización SII

Los principales tipos de revisiones son los siguientes:

**Controles a Comercio Establecido:** revisiones efectuadas por fiscalizadores en la dirección comercial del contribuyente (locales comerciales, oficinas, fábricas, etc.), con el objeto de verificar la correcta emisión y registro de documentos.

**Controles en Ferias Mayoristas (ganaderas, hortofrutícolas, madereros, etc.):** revisiones efectuadas por fiscalizadores en los centros de venta al por mayor donde concurren proveedores y demandantes de insumos, con el objeto de verificar la correcta emisión y registro de las transacciones.

**Controles Carreteros Móviles y Fijos:** control realizado por fiscalizadores a la documentación de respaldo (facturas y guías de despacho) de la carga transportada por caminos de uso público.

**Empadronamientos y Tasaciones:** consiste en la visita a contribuyentes de actividad comercial esporádica (ferias artesanales, navideñas, arriendo de inmuebles en período de vacaciones, etc.), con objeto de verificar su registro de contribuyente asociado a la actividad desarrollada y determinar una estimación de ventas y margen de utilidad para efectos tributarios.

Todos estos controles son muy necesarios para combatir la situación de informalidad de los contribuyentes. Es una acción de carácter preventivo, en la cual se busca, además, educar al contribuyente.

## 6.2 Procesos Masivos.

### 6.2.1 Mensuales - Operación IVA.

Consiste en la administración, procesamiento y fiscalización masiva de los impuestos sujetos a declaración y pago mensual, principalmente IVA.

La generación de estos planes masivos se realiza a través de cruces de información entre la declaración presentada por el contribuyente y la información contenida en las bases de datos del Servicio, utilizando algoritmos y validaciones estructuradas computacionales.

La información proporcionada como consecuencia de los cruces de información permite verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en aquellos casos en que se detectan inconsistencias, los contribuyentes son notificados para que rectifiquen o concurran a las dependencias del SII a aclarar lo pertinente.

Existe otro proceso masivo del IVA, pero de carácter anual y que tiene relación con la declaración y pago mensual IVA, en el cual los contribuyentes que declaran créditos anuales iguales o mayores a \$ 250 millones durante un año comercial, presentan una vez al año la Declaración Jurada Resumen Anual de IVA de Compras y Ventas, dando cuenta del IVA que afectó a las compras de bienes, utilización de servicios e importaciones realizadas y, a las ventas de bienes y prestación de servicios efectuados.

Este proceso otorga una gran cobertura, pues si bien recolecta información de un pequeño grupo de contribuyentes, la cantidad de proveedores y clientes informados es importante y las transacciones registradas a nivel país representan sobre el 70%, lo que permite fiscalizar el Impuesto al Valor Agregado en forma masiva.

A continuación, se presenta un cuadro resumen con información de los años 2005 y 2004 respecto de los contribuyentes notificados en este proceso.

**Cuadro N° 8: Planes de Fiscalización Masivos**

Contribuyentes Notificados por Programas masivos	2005	2004
No declarantes (varios períodos)	338.673	212.748
Diferencias Tributarias		59.772
Calzadas (debitos=creditos)	5.994	12.572
Otros Programas Masivos (no declarante inconcurrente)	54.922	50.034

Fuente: Subdirección Fiscalización SII.

### 6.2.2 Anuales - Operación Renta.

Consiste en la administración, procesamiento y fiscalización masiva de los impuestos que afectan a las rentas percibidas anualmente por los contribuyentes. A través de este proceso, se busca lograr el cumplimiento tributario voluntario de los contribuyentes con mecanismos que faciliten, verifiquen e induzcan la correcta declaración y pago de los impuestos y las rebajas de créditos procedentes.

Una vez concluido el proceso de declaración por parte de los contribuyentes, en el mes de abril de cada año, se realizan diversos cruces computacionales para validar la información registrada y se procede a impugnar aquellas declaraciones en las cuales se detectaron incongruencias. En el proceso desarrollado en Abril de 2006 fueron impugnadas aproximadamente 200.000 declaraciones. Parte de ellas son liberadas en la medida que el SII recibe más información o los contribuyentes rectifican sus declaraciones; en los demás casos, los contribuyentes son notificados durante el año y deben concurrir a las dependencias del SII para aclarar, ampliar, rectificar o confirmar el contenido de sus declaraciones.

A continuación, se presenta un cuadro en el cual se señalan las principales inconsistencias detectadas en la Operación Renta en los años 2004, 2005 y 2006, respectivamente.

**Cuadro N° 9: Principales Inconsistencias detectadas en Op. Renta 2006, 2005 Y 2004**

Principales inconsistencias	2.006	2.005	2.004
Contribuyentes con inconsistencias en el FUT	36.284	50.296	177.127
Créditos por impuestos de 1era Categoría solicitados en exceso	29.805	28.601	32.313
Contribuyentes con inconsistencias por uso del crédito por gastos de capacitación	3.575	14.037	106.491
Créditos en contra del impuesto de 1era Categoría	12.289	11.687	9.694
Control Rentas por Honorarios del Art. 42 N°2	9.649	7.338	7.706
Control Retiros, Dividendos distribuidos por S.A. y C.P.A. y Capitales Mobiliarios	2.035	6.114	5.465
Contribuyentes que rebajan en exceso los intereses pagados por créditos hipotecarios	1.243	4.994	10.264

Fuente: Subdirección Fiscalización SII

### 6.3 Control de Devoluciones de IVA.

Consiste en los distintos procedimientos en razón de los cuales se generan reintegros de dinero al contribuyente en virtud de pagos efectuados por concepto de IVA. Las devoluciones de impuestos contempladas por la ley son las devoluciones de IVA a exportadores, devoluciones por cambio de sujeto de IVA y devoluciones por inversión en activo fijo.



A continuación se presenta un resumen de las devoluciones efectuadas en los años 2005, 2004 y 2003, respectivamente.

**Cuadro N° 10: Proceso de Devoluciones de IVA**

	<b>Año</b>	<b>2.005</b>	<b>2.004</b>	<b>2.003</b>
Monto Devoluciones de IVA a Exportadores(1) (2)	Millones de \$	2.294.240	1.927.893	1.736.446
	Millones de USD	4.461	3.748	3.376
Número de Devoluciones	Número	14.285	14.279	13.923
	Número / 12 meses	1.190	1.190	1.160
Monto Devoluciones por Cambio de Sujeto(1) (2)	Millones de \$	31.742	20.880	
	Millones de USD	62	41	
Número de Devoluciones	Número	14.660	11.761	
	Número / 12 meses	1.222	980	
Monto Devoluciones por Inversión en Activo Físico(1) (2)	Millones de \$	44.108	38.620	
	Millones de USD	86	75	
Número de Devoluciones	Número	413	390	
	Número / 12 meses	34	33	

Fuente: Subdirección Fiscalización SII.

(1) Cifras Nominales.

(2) Dólar observado a Dic.2005: 514,33

#### **6.4 Procesos de Fiscalización Selectiva - Auditorias.**

Consiste en el desarrollo de programas de auditoria orientados a verificar el incumplimiento tributario de grupos específicos de contribuyentes que presentan determinados criterios de selección.

Este proceso indaga sobre nuevas figuras de evasión y genera programas de fiscalización para ser desarrollados en las Direcciones Regionales del país (unidades operativas). Estos programas, que incluyen un número reducido de fiscalizaciones comparativamente con los procesos masivos, son muy intensivos en el empleo de recursos humanos y extensos en duración (promedio cuatro a seis meses). Cada programa incluye una pauta con el detalle de la revisión que debe ser realizada, buscando confirmar el cumplimiento de la hipótesis de existencia de una o más figuras evasivas.

A continuación, se presenta un cuadro resumen sobre las fiscalizaciones selectivas realizadas durante el 2005, 2004 y 2003, respectivamente.

**Cuadro N° 11: Proceso de Fiscalización Selectiva**

	Año	2005	2004	2003
Fiscalizaciones concluidas	Número	12.816	11.630	13.738
Rendimiento(1)	Millones de \$	515.996	233.904	206.965
(2)	Millones de USD	1.003	455	402
N° de fiscalizadores	Número	300	276	276
N° de casos desarrollados por fiscalizador	N° casos/fiscalizador	43	42	50
N° de programas de fiscalización ingresados en el año	Número		124	42
Promedio de casos por programa	N° casos/Programa		57	34

Fuente: Subdirección Fiscalización SII

(1) Cifras Nominales

(2) Dólar observado a dic 2005: \$514.33

Este proceso segmenta a los contribuyentes a revisar de manera tal que se favorezca el aprendizaje, la acumulación de conocimientos y aplique la detección de nuevas figuras evasivas en la medida que aquéllos modifican su comportamiento.

Además de la segmentación por tipo de negocio, el SII divide a los contribuyentes en consideración a su tamaño. De esta forma, los contribuyentes con mayores volúmenes de negocios y que cumplen ciertos requisitos, que son aproximadamente 1500 y representan 35% del total de la recaudación nacional, son fiscalizados por una unidad especial denominada "Dirección de Grandes Contribuyentes", que desarrolla un proceso de seguimiento permanente de los contribuyentes que por su complejidad y tamaño han sido calificados dentro de esta categoría.

## 6.5 Investigación de Delitos Tributarios.

Dentro de los procesos de fiscalización, aquél que reviste la mayor profundidad y menor cobertura es la investigación de delitos tributarios. Básicamente, se han establecido procedimientos internos que permiten a las Unidades a lo largo del país iniciar la investigación de un eventual delito realizando un análisis preliminar de la situación, donde se obtienen más antecedentes y se toma la decisión de investigar, en cuyo caso se realiza una planificación de las acciones a seguir, se verifican los antecedentes existentes y se solicitan nuevos datos a otras Instituciones, otras Direcciones Regionales y por supuesto, a los contribuyentes.

Posteriormente, se elabora un informe que da cuenta del resultado de la investigación, el que contiene un análisis de los hechos constitutivos de los ilícitos detectados y las pruebas que los acreditan; éstas últimas ordenadas en un cuaderno las operaciones realizadas. Finalmente, se evalúan los antecedentes y se toma la decisión de interponer o no acciones penales.

El análisis del caso y las posibles conclusiones a establecer resultan fundamentales para determinar finalmente la envergadura del mismo y el efecto ejemplificador que genera en el mercado o la industria en la cual está inmersa la empresa cuestionada.

## **6.6 Desafíos del SII: Proyectos de Detección del Incumplimiento Tributario.**

El Servicio de Impuestos Internos, con el objeto de mejorar sus procesos internos e incorporar tecnologías, lleva a cabo una serie de proyectos que permiten adecuar la labor fiscalizadora a los desafíos actuales y que resulta necesario mencionar.

### **6.6.1 Gestión del conocimiento.**

La Gestión del Conocimiento es un enfoque emergente de administración que ha ido ganando espacio, en la medida que las organizaciones han tomado conciencia del hecho que sus activos físicos y financieros no tienen capacidad de generar ventajas competitivas sostenibles en el tiempo, descubriendo que son los activos intangibles los que le aportan verdadero valor en este sentido. Estos activos intangibles corresponden, en esencia, a las capacidades generadas en la organización cuando sus diferentes recursos se interrelacionan, dando origen a información, conocimiento y aprendizaje organizativo.

La gestión del conocimiento se hace cargo de estos activos, busca potenciar el capital humano, sus relaciones y estructuras.

Ahora bien, el SII pretende implementar un enfoque organizacional, mediante la transformación del conocimiento y mejores prácticas en un activo que pueda conservar y gestionar, el que apoyado de tecnologías de información, fortalezca los procesos de fiscalización, particularmente los de auditoría tributaria.

### **6.6.2 Data Warehouse**

El Data Warehouse es, en términos sencillos, un almacén de datos, que dispone de toda la información sobre un tema, proveniente de fuentes internas y externas, en forma organizada y que sirve de apoyo en la toma de decisiones, lo que mejora el acceso a datos y permite un mejor procesamiento de información.

Este proyecto permitirá entonces, fortalecer las labores de Inteligencia Fiscal en relación a los procesos de fiscalización; en particular la detección, fiscalización y persecución penal del delito tributario y el análisis y estudio de problemas técnicos de evasión de grupos específicos de contribuyentes.

## 7. CONCLUSIONES

La Administración Tributaria chilena ha obtenido significativos logros en el diseño de las estrategias de control y prevención de evasión tributaria. En efecto, la evasión de IVA hacia el año 2000 alcanzaba los 4 mil millones de dólares representando el 21 %, en tanto, al año 2004 alcanzó el 14,2%, estimándose en 12% para el 2005.

La reducción de la evasión se ha logrado sobre la base del mejoramiento continuo de cada una de las estrategias de fiscalización que han elevado la "percepción de riesgo" del contribuyente lo que ha llevado al cambio en su comportamiento.

El uso racional de las tecnologías de información y comunicación ha representado una opción estratégica para el SII, lo que ha significado crear soluciones para el cumplimiento tributario vía Internet, transformándolo en un canal más de comunicación con los contribuyentes.

Ejemplo de este desarrollo es el "Ciclo de Vida Tributario Electrónico", que favorece la competitividad, eficiencia y productividad, especialmente de las MIPYME, por la simplificación, facilitación y disminución de costos de cumplimiento de los trámites tributarios. Más importante aún, fortalece la actividad productiva del país al transmitir y volcar la eficiencia del ciclo tributario al ciclo de negocios, aportando a la eficiencia global de la economía por la agregación de eficiencia de los contribuyentes y por la disminución de costos de transacción general en el desarrollo de negocios.

Luego de estos importantes logros, la gestión del SII se ha focalizado en fortalecer la Justicia Tributaria. Este proceso supone entre otros desafíos: focalizar la acción fiscalizadora en aquellos contribuyentes que no cumplen sus obligaciones; reforzar la facilitación del cumplimiento tributario voluntario a quienes cumplen; utilizar tecnologías avanzadas para la detección del incumplimiento tributario e implementar una política de calidad de atención dentro del Servicio.

Finalmente, se debe mencionar que en el diseño de las estrategias de control y prevención de evasión se deben tener consideraciones de largo plazo, de manera tal que sean sostenibles en el tiempo. En este diseño, se deben considerar una serie de premisas para su puesta en marcha y operación:

- Un claro apoyo político y liderazgo de las autoridades económicas y tributarias, de manera tal de poder materializar las nuevas definiciones.
- Siempre debe considerarse la situación particular de cada país, su marco jurídico, la conformación económica de los mercados y/o distribución de los contribuyentes.
- La oferta de medidas a implementar contra el fraude fiscal debe ser, en lo posible, un conjunto amplio y diverso de procesos que permitan realizar una adecuada planificación sostenible en el tiempo.
- Es relevante contar con el compromiso de todos los funcionarios que integran la Administración Tributaria, que se sientan parte de las diversas estrategias a implementar.
- Se debe considerar el seguimiento y medición de las estrategias que se ponen en marcha.

## **LA IMPORTANCIA DE LAS MODIFICACIONES LEGISLATIVAS PARA DISMINUIR LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN TRIBUTARIAS**

*Jorge Antonio Deher Rachid*  
*Secretario*  
*Secretaria da Receita Federal - SRF*  
*(Brasil)*

1. Introducción
2. Antecedentes
3. Ejemplos de Modificaciones Legislativas
  - A. Modificaciones que tienen por objetivo cerrar brechas legales.
  - B. Modificaciones que tienen como objetivo ayudar al control y monitoreo de los contribuyentes.
  - C. Medidas de intercambio de información y cooperación.
  - D. Otras medidas legislativas de carácter general con impacto sobre la evasión fiscal
4. Comentarios Finales.

## 1. INTRODUCCIÓN

Al abordar el punto "La Importancia de los Cambios Legislativos para Disminuir la Evasión y la Elusión Tributarias", en el contexto del tema central de la 40a Asamblea General del CIAT: "La Recaudación Potencial como Meta de la Administración Tributaria", buscamos presentar algo de la experiencia brasileña reciente.

La SRF - Secretaría da Receita Federal (ente de recaudación tributaria) participa de la formulación de la política tributaria del Gobierno Federal y, de este modo, ha acompañado de cerca las modificaciones legislativas en materia tributaria. Muchas veces, la Receita Federal es llamada a opinar sobre el alcance de proyectos legislativos, tanto en términos de mérito como de estimación en lo que se refiere a impactos en la recaudación. Otras veces, es ella misma la que elabora la propuesta de acto legislativo para el examen por parte del Ministro de Hacienda y del Congreso Nacional, especialmente cuando descubre, en sus actividades rutinarias, brechas legales o ajustes que podrían mejorar su control sobre las operaciones de los contribuyentes.

También están los actos administrativos expedidos por la propia autoridad fiscal que, aunque interpuestos sólo para reglamentar las leyes existentes, pueden producir efectos significativos sobre el aumento del riesgo para aquellos que practican la evasión tributaria y reducir las oportunidades para los que planean pagos de menos y diferimiento de impuestos.

Por eso, entendemos que una administración tributaria puede tener un papel activo y relevante en la elaboración de leyes tributarias, particularmente llevando su experiencia al debate de medidas que, seguramente, también tendrán otros interlocutores. Presentaremos ejemplos de medidas legislativas que Brasil adoptó a lo largo de la última década y que tuvo como objetivo reducir las prácticas de evasión y elusión tributarias.

El trabajo está organizado en tres partes, además de esta introducción. La sección siguiente describe, en pocas líneas, el contexto macroeconómico brasileño de modo de situar al lector, y para que éste entienda mejor las razones que culminaron en las medidas legislativas antielusivas y antievasivas ejemplificadas en la tercera parte. No se hizo referencia a los actos legales para que el texto no sea demasiado abrumador.

Los ejemplos están agrupados en cuatro tipos de legislación, dependiendo de sus objetivos en lo que se refiere al combate a la evasión y elusión fiscales: medidas que tienen como objetivo cerrar brechas legales, medidas que son para

dar mayor control y monitoreo a la administración tributaria, medidas de cooperación para intercambio de información o acciones conjuntas, y otras medidas de carácter más genérico (es decir, medidas que, aunque hayan sido tomadas con intenciones distintas al combate a la evasión y a la elusión, terminaron por demostrarse eficaces también a ese respecto). La conclusión se presenta en el punto 4.

## **2. ANTECEDENTES**

Desde el plan de ajuste macroeconómico de 1994 (Plan Real), que detuvo un proceso hiperinflacionario de dos décadas en Brasil, el mantenimiento del equilibrio fiscal ha sido una pieza fundamental de sustentabilidad económica para el país. En otras palabras, Brasil decidió no continuar financiando sus gastos con emisión de moneda y endeudamiento, y ha buscado equilibrar sus cuentas, inclusive, reduciendo la relación Deuda / PBI a través de la generación de superávit fiscal. En ese sentido, la recaudación tributaria está desempeñando un rol fundamental, dado el nivel de rigidez de los gastos en Brasil.

Con el fin de alcanzar esta meta de superávit fiscal primario, se implementaron varias modificaciones legislativas en el pasado (principalmente en función de la crisis externa de 1999), muchas de las cuales, realmente, tuvieron que contemplar el aumento de alícuotas nominales de impuestos, ampliación de base e inclusive la adopción de bases de incidencia que no eran tributadas. Ese fue un esfuerzo típicamente recaudatorio. En consecuencia, actualmente, llegamos a que tanto el Gobierno como la sociedad brasileña reconocen que se trata de un nivel de carga tributaria elevado.

Así, la política del actual gobierno ha sido trabajar para interrumpir la tendencia ascendente de la última década. En consecuencia, se han implementado medidas de exención tributaria, inclusive con cortes de impuestos nominales, justamente porque la Secretaria da Receita Federal se ha vuelto cada vez más eficiente en el combate a la evasión fiscal. Es decir, el combate a la evasión y elusión fiscal (sea por la vía del control o por la vía legislativa) ha implicado la generación de ingresos que, a su vez, permitieron la adopción de políticas de reducción de impuestos, para mantener la carga tributaria estable. En ese sentido, es importante dejar claro que una forma bastante eficaz en el combate a la evasión, especialmente en sus formas no intencionales, es la simplificación y mejora de calidad del sistema tributario. De este modo, Brasil ha buscado la adopción de regímenes de presunción de renta para micro y pequeñas empresas, la sustitución de la tributación en cascada por la de valor agregado (que tiene las ventajas de distorsionar menos el sistema económico y poseer el autocontrol de la cadena productiva), la exención de la tributación de los bienes de capital, entre otras medidas.

En resumen, el momento actual es único en el sentido de que, si en el pasado, las medidas antielusivas y antievasivas eran una complementación a otras medidas legislativas con vistas a aumentar la recaudación global, hoy ellas son

fundamentales para que el país pueda, inclusive, reducir tributos de los sectores formales. De este modo, se busca, también, mayor equidad en el sistema tributario brasileño, de manera que cada segmento económico pueda pagar sus impuestos adeudados. Es decir, existe una clara percepción de que el momento es favorable para introducir mejoras de eficiencia y equidad en el sistema, que no pudieron realizarse en momentos de crisis, cuando toda la atención estaba dirigida hacia la respuesta que la sociedad daría a la necesidad de aumento del esfuerzo fiscal.

Entonces el rol de la Receita Federal se volvió fundamental para la ejecución de las políticas de gobierno y la administración tributaria, efectivamente, ha realizado un esfuerzo recaudatorio con más eficiencia y ha intensificado el combate a la elusión y al fraude fiscal. En efecto, los crímenes de lavado de dinero, contrabando, piratería y corrupción cada vez más forman parte del árido ambiente que atraviesa la actuación del Fisco. En este escenario, la Receita Federal ha participado de la elaboración normativa, inclusive produciendo normas complementarias, en un esfuerzo continuo de garantizar la aplicabilidad de la legislación tributaria. Al mismo tiempo, también ha intensificado las actividades de fiscalización y control, que se ejemplifican con el mayor empleo de la fuerza de trabajo en esas actividades, la creación de una unidad específica de inteligencia fiscal, la creación de una unidad especializada en represión a los delitos de contrabando y exportación clandestina, además de mayor inversión en capacitación y en tecnología de punta.

### **3. EJEMPLOS DE MODIFICACIONES LEGISLATIVAS**

No hay duda de que el combate a la evasión y a la elusión fiscal debe realizarse a través de múltiples vías y según una estrategia clara por parte de la administración tributaria. Según fue citado en el Programa Técnico de esta Asamblea, algunas estrategias posibles se encuentran en el campo administrativo, de fiscalización, y de modificaciones legislativas. Cada administración tributaria debe evaluar qué estrategias y acciones deben elegirse como prioritarias para alcanzar la meta de reducción de la evasión fiscal. Lo que se hizo recientemente en Brasil reúne cambios en todas las áreas arriba mencionadas, pero cabe a este texto explorar, específicamente, las modificaciones realizadas en el campo legislativo.

Para facilitar la comprensión, las modificaciones legales aquí mencionadas se clasificaron en cuatro grupos o formas. La primera se refiere a cambios con el fin de cerrar brechas legales, que llevan especialmente a la planificación tributaria y a la elusión fiscal. La segunda abarca dispositivos legales, o normas infralegales, que establecen mecanismos que permiten a la administración tributaria realizar un mejor seguimiento y monitoreo de los contribuyentes, buscando la reducción de actividades ilícitas y de la evasión. En el tercero, presentaremos medidas que engloban intercambio de información y acuerdos con otras administraciones tributarias o entidades de interés. Por último, se mencionarán medidas de carácter amplio, pero que también implican un impacto relevante sobre la reducción de la evasión y de la elusión.



## **A. Modificaciones que tienen por objetivo cerrar brechas legales**

Entre algunas de las medidas implementadas que tienen por objetivo cerrar o reducir brechas legales es necesario destacar las modificaciones legales con vistas a enfrentar posibilidades de evasión y elusión resultantes del ambiente globalizado. Esto fue importante para el Brasil porque fue a partir del comienzo de los años 90 que la economía brasileña efectivamente se abrió al comercio internacional. En ese momento, fue necesario adoptar medidas en el sentido de refrenar la práctica de evasión y elusión tributaria mediante operaciones internacionales, que empezaron a hacerse crecientemente frecuentes en la realidad brasileña. Más específicamente, se adoptó en el Brasil una legislación referida a la tributación bajo criterio mundial, al control de los precios de transferencia y control de transacciones con paraísos fiscales.

### *Tributación bajo criterio mundial*

Hasta 1995, Brasil adoptaba la tributación sobre base territorial, lo que hacía que la tributación de la renta sólo alcanzara el resultado efectivamente obtenido dentro del país, haciendo que los resultados de empresas brasileñas en el exterior no fueran tributados por el impuesto a las ganancias. Esa medida, además de adecuar la legislación brasileña a la práctica internacional, cerró un gran vacío que permitía la transferencia de resultados tributarios al exterior con la clara intención de no pagar el impuesto en Brasil. Se confirmó la actitud de las autoridades brasileñas de emprender un fuerte combate a la fuga de divisas y de perseguir, con firmeza, el alcance del potencial tributario. Especialmente, la medida generó efectos reales para aquellas empresas que operaban en países de tributación favorecida o que tributen los ingresos en niveles inferiores al brasileño. En ese caso, la ley trató de asegurar que esas empresas pagasen el impuesto en el mismo nivel de aquellas que operan exclusivamente en el territorio nacional.

### *Legislación de Precios de Transferencia*

Aunque los actos legales anteriores hayan rozado el tema de precios de transferencia en Brasil, el marco referencial legal que establece las reglas para la aplicación de esos precios data de 1996. La nueva ley permitió a Brasil insertarse en el competitivo mercado mundial y prepararse para el crecimiento del Mercosur, pues estableció reglas tributarias claras, así como la adopción del consagrado principio de plena competencia (*arms' length*), y usó terminología semejante a la utilizada en los demás países, aplicable a las transacciones entre empresas vinculadas.

No sería el caso de abordar las minucias de la legislación brasileña, sin embargo, a título de ejemplo, son presentadas a propósito para este estudio algunas modificaciones interesantes:

- la carga de la prueba pasó a ser del contribuyente, que debe probar que los precios practicados corresponden a los practicados en el mercado abierto;

- la legislación establece siete métodos de valoración, algunos semejantes a los utilizados en otros países, pero diferenciando importaciones y exportaciones, de forma de tomar en cuenta la realidad económica y legal de Brasil;
- la ley también estableció parámetros mínimos y máximos para los intereses cobrados o pagados entre empresas vinculadas.

Cabe destacar que la legislación brasileña fue el resultado de un intenso debate con el sector privado, que colaboró con varias sugerencias. La ley no establece precios a ser practicados o resultados a ser alcanzados. Su principal objetivo es evitar la manipulación de resultados y hacer que las ganancias generadas en el país sean por éste tributadas y no transferidas a otras naciones.

### *Legislación sobre Paraísos Tributarios*

A medida que el proceso de competencia tributaria internacional fue avanzando, inclusive con la proliferación de diversas áreas de tributación favorecidas, más conocidas como paraísos fiscales, los distintos gobiernos que se sienten perjudicados con esa competencia desleal han buscado alternativas para minimizar el impacto de ese proceso en sus finanzas. Parece claro que, como contramedida para ese tipo de problema, la solución ideal se basaría en medidas o sanciones multilaterales a los paraísos fiscales. Sin embargo, dado el lento proceso de discusión sobre el tema, en 1995, Brasil decidió adoptar una legislación unilateral que establece medidas para proteger el Tesoro Nacional contra prácticas lesivas de operaciones con paraísos fiscales. Fue a partir de ese momento que la legislación brasileña empezó a tratar el tema y estableció una definición de paraíso tributario de forma objetiva, siendo así considerados los países que no tributan los ingresos o aquellos que los tributen a la alícuota máxima inferior al veinte por ciento. Además, la legislación también da tratamiento de paraíso tributario a países cuya legislación interna establezca secreto relativo a la composición societaria de personas jurídicas o a su titularidad.

Esa definición objetiva constituyó una condición necesaria para la adopción de reglas específicas destinadas a refrenar la elusión fiscal por el desplazamiento de bases tributarias. En efecto, en la legislación reciente se observan dispositivos dirigidos a un tratamiento diferenciado para las empresas que realicen transacciones con otras empresas situadas en países con tributación favorecida. Pueden citarse algunos ejemplos en esa línea.

Primero, quedó establecido en la ley que las operaciones realizadas por personas físicas o jurídicas, residentes o domiciliadas en Brasil, con cualquier persona física o jurídica, aunque no vinculada, residente o domiciliada en un área con tributación favorecida (paraísos tributarios), están sujetas a las reglas relativas a los precios de transferencia - ya mencionadas arriba.

Segundo, los rendimientos pagados a persona física (o jurídica) residente o domiciliada en un paraíso tributario están sujetos a la alícuota de impuesto a las ganancias retenido en la fuente del 25%, mientras que, en los casos de personas físicas y jurídicas domiciliadas en países de tributación regular, la tributación normal es del 15%.

En tercer lugar, podemos citar una medida reciente, que eximió de intereses a las inversiones de no residentes que vinieron a Brasil para la adquisición de títulos del Tesoro Nacional. Quedó expresamente prohibido en el acto normativo que pudiesen beneficiarse con la exención recursos provenientes de paraísos tributarios. De este modo, esas inversiones pagarán el 15% de impuesto a las ganancias retenido en la fuente. Una medida análoga también se aplica a las inversiones de extranjeros en la bolsa de valores brasileña.

Así, la legislación en vigencia no sólo define el paraíso tributario, sino que provee criterios claros que pueden aplicarse para así diferenciar operaciones con áreas de tributación favorecida de aquellas que son consideradas operaciones normales, para de este modo proteger al Tesoro Nacional de la pérdida de recaudación con esas operaciones.

### **Otras Modificaciones - Globalización**

Aun después de ese bloque de medidas ya adoptadas, Brasil está buscando el perfeccionamiento continuo de la legislación para evitar la planificación tributaria. Por eso, además de las que fueron citadas, se introdujeron varias modificaciones puntuales más para que las oportunidades de elusión y evasión resultantes del proceso de globalización se estancaran. Muchas de ellas engloban operaciones del mercado financiero. Por ejemplo, recientemente, se revocó un artículo de la ley que permitía el tratamiento tributario privilegiado para operaciones de cobertura de riesgos realizadas en mercados futuros, en el exterior. Se descubrió que tal dispositivo estaba permitiendo la remesa de ganancias al exterior, teniendo como beneficiarias a empresas vinculadas y controladas, con alícuota cero de impuesto a las ganancias sobre la remesa, y también con deducción de pérdidas sobre el resultado correspondiente a la persona jurídica domiciliada en Brasil.

### **B. Modificaciones que tienen como objetivo ayudar al control y monitoreo de los contribuyentes**

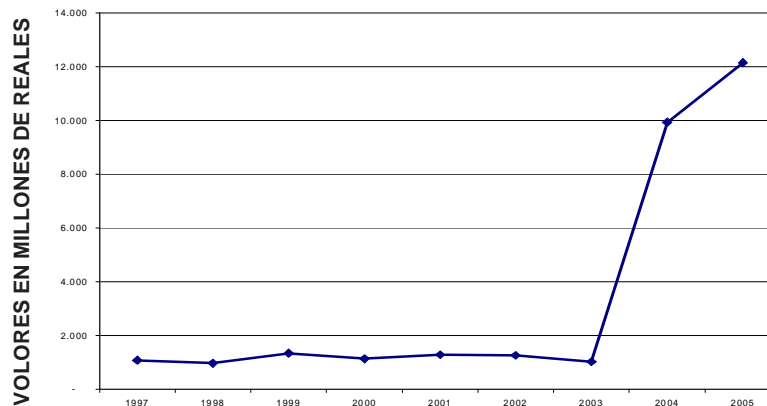
#### *Retención en la Fuente*

La retención en la fuente es reconocidamente uno de los mecanismos más eficaces en el combate a la evasión. Por eso mismo, generalmente, proporciona aumento de ingresos, aunque en ambiente de evasión cero, la retención sería sólo mera anticipación de impuesto que se pagaría totalmente en un momento posterior. En Brasil, son varias las situaciones en que se aplican mecanismos de retención en la fuente, para distintos tipos de impuestos, y todas tienen experiencias consistentes de aumento de flujo de recaudación inmediatamente después de la introducción del mecanismo, denotando la existencia de prácticas de evasión y la eficiencia de la retención en la fuente para combatirla. Destacamos, a continuación, algunas experiencias recientes.

Primero, la introducción de la obligatoriedad de retención y pago al Tesoro, por los órganos públicos, a partir del 01/01/97, de los tributos provenientes de la provisión de bienes o de la prestación de servicios a esos órganos. Esta medida no sólo revestía importancia por su carácter tributario, sino también por el tema de la moralidad administrativa. De hecho, la osadía de los defraudadores llegaba al punto de no tributar los impuestos relativos a los pagos efectuados por órganos públicos. El éxito de la medida hizo que, tiempo después, la misma se extendiera a las empresas privadas, a partir del año 2004, pues éstas son más fáciles de controlar que el universo de sus proveedores. En ambos casos, se constató la elevación de la recaudación de tributos. El gráfico a continuación presenta el comportamiento de la recaudación de la parte del impuesto retenido en la fuente referente a esas medidas. Es notorio el salto de recaudación en el año 2004, cuando se produjo la extensión de la retención a las demás empresas.

GRÁFICO 1

**Retención en la fuente PL/PJ**  
**(Ley n°9.430 / 96, art. 64 y Ley n° 10.833 / 03, art. 30 y 34)**  
**(A Precios de diciembre / 05 -IPCA)**  
**Período: 1997 a 2005**



Un segundo caso fue la obligación de retención en la fuente de impuesto a las ganancias en las decisiones de la Justicia Laboral. Se verificó que en los procesos laborales, muchos contribuyentes obtenían sentencias favorables, recibían el dinero y no ofrecían los valores a la tributación. Es interesante comentar que si estuvieran percibiendo sus salarios directamente de las empresas, éstos estarían sujetos a la retención de impuesto a las ganancias en la fuente, normalmente. La nueva regla eliminó el problema.

Un tercer caso involucró los planes de previsión privada. El mercado ofrecía planes como si estuvieran exentos del impuesto a las ganancias, si los rescates se efectuaban hasta el valor que la ley brasileña define como "límite de exención". En realidad, ese límite es aplicable al total de los rendimientos cobrados en el mes por el contribuyente persona física. La utilización de los rescates en desacuerdo con la norma caracterizaría la evasión del impuesto, pero el costo

administrativo del control podría ser muy alto, considerándose la atomización de los contribuyentes y de operaciones de rescate. La introducción de la tributación en la fuente sobre cualquier valor rescatado permite que el control se dé solamente sobre las operadoras de planes de previsión.

Otro caso fue la incidencia de impuesto a las ganancias en la fuente en la liquidación de operaciones en la bolsa de valores, a una alícuota del 0,005%. Además de identificar a los contribuyentes que operan en los mercados de capitales, la retención en la fuente ayuda a estimar el volumen de recursos en transacción. Eso ha ayudado en la fiscalización de operaciones que, antes, pasaban desapercibidas al control del Fisco. El impuesto retenido puede ser deducido del impuesto sobre ganancias netas calculadas en el mes o compensado con el impuesto incidente sobre ganancias subsiguientes, de forma de no aumentar la carga tributaria del contribuyente.

#### *Adopción de Regímenes Monofásicos*

Otro mecanismo en que la experiencia brasileña ha sido exitosa es la adopción de regímenes monofásicos para los impuestos al consumo de las cadenas económicas más sujetas a la evasión. Verificamos que ciertas cadenas productivas, en general aquellas que poseen un sector minorista muy atomizado con pequeñas empresas, tienen una mayor tendencia a presentar problemas de evasión. En especial, podemos citar a los sectores de combustibles, automóviles y autopartes, farmacéutico, cigarrillos y bebidas, entre otros.

Para esos sectores, se instituyó un régimen de cobranza monofásica, es decir, incidiendo sólo una vez a lo largo de la cadena, de modo de reemplazar toda la incidencia que se produciría sobre el valor agregado en cada etapa de la producción. Así, el control y el cobro se realizan sobre las grandes empresas, que son en menor cantidad, no cabiéndole a las pequeñas empresas pagar ningún tributo adicional. El control se vuelve más fácil y la recaudación se produce totalmente en las primeras fases del ciclo productivo, no dejando margen a la elusión fiscal en el sector minorista.

Para ilustrar los resultados obtenidos con esas medidas, presentamos los gráficos a continuación. El primero muestra el impacto de la tributación monofásica en el sector automotor y el segundo, en la tributación de combustibles. Los impuestos considerados son tributos que poseen incidencia sobre el valor agregado, pero que, por las características del sector, se están cobrando en una sola etapa<sup>2</sup>. En ambos casos, las medidas produjeron un aumento de recaudación más que proporcional al decrecimiento de recaudación de las actividades que pasaron a ser no tributadas.

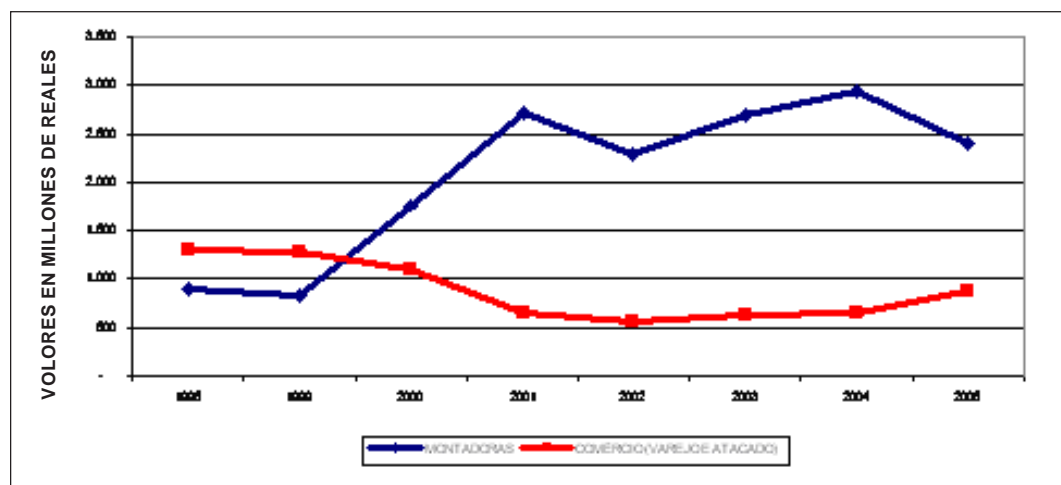
---

<sup>2</sup> Los impuestos considerados son el PIS y la Cofins, aportes de cuño social, compulsivos, que deben pagar las empresas y cuyas incidencias pueden ocurrir sobre la facturación o sobre el valor agregado.

En el gráfico 2, la línea azul representa la recaudación obtenida de las plantas de montaje, que subió con la introducción de la medida, en el año 2000, mientras que la línea roja representa la recaudación de los minoristas que disminuyó, después de la medida, pero no en la misma proporción que el aumento de los ingresos de las plantas de montaje. Un razonamiento análogo puede aplicarse al gráfico 3, con la diferencia de que ahora estamos verificando el comportamiento de la recaudación de refinerías y distribuidoras de combustibles.

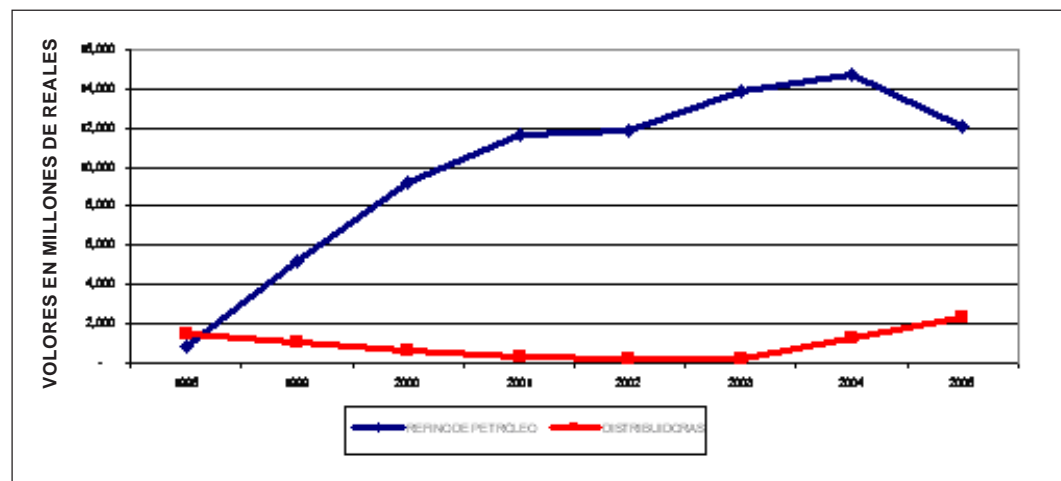
**GRÁFICO 2**

**Recaudación del PIS/COFINS del sector automotriz  
(A precios de diciembre / 05 - IPCA - índice de precios al consumidor)  
Período: 1998 a 2005**



**GRÁFICO 3**

**Recaudación del PIS/COFINS del sector combustibles  
(A precios de diciembre / 05 - IPCA)  
Período: 1998 a 2005**



*Adopción de Tributación Específica (alícuota ad rem) para Productos Específicos*

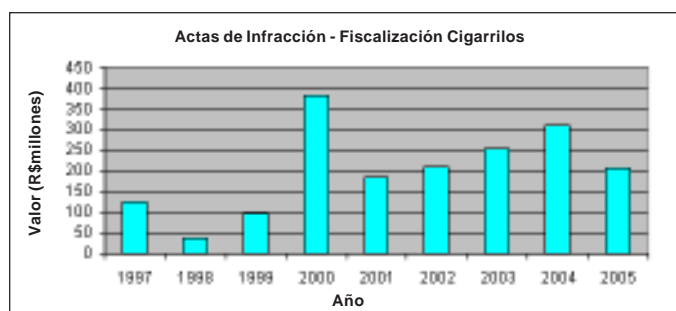
Como una complementación del régimen monofásico, en el caso de productos que son de difícil control, alta tendencia a la elusión y alta tributación, Brasil adoptó una alícuota específica (ad rem) por cantidad. Eso se aplica especialmente a cigarrillos, bebidas y combustibles, y ayuda a tener un control más estricto en lo que se refiere a la producción.

Para dar un ejemplo concreto en el campo de los cigarrillos, el trabajo de fiscalización en la comprobación de los ilícitos tributarios era difícil y lento cuando la alícuota vigente era ad valorem, pues había variedad de marcas comercializadas y diversidad de precios. Después del 1º de junio de 1999, los cigarrillos pasaron a ser tributados bajo la forma de alícuota específica ad rem de acuerdo a la clase de encuadre del producto.

El cambio en la sistemática de tributación trajo un incremento de control del sector por parte de la Administración Tributaria. Eso porque se establecieron diferentes modelos de estampilla de control para las distintas clases de encuadre mencionadas anteriormente. De esta forma, siendo efectuada la provisión de las estampillas de control por la Secretaria da Receita Federal y de uso obligatorio por parte de los fabricantes para la aplicación en los paquetes de cigarrillos que contienen veinte unidades, se puede verificar exactamente cuánto recaudará la administración tributaria. Se le asocia a este hecho la implementación de la obligatoriedad, a partir del año 2000, de la provisión de información acerca de la producción de cigarrillos y consumo de estampillas de control, efectuada por intermedio de la Declaración Especial de Información Fiscal (DIF - Declaração Especial de Informações Fiscais-Cigarrillos), transmitida mensualmente a través de medio digital, vía Internet, por los fabricantes de cigarrillos a la Secretaria da Receita Federal.

El gráfico 4 (abajo) da una exacta dimensión de los cambios efectuados por la Secretaria da Receita Federal, presentando los resultados de fiscalización obtenidos con los fabricantes de cigarrillos a lo largo de los últimos años. Se verifica, por lo tanto, que, a partir de 1999, hubo un crecimiento significativo de los valores de actas de infracción, lo que demuestra un avance en el control de la producción y recaudación del sector, permitiendo a la administración tributaria mayor rapidez de actuación cuando se constatan indicios de incumplimiento de la legislación tributaria.

GRÁFICO 4



*Medidores de Flujo en la Industria de Bebidas*

Así como en muchos otros países, la comercialización de bebidas merece atención constante del Fisco brasileño. En el 2005, las ventas de cerveza, en el mercado interno, crecieron cerca del 6%, pero la recaudación de impuestos correspondiente creció cerca del 15%. Ese desempeño puede ser asegurado, en parte, por la obligatoriedad del uso de los medidores de flujo en las fábricas. La medida tuvo por objetivo contener la elusión fiscal en un sector típicamente difícil de controlar. Las cerveceras son las primeras en utilizar los nuevos equipos y fueron seleccionadas por representar cerca del 70% de la recaudación fiscal del sector, cuya facturación supera los siete mil millones de dólares anuales. En las sesenta fábricas de cerveza del país, el ojo del Fisco acompaña la producción anual de 8,5 mil millones de litros de cerveza en tiempo real, verificando si el volumen producido corresponde al valor asentado en facturas. A la brevedad, semejante control se ejercerá sobre las fábricas de bebidas gaseosas.

Los sistemas instalados en las fábricas se componen de equipos medidores de flujo y aparatos para control, registro, grabación y transmisión remota de información a la Receita Federal. El establecimiento de asociaciones del Fisco con el Instituto Nacional de Metrología y Calidad Industrial (Inmetro -Instituto Nacional de Metrologia e Qualidade Industrial), la Universidad Federal de Santa Catarina (UFSC-Universidade Federal de Santa Catarina) y el Instituto de Investigaciones Tecnológicas del Estado de San Pablo (IPT-Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo) permitió el desarrollo de requisitos de especificación técnica, de funcionamiento y de seguridad de los nuevos equipos. Todos ellos, así como los procedimientos para la instalación, habilitación y homologación se encuentran sujetos a actos normativos de la Receita Federal.

La medida está siendo bien recibida por los fabricantes de cerveza que, inclusive, respondieron por costos estimados en cerca de 5 millones de dólares referidos a la adquisición e instalación de los equipos. Testimonios de los productores consideran que el impacto del control será positivo, ya que las industrias que se benefician con la elusión no podrán mantener los precios. La expectativa del Sindicato Nacional de las Industrias de Cervezas es que la competencia sea nivelada en bases justas.

Sin embargo, no bastan los medidores para la efectividad de la medida. Por esa razón, el Fisco está rodeándose de todas las precauciones para el éxito del proyecto. En ese sentido, la Receita Federal firmó convenios de cooperación técnica con los estados federados para la implantación de los medidores de flujo en la industria de la cerveza, así como la promoción del intercambio de información y la prestación de asistencia mutua en la fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias del referido sector. Esos convenios atienden los intereses de ambas partes y son fundamentales para garantizar que el Fisco acompañe la producción y la comercialización de cerveza.



## Sistema de Control y Rastreo de la Producción de Cigarrillos

La Secretaria da Receita Federal pretende implantar en el año 2006, en todos los fabricantes nacionales, un Sistema de Control y Rastreo de la Producción de Cigarrillos, eficaz en el combate a la evasión fiscal del sector, que genera, como consecuencia, impacto negativo en la recaudación tributaria, hoy del orden de R\$ 600 millones cada año. Además, otros R\$ 750 millones de tributos son evadidos como resultado del contrabando proveniente de otros países, totalizando cerca de R\$ 1,35 mil millones al año de perjuicios a las fuentes de ingresos públicos.

Teniendo en cuenta la obligatoriedad de superposición de la estampilla de control en los paquetes de cigarrillos producidos por los establecimientos fabricantes, la Secretaria da Receita Federal está desarrollando, junto con la Casa de la Moneda de Brasil (empresa pública responsable por la confección de la estampilla de control), un proyecto de Sistema Integrado de Control y Rastreo de la Producción de Cigarrillos, que tiene como objetivo posibilitar:

- el control de la producción de cigarrillos en el momento de su fabricación, implementando, de esta forma, la obligatoriedad de instalación de contadores automáticos en las empresas fabricantes de cigarrillos, prevista en la legislación brasileña;
- mayor seguridad a la estampilla de control aplicada en el paquete de cigarrillos, incorporando nuevas tecnologías de fácil detección por el Auditor-Fiscal de la Receita Federal en su trabajo de fiscalización;
- el rastreo de la estampilla de control, por intermedio de una codificación vinculada a la misma, desde su confección en la Casa de la Moneda de Brasil, pasando por la entrega a la Secretaria da Receita Federal, por su aplicación en el paquete de cigarrillos por el fabricante y el destino final de la misma, o sea, el establecimiento al cual el fabricante hace el respectivo envío para comercialización, hasta las aplicaciones para lectura y decodificación de los referidos códigos con utilización de dispositivos electrónicos de lectura óptica acoplables a las computadoras portátiles de los Auditores-Fiscales de la Receita Federal;
- el acceso a la información que consta en el referido Sistema, de forma integral por parte de la Secretaria da Receita Federal, que permita el control y monitoreo a distancia sobre la provisión de estampillas, producción de cigarrillos y respectivas marcas comercializadas, así como su cruce con otra información económico-fiscal, como recaudación, débitos declarados, compensaciones y facturas de proveedores de insumos para fabricación de cigarrillos.

El Sistema de Control y Rastreo de la Producción de Cigarrillos se basa íntegramente en la estampilla de control, dentro de la cual se inserta un código electrónico invisible en su proceso de confección por la Casa de la Moneda de Brasil, y que, sirviéndose de un equipo lector instalado en la empaquetadora del fabricante de cigarrillos, en el momento de la aplicación de la estampilla en el paquete, posibilita la validación del referido código, registrando en él toda la

información de interés de la administración tributaria. El Sistema es una solución integrada, con características únicas, que tiene como soporte principal la estampilla de control, sin la cual se vuelve inviable su implantación, donde todas las etapas del flujo de procesos mencionadas anteriormente se basan en la fabricación, codificación, distribución, validación y liberación para comercialización del producto al cual la estampilla de control había sido aplicada.

De esta forma, se garantiza el monitoreo de la producción de cigarrillos en Brasil y en consecuencia de los niveles de recaudación tributaria, permitiendo la actuación rápida y eficaz de la Secretaria da Receita Federal y de las Secretarías de Hacienda Provinciales, por compartir información a semejanza de lo que ocurre con los Medidores de Flujo en el sector de bebidas, en la constatación de cualquier indicio de irregularidad durante el proceso, así como con relación a las principales infracciones cometidas actualmente por los fabricantes de cigarrillos nacionales, tales como: producción de cigarrillos sin estampillas o con estampillas de control falsas; omisión de ingresos; falta de emisión de facturas; diferencia del valor registrado en la contabilidad y el declarado a la Receita Federal; no pago de tributos, o pago menor que el debido; omisión o error en la provisión de información a la Receita Federal.

#### *Fiscalización y Secreto Bancario*

El secreto fiscal y el secreto bancario se crearon para proteger al ciudadano, pero pueden comprometer la acción fiscalizadora sobre criminales. La Receita Federal ha tratado de ampliar el respaldo legal para investigar operaciones ilícitas. En ese sentido, la Constitución Brasileña de 1988 permitió el acceso de los agentes de la Receita Federal a la información financiera de los contribuyentes, pero, en 1994, una acción legal en el Superior Tribunal de Justicia (STJ) prohibió el envío de información financiera en poder del Banco Central al Fisco. La situación se revirtió con la aprobación de leyes complementarias por el Congreso Nacional, que, incluso, promovieron algunas modificaciones en el Código Tributario, y se retomó el intercambio de información financiera y fiscal.

Con la nueva legislación, las autoridades y los agentes fiscales tributarios de la Nación, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios pueden examinar documentos, libros y registros de instituciones financieras, incluso los que se refieren a cuentas de depósitos y aplicaciones financieras, cuando existiera un proceso administrativo instaurado o un procedimiento fiscal en curso. Además, la ley prevé el cumplimiento, por el Poder Ejecutivo, en lo que se refiere a la periodicidad y a los límites de valor, de los criterios según los cuales las instituciones financieras deben informar a la Receita Federal las operaciones financieras efectuadas por los usuarios de sus servicios.

---

*Declaraciones - DIMOB y DECRED*

También se editaron actos normativos con miras a introducir nuevas declaraciones en Brasil, para mejorar el nivel de información de la Receita Federal sobre operaciones de los contribuyentes, que pueden servir de gran valor para el cruce de información e identificación de omisión de rendimientos. Por ejemplo, en 2003, se instituyó la Declaración de Operaciones con Tarjeta de Crédito (Decred), cuya presentación es obligatoria para las administradoras de tarjetas de crédito. Esas administradoras están obligadas a proveer el monto total gastado por el contribuyente, persona física o jurídica, agregado por mes. Esa medida vale para gastos mensuales de más de R\$ 5.000 (cerca de US\$ 2.300) en el caso de personas físicas y de R\$ 10.000 (cerca de US\$ 4.600) en el caso de personas jurídicas.

La Decred proporciona a la Fiscalización el acceso a información sobre las operaciones procesadas por tarjeta de crédito - medio de pago en franco aumento en el país. En efecto, el cotejo de esa información con los datos económico-fiscales disponibles internamente le otorga a la Fiscalización un instrumento poderoso para el descubrimiento de ilícitos tributarios. Las informaciones sobre pagos y transferencias se distribuyeron para el trabajo en aquellos casos que, al principio, se consideran injustificables (o sea, contribuyentes que tuvieron pagos o cobros importantes, pero que no presentaron declaraciones o que declararon no haber realizado operaciones o, también, contribuyentes cuyos registros fueron considerados inaptos o cancelados). Serán, en total, 1.040 contribuyentes a ser fiscalizados, 374 personas físicas y 666 personas jurídicas.

El mismo año 2003 se instituyó la Declaración de Información sobre Actividades Inmobiliarias (Dimob), cuya presentación es obligatoria para las constructoras o aquellos que se asocian con constructoras para construir en sus terrenos, que comercialicen unidades inmobiliarias por cuenta propia; y para inmobiliarias y administradoras de inmuebles, que realicen intermediación de compra y venta o de alquiler de inmuebles. La Declaración identifica a los adquirientes o contratantes de alquiler de inmuebles, así como también identifica la fecha de la realización de la operación y su valor. A partir de información acerca de hechos económicos practicados por terceros - personas físicas y jurídicas - obtenidos con la Dimob, la SRF puede identificar el eventual incumplimiento de obligación tributaria.

Los ingresos de alquiler son pasibles de tributación e, indudablemente, están entre los que generan mayor riesgo de evasión. También las transacciones relativas a enajenación de inmuebles muchas veces dejan de ser informadas a la SRF, justamente por realizarse con recursos que quedaron al margen de la tributación, labrando el instrumento público recién después del plazo de prescripción. Además, los datos existentes en la Dimob pueden utilizarse como uno de los criterios de selección de contribuyentes a fiscalizar.

En el primer año de entrega de la Declaración, se informaron cerca de 750 mil transacciones, relativas a cerca de 740 mil contribuyentes. A título de alquiler, los valores declarados totalizan cerca de R\$ 6 mil millones. En las Dimob entregadas en el 2003, los valores informados de las operaciones referentes a compra y venta de inmuebles son de aproximadamente R\$ 18 mil millones, con pagos, en el año calendario de 2002, de casi R\$ 8,5 mil millones.

### *CNPJ y CPF de Extranjeros*

Desde el año 2002, se hizo obligatorio el registro de extranjeros en la Receita Federal, personas físicas o jurídicas, que posean bienes inmuebles, aeronaves y embarcaciones en Brasil. La medida se hizo necesaria justamente para identificar a personas que realizaban transacciones en Brasil, pero que no aparecían en nuestras bases de datos por ser extranjeras.

### **C. Medidas de intercambio de información y cooperación**

Otra línea importante de acción se refiere al intercambio de información y cooperación con otras administraciones tributarias y entidades de interés. Especialmente en un país federativo, donde los Estados administran el principal IVA, el intercambio de información entre el fisco federal y los fiscos provinciales puede ser de gran valor en el combate a la evasión fiscal. De la misma forma, se ha hecho mucho en acciones conjuntas con la Policía Federal, especialmente en el combate al contrabando de mercadería. Vale mencionar que la Secretaria da Receita Federal tiene cerca de 200 convenios de cooperación con entidades para intercambio de información.

También se destaca la construcción del registro sincronizado, que tiene como objetivo compartir información entre las administraciones tributarias de la Nación, Estados y Municipios, así como la amplia integración con los demás órganos y agentes intervinientes en el proceso de registro de empresas. El Registro Sincronizado tiene como objetivo buscar la integración, simplificación y estandarización de obligaciones accesorias de los actos de inscripción de las tres esferas de Gobierno y la agilización de los procedimientos de inscripción y modificación de registro. El Registro Sincronizado permitirá el monitoreo integrado del contribuyente por parte de los distintos fiscos y evitará situaciones, donde, por ejemplo, un contribuyente puede estar en situaciones diferenciadas en los registros de las tres esferas gubernamentales, pudiendo estar activo para la Receita Federal y no estar activo para el fisco provincial, o viceversa. El proyecto trae ventajas obvias para el contribuyente, que en lugar de dirigirse a varios órganos públicos para instalar su negocio o promover modificaciones de registro, deberá dirigirse solamente a un único lugar. En lo relativo a las administraciones tributarias, la integración implicará también menores costos en el largo plazo, pues será eliminada la duplicación de trabajo y de sistemas de información que no guardan compatibilidad entre sí. Eso permitirá un intercambio de información más efectivo entre los fiscos, acciones conjuntas y coordinadas, y mayor combate a la evasión y a la elusión fiscales.

## D. Otras medidas legislativas de carácter general con impacto sobre la evasión fiscal

### *Contribución Provisoria sobre Movimientos Financieros (CPMF)*

Una de las modificaciones legislativas más importantes de los últimos tiempos, en Brasil, fue la creación del Aporte Provisorio sobre Movimientos Financieros (CPMF -Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira), en 1997, sucediendo al Impuesto Provisorio sobre Movimientos Financieros, inicialmente cobrado en 1994. Además de producir una significativa recaudación<sup>3</sup> a un costo administrativo muy bajo, el CPMF es uno de los pocos impuestos que tiene incidencia sobre la economía informal, aumentando bastante para los criminales los riesgos de que sus operaciones ilícitas salgan a la luz. El tributo incide solamente en las operaciones a título de débito bancario y hoy tiene una alícuota del 0,38%. Considerando que Brasil tiene un sistema bancario avanzado y una economía bastante dependiente de transacciones bancarias (fruto de los años hiperinflacionarios donde era prohibitivo llevar papel moneda por algunos pocos días, bajo pena de perder casi todo su valor), el aporte ha tenido éxito desde el punto de vista de la productividad. Además, parece ser un impuesto muy adaptado a la nueva realidad del comercio y de las transacciones electrónicas, donde, muchas veces, solamente el rastro del dinero es visto por el fisco, especialmente cuando no hay tránsito de mercaderías físicas.

Aunque sea susceptible a críticas desde el punto de vista de la eficiencia económica, por las ventajas que presenta bajo la óptica administrativa, la CPMF se volvió vital para la fiscalización de la Receita Federal. Prueba de ello es que el aporte, a pesar de ser "provisorio", está siendo prorrogado sucesivamente en el Congreso Nacional. Datos obtenidos del cruce entre la información de la CPMF (que indican el movimiento financiero del contribuyente) y de la declaración del impuesto a la renta de las personas físicas y jurídicas (en una operación denominada "Movimiento Financiero Incompatible) demuestran que personas físicas y jurídicas que se dicen exentas del impuesto, o que omitieron entregar la declaración, mueven centenas de miles de millones de reales. La operación, instituida en el 2001, finalizó en diciembre de 2003, con la conclusión de 5.038 procedimientos de fiscalización y crédito tributario de R\$ 7,7 mil millones. A partir de esa operación y de sus resultados significativos, la información de movimientos financieros fue incorporada a los sistemas de selección de sujetos pasibles de fiscalizar y a la preparación del procedimiento fiscal.

Por ser el único tributo que alcanza a la economía informal o ilegal, que, en general, depende del sistema bancario para su operacionalización o del llamado "lavado de dinero", la CPMF puede volverse más justa que los tradicionales impuestos sobre las ganancias que, en la práctica, son evadidos por los más ricos, que tienen mecanismos sofisticados de planificación tributaria, y que imponen al Estado un alto costo para ser fiscalizados.

<sup>2</sup> En el año 2005, la CPMF recaudó cerca del 1,3% del PBI, con la alícuota del 0,38%, considerada bastante baja.

### *Integración con Ingresos Previsionales*

En el momento, está en apreciación un proceso de integración entre la Secretaria da Receita Federal (que desde 1968 administra conjuntamente los ingresos internos y aduaneros) y la Secretaría de Ingresos Previsionales (que administra los aportes previsionales). Ese proceso de integración tiene por objetivos la optimización de los recursos materiales y humanos, la reducción de costos operativos, la simplificación de procesos y la integración de los sistemas de atención, control y de tecnología de la información. Para el buen contribuyente, representará la simplificación de las obligaciones tributarias y la interacción con una única representación del Fisco Federal, posibilitando economía de tiempo y reducción de costos. Para los evasores, la medida es un golpe duro más, pues la integración de las bases de datos de los fiscos aumentará la visibilidad de sus operaciones. La integración es vista como la forma ideal de gestión. Sin embargo, mientras ésta no se concreta, el proceso de intercambio de información entre la Receita Federal y la Secretaría de Ingresos Previsionales (Secretaria de Receitas Previdenciárias) ya se encuentra bastante adelantado.

#### **4. COMENTARIOS FINALES**

Como se vio, la experiencia brasileña se ha caracterizado por diversas modificaciones legislativas, en los últimos años. Esas modificaciones, sin ninguna duda, tuvieron efectos positivos sobre la reducción de la evasión y de la elusión tributarias y contribuyeron a mejorar la eficacia de la Administración Tributaria, quedando ésta más próxima a recaudar conforme a su potencial.

Todas esas modificaciones legales no habrían sido posibles si la Receita Federal no estuviera presente permanentemente en las decisiones de gobierno, actuando permanentemente junto al Ministro de Hacienda y a los representantes del pueblo en el Congreso Nacional. Gracias al profesionalismo de su acción y a los resultados que entrega a la sociedad, la Receita Federal conquistó el apoyo necesario de las autoridades públicas para opinar sobre política tributaria y temas de su interés. Además, por ser respetada, ha obtenido éxito en la formalización de convenios y protocolos internos de cooperación e intercambio de información con otras entidades públicas. Con ello, la Administración Tributaria brasileña ha trabajado buscando aumentar la percepción del riesgo para el contribuyente incumplidor, buscando aumentar la recaudación vía mayor eficiencia en el combate a la evasión.

Las modificaciones aquí presentadas marcaron un punto de inflexión en la política económica brasileña. Es notorio que los actos más recientes tienden a mejorar tanto la eficiencia de la máquina administrativa como la eficiencia de la economía como un todo. Se espera que la experiencia brasileña contribuya a que otras administraciones tributarias puedan tomar lecciones importantes de cada medida legislativa aquí comentada. Es cierto que la realidad de cada nación es diferente y que no existen soluciones listas para los problemas de cada una. Sin embargo, de todo lo que se dijo, cabe destacar que las modificaciones legislativas pueden ser un importante instrumento a favor de los administradores tributarios, como aquí se demostró, siempre que las medidas adoptadas sean transparentes y que den en el blanco de la evasión y de la elusión tributarias, tan nocivas para la sociedad.

## **NORMAS Y MECANISMOS PARA EL COMBATE A LA EVASION TRIBUTARIA**

*Marcelo Pablo Costa*  
*Subdirector General de Fiscalización*  
*Administración Federal de Ingresos Públicos - AFIP*  
*(Argentina)*

- I. Introducción
- II. Medidas de Carácter General - Modificaciones Legales o Reglamentarias Propuestas
- III. Medidas Estructurales
- IV. Mecanismos Contra la Evasión
  - 4.1. Estudios Sectoriales por actividad económica
  - 4.2. Reducción de alícuotas en el IVA
  - 4.3. Regímenes de retención, percepción y pago a cuenta
  - 4.4. Registros fiscales sectoriales
  - 4.5. Regímenes de información sectoriales
- V. Conclusiones

**Anexo:** Algunos mecanismos de control de la evasión dispuestos por la AFIP

- 1. Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)
- 2. Programa "Mis Aportes"
- 3. Seguimiento de cargas a través de dispositivos electrónicos de seguridad

## I INTRODUCCION

Si bien el tema al que nos referimos en el presente trabajo se enfoca hacia las "Normas y Mecanismos para el Combate a la Evasión Tributaria" no debemos dejar de lado el aspecto central elegido para su tratamiento en la presente Asamblea, tal cual es el del "Rol de la Administración Tributaria en la Sociedad".

Como se menciona en la descripción del programa técnico que nos ocupa, la visión moderna de las administraciones tributarias no se agota en el ejercicio de la función de recaudación ni tampoco en la de fiscalización, ya que hoy ambos pilares de la organización deben dedicar sus esfuerzos al fortalecimiento de la relación fisco-contribuyente, a través del mejoramiento de los servicios brindados al mismo, de la difusión de las acciones de control ante incumplimientos detectados y desde el punto de vista de fiscalización llevar a cabo todas las acciones de control que hagan posible una mejor percepción del concepto de equidad por parte del contribuyente, todo lo cual debe redundar en un mejor nivel de cumplimiento voluntario.

Esto nos ha llevado a soslayar, en el marco de este trabajo, la consideración de los aspectos frecuentemente tratados en la descripción de la función tradicional de fiscalización o de control dentro de la misma, o sea las diversas modalidades de auditoría fiscal a aplicar, según sean las características de los contribuyentes seleccionados para ser fiscalizados, o los distintos tipos y procedimientos de auditoría contable o tributaria a utilizar en cada caso, o la medición de las acciones de control efectivizadas en un período de tiempo determinado y la posible mejora que éstas pudieron reflejar en la recaudación en ese mismo período.

En esa línea de pensamiento, el punto de vista que pretendemos desarrollar se relaciona con las distintas herramientas con que cuenta una Administración Tributaria con características de "Agencia Única" como la de la República Argentina, que incluye entre sus funciones la administración de recursos impositivos, aduaneros y de la seguridad social.

Estas "herramientas", desde una visión absolutamente genérica y abarcativa de los diversos mecanismos legales, reglamentarios, procedimentales, informáticos y operativos, deben inducir al cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes, para lo cual se requiere procurar como condición necesaria la búsqueda de al menos 3 objetivos muy concretos:

- Elevar el nivel medio de cumplimiento
- Maximizar el nivel de cumplimiento
- Formación de conciencia tributaria.



Para el logro de estos objetivos se debe llevar al ánimo del contribuyente que su aporte constituye una valiosa participación en el sostenimiento de los bienes y servicios públicos, en el fortalecimiento de las instituciones y que existe transparencia y equidad en el sistema.

Como se podrá observar, el primero de los objetivos puede considerarse de corto plazo y busca que año tras año disminuya la brecha de incumplimiento general, consolidándose a su vez cada mejora como nuevo punto mínimo de expectativa de cumplimiento voluntario para el año siguiente.

En el caso del segundo objetivo, el mismo se orienta al mediano plazo por vía de las distintas actividades de control que ejerce cotidianamente la Administración Tributaria, las que traen aparejado que los contribuyentes cumplan cabalmente con las normas tributarias.

Si bien a esta altura se puede suponer que el objetivo recientemente expuesto satisface las expectativas de los organismos recaudadores, ello no es así, sino que es un medio que permite ir encausando progresivamente la "costumbre" de cumplir voluntariamente con las obligaciones tributarias respectivas, pero, para consolidar definitivamente el "correcto cumplimiento fiscal", se requiere llegar al tercer objetivo relativo a la formación de conciencia tributaria.

Esta es una meta de largo plazo sobre la cual se debe trabajar en paralelo con las dos etapas anteriormente descritas, mediante políticas estables de largo aliento y consensuadas con otros organismos públicos y privados.

Obviamente, para que una Administración Tributaria pueda alcanzar los tres objetivos descritos, necesariamente debe poder tener:

- Medios para inducir al cumplimiento y prevenir el incumplimiento.
- Capacidad para detectar el incumplimiento
- Capacidad para obligar a cumplir
- Facultades para lograr que el cumplimiento forzoso resulte más oneroso que si se hubiera efectuado en forma voluntaria y oportuna.
- Capacidad y facultades para actuar rápida y efectivamente.

Como puede inferirse, algunas de las mencionadas condiciones dependen de factores externos a la Administración Tributaria y principalmente están referidos a normativas con rango de ley, pero otras están íntimamente relacionadas con facultades reglamentarias propias o, más aún, que dependen exclusivamente de la gestión operativa inherente a las funciones de recaudación y fiscalización.

Finalmente, cabe concluir que todas las Administraciones Tributarias tienen facultades y capacidad para establecer "medidas de carácter estructural" que propendan a maximizar el cumplimiento tributario más allá de la tradicional función de fiscalización, la cual debe ejercerse por excepción y con el objetivo de tener un alto impacto en términos de riesgo a los contribuyentes.

## **II. MEDIDAS DE CARACTER GENERAL - MODIFICACIONES LEGALES O REGLAMENTARIAS PROPUESTAS.**

La AFIP por intermedio del Poder Ejecutivo Nacional ha propiciado, a través de los planes Antievasión I y II, una serie de medidas tendientes a reducir la evasión y el contrabando y de este modo mejorar el cumplimiento general, de manera de otorgar más transparencia, equidad y neutralidad al sistema tributario.

Varias de ellas ya han sido puestas en vigencia mediante distintos instrumentos normativos, pudiendo mencionarse a las siguientes:

- Implementación de nuevos requisitos para los nuevos inscriptos en el IVA y creación de nuevas modalidades de facturación para los mismos.
- Establecimiento de normativa específica para evitar el efecto tributario de la subfacturación entre empresas vinculadas
- Delegación en la AFIP para establecer procedimientos de información y cooperación mutua con administraciones tributarias extranjeras.
- Consulta obligatoria a las bases de datos de la AFIP por parte de proveedores respecto de sus clientes con relación a la situación fiscal de éstos.
- Incorporación de presunciones para determinadas omisiones de base imponible.
- Modificación del régimen de Monotributo.

Otras se encuentran en proceso de implementación dentro de la AFIP o a consideración de las cámaras legislativas, como por ejemplo;

- Establecimiento de rangos de precios en el Sistema Informático María.
- Seguimiento satelital de tránsitos.
- Estampillado con código de barras.
- Creación de la factura electrónica con validez fiscal.
- Puesta en marcha del registro único de personas jurídicas a nivel nacional.
- Facultades para secuestrar y decomisar mercaderías ante la falta de documentación respaldatoria que ampare su traslado.
- Creación del domicilio fiscal electrónico.

## **III. MEDIDAS ESTRUCTURALES**

En la AFIP se denomina genéricamente a estas medidas como aquellas normas, procedimientos, sistemas, mecanismos y herramientas, tendientes a disminuir el incumplimiento sin la necesidad de aplicar recursos operativos de manera directa.

En este sentido, se utilizan ciertos criterios sobre los cuales se sostienen las medidas que en cada caso se implementan, algunas de ellas de aplicación generalizada al conjunto de contribuyentes y otras que afectan a un segmento más limitado, de acuerdo a las características de los mismos.

Los criterios en que se basan las medidas estructurales aplicadas por la AFIP son, entre otros, los siguientes:

- **Identificación de contribuyentes:** un aspecto imprescindible para obtener mejoras en los procesos de control del cumplimiento fiscal es poder conocer e identificar adecuadamente a los contribuyentes. En este sentido, imponer mayores requisitos - ya sea para la obtención de determinados beneficios tributarios, como para legitimar la generación de créditos fiscales en el IVA o el cómputo de gastos en el Impuesto a la Renta - se considera altamente positivo debido a que disminuye la posibilidad de crear contribuyentes falsos o empresas "fantasmas".
- **Diferenciación de contribuyentes:** la precitada identificación de contribuyentes permite a la Administración Tributaria contar con elementos de juicio suficientes para aplicar estrategias de diferenciación sobre la base de aspectos relacionados con los conceptos de confiabilidad y riesgo fiscal. El primero de ellos se utiliza para otorgar un tratamiento distinto desde la óptica fiscal a aquellos contribuyentes que tienen un cumplimiento adecuado de sus obligaciones tributarias respecto de otros que no lo tienen. Para éste último caso, la AFIP establece condiciones más rigurosas en distintos procedimientos de control ligados a ciertos trámites o solicitudes de beneficios originados por los contribuyentes o se dispone la aplicación de porcentajes de retenciones o percepciones más elevados. Un punto que interesa remarcar es que la AFIP considera "contribuyente confiable" a aquel que posee una buena conducta fiscal y ésta se soporta en:
  - el cumplimiento en tiempo y forma de aspectos formales (presentación oportuna de declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado, del Impuesto a la Renta, del impuesto sobre el Patrimonio y de las obligaciones relacionadas con la Seguridad Social).
  - la verificación de una serie de indicadores técnicos, que deben encontrarse dentro de la media del sector al cual pertenece (relación débito fiscal/crédito fiscal; renta bruta/ventas; renta neta/ventas, etc.).
  - el correcto domicilio fiscal declarado: este requisito, más que una mera formalidad, facilita la detección temprana de empresas que aparentemente son legítimas pero en realidad son "fantasmas".
  - Resultado de auditorías practicadas y denuncias penales efectuadas.

Con respecto al concepto de "riesgo fiscal" si bien será tratado en extenso más adelante, básicamente permite a la AFIP identificar universos homogéneos de contribuyentes cuyo comportamiento fiscal se aleja del estándar del mismo y dirigir prioritariamente las acciones de control respectivas.

- **Segmentación de contribuyentes:** este criterio es usualmente utilizado a efectos de estratificar a los contribuyentes en función de algunas características propias tales como la actividad económica, monto de ingresos, impuestos en los cuales se encuentra inscripto, condición de agente de retención, etc., lo que permite fijar tratamientos normativos equitativos y específicos.

- **Utilización de Internet y otras tecnologías:** los avances tecnológicos logrados en los últimos años y en particular los relacionados con la tecnología "Web", han generado nuevas modalidades en la relación fisco-contribuyente. Desde el punto de vista del control, esta modalidad ha permitido instrumentar mecanismos masivos de consultas obligatorias para ciertos conjuntos de contribuyentes que, en función de las respuestas obtenidas "on line" del servidor de la AFIP, le indican a los consultantes la alternativa a seguir según sea la operatoria comercial tratada con su cliente o proveedor. Es así que, en el supuesto que un agente de retención al consultar por un proveedor reciba como respuesta por parte del organismo fiscal que este "no es confiable", le deberá aplicar una alícuota de retención mayor que si la respuesta hubiera sido la contraria. En otros casos, la respuesta negativa impide al adquirente el cómputo como crédito fiscal del IVA incluido en la operación, no permitiendo además su deducción como gasto en el Impuesto a la Renta. Esta clase de consultas, que pueden realizarse masivamente respecto de toda la cartera de clientes y/o proveedores, dan además un servicio a los consultantes, debido a que les permite actualizar automáticamente dichas nóminas, conociendo cual es la situación fiscal de cada uno de ellos de acuerdo a los registros existentes en la AFIP. Asimismo, por este medio se pueden implantar regímenes de información específicos "on line", permitiendo a la Administración la obtención de datos y la realización de cruzamientos en el mismo momento en que la operación se está realizando, lo que facilita la pronta detección de los casos inconsistentes para su posterior fiscalización.
- Otro ejemplo de la utilización de Internet para facilitar la relación fisco-contribuyente es el programa denominado "Mis Aportes", el cual se desarrollará posteriormente, que permite a los aportantes al sistema de seguridad social consultar por este medio sobre los aportes y contribuciones realizadas al régimen e informar a la AFIP, cuando corresponda, las inconsistencias detectadas.
- Por otro lado, otra herramienta soportada en la tecnología aplicada por la AFIP es el control satelital de cargas que permite el seguimiento a través de la utilización de los Dispositivos Electrónicos de Seguridad "DES" de los transportes y sus cargas desde el ingreso al territorio y hasta su destino, sobre el cual también se hará un análisis más extenso en la parte final del presente trabajo.

La necesidad de utilizar criterios diversos dentro de las denominadas medidas estructurales, se fundamenta en la importante cantidad de contribuyentes que deben ser controlados por cualquier Administración Tributaria - los cuales deben cumplir con una serie de obligaciones fiscales y poseen distintos niveles de cumplimiento respecto de las mismas - con la limitada cantidad de recursos materiales, tecnológicos y humanos que tienen los organismos fiscales para ejercer el conjunto de actividades de control a su cargo.

#### **IV. MECANISMOS CONTRA LA EVASION**

Hasta aquí se ha desarrollado conceptualmente y descripto genéricamente una serie de medidas y criterios que marcan la estrategia que en materia de lucha contra el incumplimiento fiscal aplica la Administración Tributaria Argentina. En este mismo sentido, se detallarán a continuación un conjunto de mecanismos basados en los criterios antes expuestos, que en la actualidad son utilizados por la AFIP para distintos universos de contribuyentes teniendo en cuenta las características distintivas de éstos respecto al resto de los mismos:

##### **4.1. Estudios Sectoriales por actividad económica**

En la Administración Tributaria argentina existe desde hace 8 años un área de estructura cuya función primaria es realizar estudios e investigaciones a nivel sectorial, a efectos de dotar a todas las restantes áreas de inspección de herramientas de utilidad práctica concreta para ser utilizadas en el curso de las auditorías tributarias y transferir estos conocimientos al resto de la organización mediante novedosos enfoques técnicos.

Esta herramienta de capacitación prevé la difusión, a través de publicaciones de uso interno, de aspectos macro y microeconómicos de las actividades estudiadas, descripción de los procesos productivos, obligaciones impositivas y previsionales, presunciones de evasión y estrategias de fiscalización acordes a las mismas, contando además con un anexo integrado por las principales normas legales vigentes, jurisprudencia y dictámenes vinculados al sector.

De este modo, el propósito es que los agentes fiscalizadores tengan un grado de especialización que les permita llevar adelante intervenciones efectivas, para lo cual se los dota de conocimientos y de un entrenamiento previo y cabal de las actividades de los contribuyentes que verifican, en sus aspectos económicos, legales, productivos, de comercialización y específicamente tributarios.

De esta manera, quienes realizan una auditoría fiscal a una empresa de un sector determinado, no comenzarán la misma de una manera mecánica, solicitando datos e información general, sino que deberán planificar previamente cada caso orientándose a la investigación de los insumos claves del proceso productivo, a la evaluación de los consumos energéticos, conocimiento del parque de maquinarias existentes, al análisis de su estructura particular de costos, así como de los niveles y características de los gastos, índices de rentabilidad, etc.

La intención final de este cambio es que los inspectores sean expertos, no sólo en técnicas contables-impositivas, sino que además conozcan perfectamente cuales son las principales presunciones de evasión de cada actividad o tipo de contribuyentes y asimismo, cuales son las estrategias de fiscalización específicas para atacar de manera concreta las mencionadas hipótesis evasivas.

Es importante destacar que parte del éxito de esta nueva forma de trabajo recae en la acertada selección de los sectores a investigar. Para ello se tienen en cuenta distintos factores como, por ejemplo, la relevancia económica de los mismos dentro de la economía en general o su importancia regional.

Otro factor imprescindible para obtener resultados positivos es la realización de inspecciones "piloto" a varias empresas del ramo, en el seno de la propia área formuladora de las estrategias, permitiendo de esta forma no solo experimentar "in situ" las hipótesis de evasión detectadas, sino también garantizar que las mismas sean útiles y factibles de aplicar de una manera práctica y eficaz a los efectos de una determinación rápida y precisa de los montos evadidos.

Además y como una consecuencia lógica de los variados "modus operandi" de evasión detectados en cada actividad económica estudiada, se propician distintos tipos de medidas a efectos de dar solución estructural a las brechas de evasión identificadas para el sector, como ser reducción de alícuotas de impuestos, regímenes específicos de retención o percepción, registros fiscales sectoriales y regímenes de información específicos, algunos de los cuales se detallarán en los puntos siguientes.

#### **4.2. Reducción de alícuotas en el IVA**

Este mecanismo de orden legal ha sido aplicado a sectores de la economía con alta tasa de evasión y respecto de bienes cuyo destino es fundamentalmente la exportación, tanto como materia prima o como producto elaborado.

En estos casos la AFIP ha propuesto al Poder Legislativo la reducción de la alícuota del Impuesto al Valor Agregado al 50% de la tasa general con el fin de disminuir el riesgo de devolver al exportador un monto de IVA superior al recaudado en las etapas anteriores y en los cuales la fiscalización tradicional tiene escasa cobertura, considerando la gran cantidad y atomización de los sujetos involucrados.

Esta alternativa ha sido aplicada principalmente a productos relacionados con la actividad agropecuaria como por ejemplo venta importación de animales vivos y carnes de la especie bovina; frutas, legumbres y hortalizas; miel de abejas y los servicios vinculados a la obtención de los bienes antes detallados (labores culturales - preparación, roturación etc. del suelo), siembra y/o implantación, aplicación de agroquímicos y/o fertilizantes y cosecha.

#### **4.3. Regímenes de retención, percepción y pago a cuenta**

La Administración Tributaria Argentina tiene una larga y variada historia relacionada con la imposición de este tipo de normativas que originalmente tenían como fin primordial adelantar el cobro del impuesto y asegurar buena parte de la "caja" del Estado en períodos de inflación, y por eso eran implantados con carácter general en toda la economía. Actualmente este motivo ha perdido parte del peso

relativo original y es utilizado fundamentalmente como un instrumento que busca dar mayor equidad y transparencia entre los operadores de un determinado sector económico, proveyendo asimismo de información útil a efectos de determinar la verdadera capacidad contributiva de los agentes económicos involucrados en el régimen, tanto al agente de retención y/o percepción como al sujeto incidido por las mismas. Por otra parte, el porcentaje de retención, percepción o pagos a cuenta establecidos por la Administración teniendo en cuenta las características del sector o universo involucrado (v.g. en el IVA considerando el valor agregado de cada etapa), tiene como objetivo adicional, además de los señalados, marcar un nivel mínimo de tributación que induzca al responsable a declarar ingresos que al menos justifiquen el nivel de retenciones y/o percepciones sufridas.

Los principales regímenes de carácter general son:

- **En el IVA:** el régimen de retención que aplican los principales 2000 contribuyentes sobre los pagos correspondientes a la adquisición de bienes y servicios, equivalente a un porcentaje que varía entre el 50% y el 75% del impuesto correspondiente a cada operación; el régimen de percepción que aplican esos mismos contribuyentes respecto de las ventas efectuadas equivale al 3% del monto de las mismas.
- **En el Impuesto a la Renta:** un porcentaje de retención, según una escala progresiva, que se aplica sobre monto de compras, y un determinado porcentaje de retención que los empleadores aplican a sus empleados en relación de dependencia en el momento del pago de sus haberes.
- **En los Recursos de la Seguridad Social:** una retención aplicada por el mismo conjunto de 2000 contribuyentes citados en los párrafos anteriores, equivalente al 2% del monto a pagar a sus proveedores.

Aquellos regímenes de índole específico son, citando solo a los más importantes en función al monto de las operaciones que tratan o por la brecha de evasión que intentan cubrir:

- **En el IVA:** régimen de retención y devolución a los productores primarios de granos, el cual prevé que el adquirente de los mismos retenga el 80% del IVA y luego de una serie de controles computarizados (existencia del sujeto en un registro fiscal determinado, declaración de la operación por el agente de retención y el sujeto retenido, y que la operación se encuentre debidamente registrada en la Bolsa de Cereales respectiva) la AFIP realiza la devolución del impuesto sistemáticamente, vía depósito en una cuenta bancaria fiscal declarada por el contribuyente. Asimismo, existen también otros regímenes de retención, percepción y pagos a cuenta que aplican los proveedores de ciertos productos o servicios específicos (proveedores de servicios públicos - gas, electricidad, telecomunicaciones, etc. -; instituciones bancarias, administradoras de tarjetas de crédito y/o compra; proveedores de gas licuado; etc.).
- **En el Impuesto a la Renta:** régimen de retención sobre venta de bienes y prestaciones de servicios, sobre honorarios profesionales por parte de los agentes pagadores; sobre alquileres de bienes muebles e inmuebles; etc.

- En los Recursos de la Seguridad Social: se han impuesto retenciones específicas para ciertas prestaciones de servicios, tales como las de limpieza y seguridad, en las cuales la mano de obra es el principal componente del precio del servicio prestado, lo que justifica la aplicación de la retención citada.

#### **4.4. Registros fiscales sectoriales**

La AFIP está facultada a crear "Registros Fiscales" mediante el dictado de resoluciones generales, obligando a determinados contribuyentes con características homogéneas a inscribirse en los mismos. En la práctica, estos tipos de instrumentos son utilizados para universos de contribuyentes pertenecientes a actividades o segmentos de alta evasión, o con determinados beneficios tributarios, o sujetos a determinadas condiciones impuestas por la misma ley que les brinda el beneficio citado.

Por lo general, los sectores en estudio están compuestos por un número muy significativo de contribuyentes y en algunos casos, además, con importante dispersión geográfica. La mencionada atomización dificulta su control mediante los instrumentos tradicionales de fiscalización. Por lo tanto, el establecimiento de condiciones estrictas para solicitar la inscripción en los Registros Fiscales y la realización de rutinas informáticas de control sistemático, hacen posible verificar el mantenimiento de las condiciones que permiten a los registrados su permanencia en los mismos o en su caso determinar su respectiva baja.

Estos "registros" son un complemento importante de los regímenes de retención y/o percepción, ya que aquellos contribuyentes no incluidos en los mismos sufren un porcentaje de retención y/o percepción mayor que aquellos que se encuentran registrados. En algunos casos el impuesto a retener es el 100% de la alícuota del mismo, garantizándose el fisco, de este modo, el total del potencial impuesto que los contribuyentes deberían autodeclarar oportunamente.

En otros supuestos, los registros fiscales son utilizados para otorgar exenciones u otros beneficios tributarios.

En la Administración Tributaria argentina son ejemplo de estos registros los siguientes: de operadores de granos; de combustibles líquidos exentos por destino geográfico o industrial, de entidades exentas y el de imprentas autorizadas a imprimir comprobantes por las operaciones de venta.

#### **4.5. Regímenes de información sectoriales**

En algunas actividades en las que exista en la cadena comercial o industrial algún eslabón en el cual se registre una concentración de la actividad en un pequeño número de participantes, es posible imponer regímenes de información sistemáticos de determinadas operaciones, que posteriormente permitirán al organismo de control fiscal realizar cruzamientos de datos tendientes a identificar



a proveedores y/o clientes de los agentes informantes, con inconsistencias en las obligaciones fiscales a su cargo.

A efectos de contar en tiempo oportuno con los datos señalados, es aconsejable disponer la obligatoriedad de la presentación de los mismos vía Internet a la Administración, lo cual también facilita y hace más económico el cumplimiento por parte del agente de información.

En este caso se pueden nombrar a manera de ejemplo los regímenes informativos de venta de combustibles exentos, de imprentas, de representantes de sujetos del exterior, de consumos relevantes, del sistema financiero, etc.

### **III. CONCLUSIONES**

La intención de este trabajo es enfocar el tema del combate a la evasión tributaria desde una óptica distinta a la que habitualmente se realiza que fundamentalmente se relaciona con actividades directas ejercidas por las áreas operativas responsables de realizar fiscalizaciones tradicionales (auditorías fiscales).

En cambio, la problemática del control del incumplimiento tributario se orientó al dictado de normas legales y reglamentarias y a la creación de distintos procedimientos, mecanismos y herramientas de alcance masivo con el objetivo de inducir al mejoramiento del cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes motivado en la percepción de riesgo como consecuencia de las medidas implementadas por el Fisco.

En este contexto se han descripto sucintamente, primero conceptualmente, y luego específicamente distintas herramientas utilizadas actualmente por la Administración Federal de Ingresos Públicos y se han dado algunos ejemplos de los mismos.

A continuación y como anexo al presente documento se presentan 3 mecanismos de control de la evasión dispuestos por la AFIP: El sistema de Perfil de Riesgo (SIPER), el Programa "Mis Aportes" y el Seguimiento de cargas a través de Dispositivos Electrónicos de Seguridad (DES), que son ejemplos prácticos de la aplicación de los conceptos vertidos en el presente trabajo.

## ANEXO

### ALGUNOS MECANISMOS DE CONTROL DE LA EVASION DISPUESTOS POR LA AFIP

#### 1) SISTEMA DE PERFIL DE RIESGO (SIPER)

##### 1.1.- Concepto

El sistema de Perfil de Riesgo (SIPER) está asociado conceptualmente a diversas experiencias implementadas en distintas Administraciones Tributarias en las últimas décadas - el caso más notorio, quizás, sea la función discriminante del IRS - y que tiene por objetivo identificar objetivamente casos con mayor potencial de éxito en la fiscalización a partir del análisis sistemático y estadístico de la información disponible.

Para identificar los casos potenciales se generan universos relativamente homogéneos de responsables y a partir del análisis estadístico de su distribución se pueden identificar tramos o segmentos con conductas atípicas o valores que se apartan de las conductas medias o modales observadas.

Este proceso de identificación de parámetros y rangos de aceptabilidad es consecuencia directa de la información aportada por los mismos sujetos que participan en la muestra, lo cual brinda objetividad y transparencia a todo el método.

A su vez, es obviamente beneficioso desde el punto de vista de la aplicación de recursos humanos y materiales afectados teniendo en cuenta la masividad de los universos en cuestión.

En este sentido, poder contar con un subconjunto identificado cuyo comportamiento se aparta sensiblemente respecto de valores estándar, permite brindar mayor atención a los sujetos afectados y aplicar mayor actividad de control sobre los mismos.

Esta pertenencia o inclusión en los distintos tramos puede explicitarse a través de algún valor que sea conocido por el contribuyente.

El hacer conocer al conjunto de contribuyentes que la probabilidad de ser fiscalizado o controlado aumenta cuando el responsable pertenece a los tramos de mayor riesgo fiscal debería inducir a un corrimiento hacia tramos de mayor "normalidad". De esa forma el propio interés de los contribuyentes en disminuir la posibilidad de ser auditado genera un mejoramiento sistemático de la conducta fiscal media de esa población.

Para que la metodología sea más efectiva, debe darse la mayor difusión posible para que no sólo aquellos que hayan sido fiscalizados como consecuencia de su aplicación conozcan la utilización de esta herramienta por parte del Fisco, sino que la totalidad de los contribuyentes perciban el riesgo que implica estar alejado de los valores normales.

## 1.2.- Objetivo

- Establecer la categorización de los administrados (contribuyentes y operadores del comercio exterior) a través del análisis integral de su conducta fiscal (impositiva, previsional y aduanera). Las categorías de "perfil de riesgo" actualmente vigentes son: A, B, C, D y E.
- Utilizar las categorizaciones otorgadas por el "SIPER" como un nuevo indicio adicional a los hasta ahora existentes en la preselección de casos para fiscalizar. A la fecha todas las áreas de investigación y selección de casos de la AFIP tienen acceso al sistema.
- Implementar una consulta confidencial por Internet, para que cada administrado pueda conocer el perfil de riesgo que para él tiene asignado la AFIP con relación a su comportamiento fiscal, y de esa manera inferir la posibilidad de ser fiscalizado por ese motivo

## 1.3.- Características

- En la primera versión se ha considerado a los contribuyentes inscriptos en el IVA - aproximadamente 800.000 -.
- Al universo de administrados se los clasifica en tres grupos - grandes, medianos y pequeños -, a través de una matriz de rangos que contempla los siguientes parámetros: cantidad de personal en relación de dependencia, monto de ingresos según lo declarado en el IVA, impuesto determinado en el Impuesto a la Renta y monto de las acreditaciones bancarias anuales.
- Se ha categorizado como "grandes" a las empresas con beneficios fiscales específicos (régimenes de promoción industrial y/o agropecuarias).
- Para la categorización de los administrados se utiliza una matriz de ponderación que contempla 4 tipos de desvíos:
  - a) desvíos formales impositivos y previsionales
  - b) desvíos sustanciales impositivos y previsionales
  - c) desvíos por sanciones aduaneras
  - d) desvíos por información de comportamiento proveniente del sistema financiero

De acuerdo a los desvíos detectados, se obtiene un puntaje parcial para cada tipo de desvío, dependiendo la clasificación del administrado como grande, mediano o pequeño, cuya sumatoria permite determinar el puntaje final y en función ese valor objetivo se establecen las categorías respectivas: A, B, C, D o E.

Los principales desvíos formales impositivos y previsionales contemplados son:

- Incumplimiento en la presentación de las declaraciones juradas del IVA, Impuesto a las Ganancias y de los Recursos de la Seguridad Social.
- Cantidad de cambios de domicilio registrados en un determinado período de tiempo.

- Falta de localización del administrado en el domicilio oportunamente declarado ante la AFIP.
- Cantidad de clausuras que sufrió en un determinado período.
- Rechazos ante la solicitud de impresión de comprobantes para documentar las operaciones de venta.

Los principales desvíos de índole impositivos y previsionales sustanciales surgen de:

- Relación débito/crédito por actividad económica.
- Resultados en las fiscalizaciones en los últimos tres años
- Condición dentro de los registros fiscales existentes
- Causas penales terminadas o en trámite
- Juicios universales y contenciosos.

Respecto a los desvíos por sanciones aduaneras los principales son:

- Sumarios en curso y terminados
- Suspensión o eliminación del registro de importadores y exportadores.
- Inconducta reiterada.
- Falta de pago de derechos por exportación.
- Incomparecencia a citaciones

Como último tipo de desvíos, también se cuenta con la calificación del sistema financiero relacionado con el comportamiento como deudor moroso del sistema, información ésta provista por el Banco Central de la República Argentina,

Además de la consulta puntual por cada caso individual, se incorporó una nueva funcionalidad que permite hacer consultas masivas por categoría de contribuyente y por actividad económica del mismo.

A la fecha, el SIPER se encuentra operativo en todas las áreas de investigación descentralizadas del país, sin perjuicio de poderse explotar mediante consultas centralizadas, respecto a todos los contribuyentes o distintos universos de cualquier lugar del país.

Asimismo, debido a que el sistema diseñado permite su mejora continua ante cada nueva versión, se continúan incorporando nuevos indicadores de conducta fiscal y se adecuan las ponderaciones preestablecidas como consecuencia de las sugerencias recibidas de las áreas usuarias del sistema.

Finalmente, cabe mencionar que la categorización determinada por el SIPER para cada administrado está incorporada como un dato adicional en todo sistema de consulta masiva incluida en el padrón de contribuyentes.

## **2) SISTEMA "MIS APORTES"**

### **2.1. Antecedentes**

El sistema Mis Aportes tiene carácter oficial y ha sido establecido por la Administración Federal de Ingresos Públicos a efectos que los trabajadores en relación de dependencia cuenten con acceso en tiempo real a información respecto de su situación personal sobre los recursos de la seguridad social.

Ello ha sido posible en virtud que:

- La AFIP tiene a su cargo la recaudación y fiscalización de los recursos de la seguridad social (retiro o jubilación, salud y seguros de riesgo del trabajo), recibiendo mensualmente más de 500.000 declaraciones juradas que contienen la nómina de más de 5 millones de trabajadores.
- Distribuye diariamente los montos recaudados a los distintos prestadores de la seguridad social.

### **2.2. Objetivo**

Brindar una base de datos a la que accedan todos los trabajadores o cotizantes, en adelante "usuarios", basada en tecnología informática por medio de la página Web, a los efectos de realizar consultas sobre si se encuentran registrados o declarados y los depósitos de sus aportes, contribuciones, más otros datos de relevancia.

En este sentido, el beneficio adicional que su creación conlleva es el de permitir un control por oposición de intereses debido a que el usuario que detecte inconsistencias entre los montos consignados en el sistema (declarados por la empresa donde trabaja) y los reales puedan ser informados electrónicamente a la AFIP.

### **2.3. Características**

A los fines de cumplir con los objetivos descriptos la herramienta debe permitir a los usuarios un acceso masivo y generalizado por lo cual se ha diseñado siguiendo las siguientes premisas:

- Sencillo acceso por parte de los usuarios.
- Fácil entendimiento para el usuario.
- Contribuye a transparentar la gestión por medio del acceso a la información.
- Garantiza la confidencialidad de los datos personales.
- Crea controles por oposición.

## 2.4. Generalidades

Las pantallas de consulta han sido diseñadas a fin de exponer los datos de la forma más parecida a los recibos de haberes que reciben los trabajadores en relación de dependencia (usuarios), facilitando así la verificación de la información por parte de los mismos.

El sistema cuenta con una opción llamada "buzón de observaciones", que permite realizar de manera ágil y con absoluta reserva de identidad, un reclamo en caso que el usuario detecte alguna inconsistencia entre lo declarado por el empleador y la realidad de su contrato laboral.

De esta forma, la AFIP brinda un servicio al usuario y a su vez recaba información para aumentar la eficiencia en el control de la evasión de la seguridad social.

## 2.5. Funcionalidades

El sistema Mis Aportes, está disponible en la "página Web" de la AFIP, a la cual se puede acceder desde cualquier computador personal conectado a Internet, por medio de una contraseña brindada por el Organismo, o a través del sistema denominado "home banking", que es un servicio brindado por la red bancaria argentina, que permite entre otras opciones, el ingreso a la página AFIP. De esta forma se tiende a facilitar el acceso al mayor número posible de usuarios, permitiendo realizar las siguientes consultas:

- Si el trabajador fue incluido por su empleador en las declaraciones juradas mensuales.
- Si el sueldo bruto declarado por el empleador coincide con el realmente percibido.
- Si los importes descontados para jubilación y obras sociales, fueron declarados y depositados correctamente.
- A qué prestador de la salud (obra social) fueron transferidos los aportes por este concepto.
- Si los descuentos tendientes al beneficio jubilatorio se dirigieron al sistema de capitalización o al sistema de reparto, según correspondiera.
- Si su empleador depositó las contribuciones patronales a su cargo.
- Cual es la administradora de riesgos del trabajo responsable de la seguridad en el ámbito laboral y verificar si el empleador ha cumplido con los pagos de esta obligación.

La base de datos en la cual impactan las consultas masivas realizadas por los usuarios que contiene esta información cuenta con más de 5 mil millones de registros y dichas consultas ingresan al mismo tiempo que se realiza la distribución de los fondos a los prestadores de la seguridad social.

La cantidad de accesos a "Mis Aportes" realizados desde su implementación (octubre de 2004) hasta febrero de 2005 han sido de aproximadamente 500.000. Respecto de este último dato debe tenerse en cuenta que el acceso es voluntario por parte de los usuarios o trabajadores y no obligatorio.

### **3 SEGUIMIENTO DE CARGAS A TRAVES DE DISPOSITIVOS ELECTRONICOS DE SEGURIDAD (DES)**

#### **3.1. Antecedentes**

Como consecuencia de distintas prácticas que se empezaron a observar sobre la posibilidad de robo de mercaderías o cambio de destino de las mismas en operaciones de tránsito o traslado por vía carretera, se concluyó en la necesidad de buscar una solución a esta problemática ya que las alternativas utilizadas (precintos, custodia aduanera, etc.), no eran suficientemente eficaces frente al tipo de delitos que se empezaban a verificar.

#### **3.2. Objetivo**

Seguimiento, a través del uso de un Dispositivo Electrónico de Seguridad (DES), de los transportes y sus cargas mediante la tecnología de control satelital de móviles (GPS), desde su ingreso al territorio nacional hasta su destino final, ya sea su salida al exterior (tránsito directo), o bien el depósito provisorio de importación (tránsito interior o traslado).

#### **3.3. Descripción del sistema**

Para el desarrollo del sistema se tuvieron en cuenta las características técnicas que debían reunir los dispositivos, a las que se agregaron aquellas cuestiones inherentes a su logística, homologación periódica, mantenimiento, auditoría y conexión con el Sistema Informático María (S.I.M.).

El uso del DES es de carácter obligatorio habiéndose previsto, en una primera etapa, su aplicación al traslado de contenedores desde la Zona Primaria de arribo hasta el depósito fiscal donde quedará almacenada la mercadería, hasta tanto se le otorgue una de las destinaciones aduaneras permitidas, o para el movimiento entre los depósitos fiscales habilitados.

El procedimiento está basado en la interacción de los aplicativos (software) del Sistema Informático María (S.I.M), con los del sistema asociado a los Dispositivos Electrónicos de Seguridad (DES), brindando en conjunto una serie de funcionalidades con las que se cubre el objetivo pretendido. Por ejemplo: el sistema del Prestador contiene georeferencias relativas a las delimitaciones de Zona Primaria de cada depósito y a itinerarios codificados, previamente establecidos y autorizados por la DGA, entre depósitos fiscales.

Las desviaciones a estos itinerarios y/o movimientos no autorizados de estas zonas georeferenciadas, tanto de salida como de llegada, registrarán eventos en el sistema del prestador, que deberán ser monitoreados por los usuarios, el Prestador y la DGA, y ocasionarán la aplicación de las medidas que en cada caso correspondan.

### **3.4. Características Operativas**

Una vez que el auxiliar aduanero registra en el SIM la operación, quién esté indicado como receptor de la carga deberá prestar su conformidad con la operación mediante un registro en el sistema, condición esta ineludible para que el Servicio Aduanero del depósito emisor autorice la salida.

Previa a la salida el Servicio Aduanero procede a colocar el DES. produciéndose a partir de ese momento la activación del dispositivo en el Centro de Control Integrado, el cual está conformado por personal de la D.G.A. y del Prestador del servicio.

Para permitir la salida, el SIM y el sistema de seguimiento, verifican previamente que el DES utilizado (identificado a través de un código) se encuentra en el Depósito de Partida y que la ruta a seguir por el transportista haya sido habilitada.

Con estas comprobaciones el Servicio Aduanero permite el egreso de la mercadería mediante una transacción en el SIM. De detectarse cualquier inconsistencia bloqueará la misma.

Esta información viaja al Depósito Receptor el cual, al arribo de la mercadería, deberá dar ingreso a la misma a través del SIM y procederá al retiro del DES, situación esta que solo podrá hacerse de verificar que el Dispositivo se encuentra en la Zona Georeferencia indicada como Depósito de Arribo.

EL Centro de Control Integrado recibirá alertas vinculadas a cualquier desvío de ruta, detención prolongada, intento de violación o apertura fuera del lugar previsto del dispositivo, permitiendo a la autoridad de control tomar las medidas que estime pertinentes.



**MARCO DEL ACTUAL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL:  
LA REFORMA FISCAL Y EL PLAN DE PREVENCIÓN  
DEL FRAUDE FISCAL**

*Luis Pedroche y Rojo*

*Director General*

*Agencia Estatal de Administración Tributaria - AEAT  
(España)*

- I. Consideraciones Generales sobre la Necesidad del Plan de Prevención del Fraude Fiscal
  - II. Metodología Empleada en la Elaboración del Plan de Prevención
  - III. Principios de Actuación que Inspiran el Plan de Prevención
  - IV. Características del Nuevo Sistema de Planificación
  - V. Los Ámbitos de Actuación del Plan de Prevención
  - VI. Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal
- Conclusión.

El crecimiento sostenido y equilibrado, basado en la productividad, se configura como principio rector de la política económica del gobierno español. Asimismo, constituyen una exigencia insoslayable los principios de estabilidad presupuestaria y suficiencia financiera, que priman las políticas de gasto con impacto en la productividad y se complementan con la reforma fiscal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y del Impuesto sobre Sociedades.

En este marco, la reforma del IRPF persigue como objetivos aumentar la equidad y el crecimiento, garantizar la suficiencia financiera para el conjunto de las Administraciones Públicas, favorecer la tributación homogénea del ahorro y abordar, desde la perspectiva fiscal, los problemas derivados del envejecimiento y la dependencia.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, la reforma responde a la necesidad de defender la posición competitiva de las empresas españolas en el plano comunitario, alcanzar una mayor coordinación fiscal con los países de nuestro entorno, simplificar la estructura del mismo y lograr una mayor neutralidad en su aplicación, fomentando la creación de empresas.

No obstante, debe significarse que el aumento de la equidad y la distribución de las cargas tributarias atendiendo a la capacidad económica de los contribuyentes no pueden tener lugar, exclusivamente, a través de una reforma tributaria aislada.

Resulta indispensable la actuación de prevención y lucha contra el fraude fiscal que lleva a cabo la Agencia Tributaria, a la que corresponde aplicar el sistema tributario para dar cumplimiento, de esta manera, al mandato que impone el artículo 31 de la Constitución, según el cual todos han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

En este sentido, el Plan de Prevención del Fraude Fiscal elaborado por la Agencia Tributaria constituye el marco de referencia que ha permitido profundizar en la modernización de la aplicación del sistema tributario español.

En esta ponencia se analizará este Plan de Prevención del Fraude y, en particular, se abordarán las siguientes cuestiones.

- I.- Consideraciones generales sobre la necesidad del Plan de Prevención del Fraude Fiscal.
- II.- Metodología empleada en la elaboración del Plan de Prevención.
- III.- Principios de actuación que inspiran el Plan de Prevención.
- IV.- Características del nuevo sistema de planificación.
- V.- Los ámbitos de actuación del Plan de Prevención.
- VI.- Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

## I. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA NECESIDAD DEL PLAN DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL

La Agencia Tributaria se configura en su Ley de creación<sup>1</sup> como un Ente de Derecho Público, con un régimen jurídico distinto al de la Administración General de Estado que, sin menoscabo de los principios esenciales que deben presidir toda actuación administrativa (jerarquía, desconcentración y coordinación), le confiere cierta autonomía en materia presupuestaria y de gestión de personal.

La Ley encomienda a la Agencia Tributaria como misión la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero y de aquellos otros recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de la Unión Europea cuya gestión se le encomiende por Ley o Convenio.

En este sentido, despliega su actividad a través de dos líneas estratégicas fundamentales. La primera de ellas persigue de manera directa e inmediata facilitar al ciudadano el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales, ofreciéndole para ello servicios de información y asistencia. La segunda de las líneas estratégicas consiste en la detección y regularización de los incumplimientos tributarios mediante actuaciones de control que garantizan la generalidad y equidad en la contribución a las cargas públicas.

En este marco, cabe afirmar que, aunque las razones que motivaron la elaboración por la Agencia Tributaria del Plan de Prevención del Fraude Fiscal son de diversa índole, presentan como denominador común la necesidad de mejorar la eficacia en la prevención de los incumplimientos tributarios.

En primer lugar, este Plan responde a una demanda social. En los últimos años, la generalización de los servicios de ayuda a los ciudadanos en el cumplimiento de sus obligaciones y la mejora permanente de la calidad de estos servicios ha permitido que la Agencia Tributaria esté considerada como una Administración de referencia en todo el mundo en la prestación de servicios a los contribuyentes.

Ilustra esta afirmación el hecho de que, según los datos disponibles antes de la elaboración del Plan de Prevención<sup>2</sup>, es decir, en el año 2004, el 82'8 % de los ciudadanos se sentían satisfechos o muy satisfechos con el servicio prestado por la Agencia Tributaria.

Sin embargo, poco más del 42 % manifestaba su conformidad con la efectividad de las actuaciones de la propia Agencia en su lucha contra el fraude fiscal.

En definitiva, el esfuerzo realizado y los resultados obtenidos en el área de atención al ciudadano no han tenido su correspondencia en el área de control, apreciándose una insuficiente adaptación a la realidad económica y a la evolución del fraude.

<sup>1</sup> Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991

<sup>2</sup> Estudio del CIS sobre Opinión pública y política fiscal 2004.

En consecuencia, la Agencia Tributaria, en cumplimiento de los fines que se establecen en su Ley de creación, ha replanteado su estrategia de prevención y control del fraude, siendo el resultado el Plan de Prevención del Fraude Fiscal.

En segundo término, el fraude fiscal disminuye los recursos de la Hacienda Pública y condiciona, de esta manera, el nivel de calidad de los servicios públicos y de las prestaciones sociales, por lo que se entiende que la eficacia en la prevención y lucha contra el fraude fiscal constituya un objetivo prioritario.

En tercer extremo, se pretende evitar que el principio de equidad del sistema tributario sea vulnerado. Los comportamientos defraudatorios suponen una merma para los ingresos públicos, lo que afecta a la presión fiscal que soportan los contribuyentes que cumplen sus obligaciones, puesto que de otra forma no podría mantenerse el gasto público.

Finalmente, cabe señalar que el fraude distorsiona los comportamientos y genera efectos económicos negativos en la economía. Las empresas que cumplen las obligaciones tributarias deben enfrentarse a la competencia desleal de las incumplidoras. De este modo, se pone en riesgo la existencia de empresas eficientes, que generan empleo y beneficios a sus titulares y que, además, aportan recursos a la financiación de las actividades públicas, pero encuentran dificultades para competir ante empresas que se valen del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para desplazar a las primeras.

## **II. METODOLOGÍA EMPLEADA EN LA ELABORACIÓN DEL PLAN DE PREVENCIÓN**

A partir de estas premisas, debe llamarse la atención sobre la metodología que fue empleada en la elaboración del Plan de Prevención del Fraude Fiscal.

### **Fase inicial**

La fase inicial para la preparación del Plan, consistió en la identificación de puntos débiles y cuestiones estratégicas, organizativas o de coordinación susceptibles de mejora en su modelo de control. A título de ejemplo, se detectaron las siguientes debilidades:

- Problemas relacionados con la obtención y sistematización de la información de que dispone la Agencia Tributaria, que dificultan la selección de contribuyentes y las actuaciones de control.
- Ausencia de una política de comunicación externa que potencie los efectos de las actuaciones de control y que permita ganar aliados entre los ciudadanos, empresas y entidades afectadas por el fenómeno del fraude.
- El modelo organizativo y las alianzas externas de la Agencia Tributaria no han experimentado modificaciones sustanciales desde su creación, lo que ha mermado su capacidad de respuesta ante fenómenos como la deslocalización de sujetos pasivos o las operaciones con paraísos fiscales.

- Ausencia de una estrategia clara e integradora frente al fraude en la fase recaudatoria de las actuaciones de control, que consiste en el vaciamiento patrimonial de las entidades defraudadoras en el lapso temporal que transcurre durante las actuaciones de control.
- Limitaciones en los instrumentos de planificación de las actuaciones orientados, hasta este Plan, a la comprobación de un número mínimo de contribuyentes y al descubrimiento de un determinado importe de deuda, con un efecto desincentivador de las tareas de investigación más complejas.

### **Análisis de los expertos**

A partir de este diagnóstico, se identificaron más de sesenta medidas o áreas susceptibles de mejora. El Comité Permanente de Dirección de la Agencia Tributaria designó a expertos que presentaron un informe para cada una de las medidas.

Estos informes fueron sometidos a la consideración de los Departamentos y Servicios de la Agencia y, una vez ratificados por el Comité Permanente de Dirección, constituyeron el material básico para la elaboración del Plan de Prevención del Fraude.

### **Elaboración del Borrador del Plan**

A partir de los informes elaborados por los expertos se efectuaron labores de coordinación. Los más de 60 informes se sistematizaron en once bloques o ámbitos de actuación en función de la modalidad de fraude, del tipo de contribuyente afectado o del tipo de medida propuesta.

### **Información pública**

La elaboración del Plan siguió una metodología que introdujo elementos de participación social inexistentes en planes anteriores.

El borrador del Plan fue sometido durante dos meses a un trámite de información pública en el que se recibieron más de 500 sugerencias particulares y 22 informes de asociaciones profesionales, sindicatos, colegios profesionales. Todos ellos fueron objeto de análisis por la Agencia Tributaria, con el fin de enriquecer el contenido del Plan y orientarlo hacia las demandas de la sociedad en materia de prevención del fraude fiscal.

## Presentación del Plan

Finalizado este trámite de información pública, la versión definitiva del Plan de Prevención del Fraude Fiscal fue presentada tras la reunión del Consejo de Ministros que tuvo lugar el 4 de febrero de 2005. Se trata de un documento que consta de cuatro capítulos.

- El capítulo primero se dedica a la presentación del Plan.
- En el capítulo segundo se incluyen las principales líneas de actuación.
- El capítulo tercero está constituido por once ámbitos de actuación<sup>3</sup>.
- El capítulo cuarto, relativo a medidas normativas, expone de forma sistematizada las propuestas normativas cuyo estudio resulta de los aspectos desarrollados por el Plan.
- Se incluye como Anexo el calendario para la puesta en marcha de las más de trescientas medidas previstas en el Plan, con indicación de los Departamentos y Servicios de la Agencia Tributaria responsables de la ejecución de tales medidas.

## Buzón permanente de sugerencias

La apertura del Plan a la sociedad que, como se ha señalado anteriormente, constituye el aspecto más novedoso de la metodología empleada, se ha materializado a través de un buzón de sugerencias en la página Web de la Agencia [www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es). Este buzón permite a los ciudadanos formular propuestas y observaciones que son objeto de estudio continuado por la Agencia Tributaria.

## III. PRINCIPIOS DE ACTUACIÓN QUE INSPIRAN EL PLAN DE PREVENCIÓN

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal ha reorientado las actuaciones de prevención y corrección del fraude fiscal. Ha fijado los criterios básicos para la planificación de las actuaciones de comprobación e investigación de la Agencia Tributaria y ha establecido las líneas prioritarias de actuación en materia de control tributario, para lo cual contiene más de 300 medidas operativas, organizativas y normativas.

---

<sup>3</sup> El Plan contiene los siguientes ámbitos de actuación:

- 1.- Información y actuaciones preventivas.
- 2.- Alianzas Institucionales.
- 3.- Tramas organizadas de fraude al IVA e Impuestos Especiales en operaciones intracomunitarias.
- 4.- Fraude en el sector inmobiliario.
- 5.- Fraude en el comercio exterior.
- 6.- Ingeniería fiscal y fraude en el ámbito internacional.
- 7.- Análisis de los problemas detectados en el ámbito de las actividades profesionales y de las pequeñas y medianas empresas.
- 8.- Medidas complementarias para reforzar el fraude.
- 9.- Fraude en la fase recaudatoria.
- 10.- Medidas organizativas y de coordinación interna e integración funcional.
- 11.- Medidas de apoyo para la aplicación del Plan.

A través del Plan de Prevención se han optimizado las actuaciones de control no sólo para obtener un efecto recaudatorio directo, por medio de la regularización de los incumplimientos, sino también con la finalidad de generar un efecto inducido: la constatación de que los incumplimientos se descubren y se corrigen impulsará a los contribuyentes a cumplir sus obligaciones tributarias.

En este sentido, puede afirmarse que este Plan ha constituido un punto de inflexión en las actividades de control de la Agencia Tributaria, respondiendo a los siguientes principios de actuación:

- En primer lugar, destaca el carácter estratégico, fundamentalmente operativo y de aplicación inmediata del Plan.
- En segundo término, el Plan ha reforzado la investigación como método para la detección precoz del fraude.
- En tercer extremo, el cobro de las deudas derivadas de los procesos de investigación y comprobación se ha configurado como principio que debe inspirar la actuación de la Agencia Tributaria.
- Finalmente, debe tenerse en cuenta que el Plan ha provocado un cambio del modelo de control con las siguientes novedades:
  - Se refuerzan los mecanismos de integración y coordinación entre las diferentes áreas funcionales.
  - Se aproximan las actuaciones al momento del devengo de los impuestos.
  - Se pretende pasar de la mera comprobación de datos al descubrimiento de rentas y patrimonios ocultos.
  - Se incrementan los trabajos de campo, es decir, los controles presenciales en los locales y las oficinas de los obligados tributarios, frente al control en la propia sede de los órganos que desarrollan las actuaciones.

#### **IV. CARACTERÍSTICAS DEL NUEVO SISTEMA DE PLANIFICACIÓN**

Desde su constitución, la Agencia Tributaria ha adoptado un sistema de gestión basado en la dirección por objetivos. Cuenta con un órgano dedicado específicamente a funciones de planificación: el Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales.

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal ha dado lugar a una revisión integral del sistema de objetivos de la Agencia Tributaria. En efecto, se ha llevado a cabo una importante revisión de los instrumentos y criterios de planificación, con el fin de potenciar los principios de actuación que anteriormente han sido indicados:

- Reforzar la investigación y la atención prioritaria a las formas más graves y complejas de fraude.
- Favorecer el cobro de las deudas gestionadas por la Agencia Tributaria.
- Impulsar la coordinación entre las diferentes áreas funcionales.

Las premisas en las que se basa el nuevo sistema de planificación son básicamente las siguientes:

- La coherencia con la estrategia general de la Agencia;
- El aumento de la participación de los diferentes niveles de la organización en labores de planificación;
- La transparencia en la transmisión de información, tanto en la dirigida hacia la organización como en la que se traslada a la sociedad;

Sobre estas premisas, la planificación de la Agencia Tributaria reorienta en 2005 su planteamiento y formulación para dar respuesta a las directrices que se contienen en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal. Por ello, las estrategias, prioridades y medidas recogidas en el Plan de Prevención del Fraude se materializan y trasladan a la planificación y programación de actuaciones de los años 2005 y 2006.

La estructura de la planificación se basa en tres planes de carácter anual que, someramente, pueden describirse como sigue:

- a) El Plan General de Control Tributario expresa las líneas principales que desarrollarán los órganos de la Agencia Tributaria en materia de control tributario y aduanero, las áreas de riesgo en las que se concentrarán los esfuerzos de la lucha contra el fraude y la programación de actuaciones de control.  
El Plan General consta de una serie de directrices generales, unos planes parciales de control y ciertas normas de integración de estos planes parciales.
- b) El segundo instrumento de planificación, el Plan de Objetivos, comprende tanto los resultados que es necesario alcanzar en el ejercicio, expresados en unidades monetarias, como las actuaciones prioritarias que deben realizarse para alcanzar estos resultados, en el doble ámbito de la asistencia al contribuyente y del control tributario.  
Respecto de los objetivos de control tributario, destaca que la "deuda liquidada" desaparece como referente básico de medición, puesto que no refleja adecuadamente los esfuerzos realizados en la lucha contra el fraude y, además, no favorece aspectos que se consideran deseables, como las actuaciones conjuntas y coordinadas entre áreas funcionales distintas dentro de la Agencia Tributaria.  
En su lugar, el objetivo de control pasa a definirse en términos de actuaciones realizadas en cada ámbito material de la lucha contra el fraude. No obstante, el indicador "deuda liquidada" no se elimina por completo sino que es utilizado como factor de ponderación de los resultados obtenidos.
- c) Por último, el documento Compromisos de los Servicios Centrales constituye la herramienta básica de planificación anual de los Servicios Centrales de la Agencia Tributaria. En él se plasman los objetivos en términos de proyectos y compromisos con los diferentes miembros de la organización, con otras Administraciones e Instituciones y con los propios ciudadanos.



La distribución entre los distintos órganos y unidades de la Agencia Tributaria de las tareas y cometidos necesarios para alcanzar los objetivos acordados se lleva a cabo con arreglo a los criterios de carácter funcional y territorial que presiden la organización de la Agencia, y, lógicamente, conforme a los principios de eficacia, jerarquía y coordinación que, según la Constitución y las Leyes (concretamente, la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), deben regir la actuación de la Administración Pública.

## **V. LOS ÁMBITOS DE ACTUACIÓN DEL PLAN DE PREVENCIÓN**

Como anteriormente se indicó, el capítulo tercero del Plan consta de once ámbitos de actuación que pueden ser agrupados en tres apartados:

- Información, actuaciones preventivas y alianzas institucionales.
- Áreas de atención especial.
- Medidas operativas y organizativas.

Se expondrán, a continuación, medidas previstas en el Plan de Prevención cuya ejecución en los años 2005 y 2006 ha contribuido de forma significativa a la mejora de los resultados obtenidos por la Agencia Tributaria.

### **1. Información, Actuaciones Preventivas y Alianzas Institucionales.**

#### **Información para el control**

La Agencia Tributaria dispone de muy diversas fuentes de información: las declaraciones presentadas por los contribuyentes, la documentación aportada por éstos en el curso de las actuaciones de control, las declaraciones informativas relativas a operaciones con terceros, la información suministrada por otras Administraciones en virtud de convenios de colaboración, los datos captados mediante requerimientos individualizados, etc. Sin embargo, excepto por lo que se refiere a la gestión del IRPF, no ha existido una planificación coordinada de las actuaciones de obtención de información de relevancia tributaria. Ello ha dificultado el desarrollo de las actuaciones de control, para las cuales es imprescindible contar con información.

Ante la problemática descrita, la Agencia Tributaria ha elaborado un inventario que recopila toda la información de relevancia tributaria de que dispone y que ha permitido detectar duplicidades, inconsistencias y carencias. Esta medida está facilitando la planificación coordinada de las actuaciones de obtención de información, imprescindible no sólo para mejorar la selección de contribuyentes objeto de actuaciones de control sino también para aumentar la eficacia de las actuaciones que se desarrollan en las distintas áreas funcionales de la Agencia.

## **Educación tributaria**

En el ámbito de la información y actuaciones preventivas el interés en reforzar la conciencia fiscal de los ciudadanos aconseja llevar a cabo programas de educación tributaria y medidas de comunicación institucional que favorezcan el cumplimiento voluntario y disuadan de las conductas defraudatorias.

A este respecto, la ejecución del Plan de Prevención ha supuesto la consolidación de un programa de educación tributaria que incluye jornadas de puertas abiertas de las oficinas de la Agencia Tributaria y la creación de un "Portal de Educación Cívico Tributaria" en la página Web [www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es), en colaboración con el Instituto de Estudios Fiscales.

Este portal pretende ser una ayuda para la educación en valores de niños y jóvenes con el fin de contribuir al desarrollo de una ciudadanía activa y responsable. Se trata de fomentar una sólida concienciación fiscal desde la edad escolar, transmitiendo valores de responsabilidad fiscal y contrarios a las conductas defraudadoras.

El Portal ofrece un espacio para profesores, con guías didácticas que facilitan su labor pedagógica a través del portal, y un espacio para alumnos, con una aventura gráfica mediante la que recorren diversos escenarios de una ciudad. El portal cumple los criterios de accesibilidad para invidentes, sordos y personas con discapacidad motriz.

## **Suscripción de Acuerdos de Entendimiento**

El Plan de Prevención establece la necesidad de proceder a la suscripción de Acuerdos de Entendimiento con entidades representativas de sectores económicos para fomentar la colaboración social en la prevención del fraude fiscal y evitar la competencia desleal que implican los comportamientos defraudatorios.

La experiencia de otros Estados de la Unión Europea, como el Reino Unido, pone de manifiesto que estos acuerdos son especialmente eficaces para la detección de fenómenos como las tramas organizadas de fraude al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT).

A través de estos acuerdos, se crea un canal de comunicación permanente y directo entre la Agencia Tributaria y las asociaciones representativas de sectores económicos, comprometiéndose estos últimos a transmitir información a la Agencia Tributaria sobre operaciones sospechosas de fraude o a asumir un código ético o de buenas prácticas fiscales.

En concreto, se han suscrito acuerdos de entendimiento con los sectores de telefonía móvil, software informático, automoción y defensa de la marca. También se ha firmado un acuerdo de entendimiento con la Organización de Consumidores y Usuarios (OCU) para fomentar el uso de facturas.

## **Alianzas institucionales**

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal llama la atención sobre la necesidad de llevar a cabo una política de alianzas con otros órganos e instituciones para que la prevención del fraude sea efectiva.

El principal objeto de las alianzas externas, en el contexto de la prevención del fraude, es la obtención de información de relevancia tributaria, pero también existen otras motivaciones, como la formación del personal o la normalización de los sistemas de gestión y control.

Entre los convenios de colaboración que han sido firmados por la Agencia Tributaria debe mencionarse el Convenio de Colaboración con la Secretaría de Estado de Justicia. Tiene por objeto reforzar la coordinación y la colaboración entre la Agencia Tributaria y la Abogacía General del Estado estableciendo medidas adecuadas para la lucha contra el fraude fiscal cuando se aprecien indicios de delito.

Asimismo, destaca el convenio de colaboración con el Consejo General del Notariado para facilitar a las personas jurídicas y entidades sin personalidad en constitución el cumplimiento de sus obligaciones tributarias mediante mecanismos de comunicación ágiles.

Se ha establecido un procedimiento para la presentación telemática de la declaración censal de alta en representación de terceros y la asignación del Número de Identificación Fiscal provisional y, posteriormente, definitivo en el proceso de creación de entidades ante Notario.

## **2. Áreas de Atención Especial.**

Los ámbitos de actuación que constituyen la piedra angular del Plan de Prevención del Fraude Fiscal son los relativos a las tramas organizadas de fraude al IVA e Impuestos Especiales en operaciones intracomunitarias, el fraude en el sector inmobiliario, en el comercio exterior, la ingeniería fiscal y el fraude en el ámbito internacional, y el fraude en la fase recaudatoria.

- Tramas organizadas de fraude al IVA e Impuestos Especiales en operaciones intracomunitarias

Las operaciones de entrega de bienes entre empresarios de diferentes Estados de la Unión Europea tributan en el IVA con aplicación de una regulación que determina que las entregas resulten exentas en el estado de origen de los bienes, mientras que las adquisiciones resultantes de dichas entregas tributan en el estado de destino.

La desaparición de las fronteras interiores en la Unión Europea ha provocado la aparición de fraudes organizados mediante la utilización de sociedades instrumentales que tienen como finalidad la defraudación de cuotas del Impuesto que han sido formalmente repercutidas, pero no ingresadas.

Este tipo de fraude se manifiesta con intensidad en ciertos sectores económicos como el de bebidas alcohólicas, automóviles de ocasión, informática, telefonía móvil y oro y metales preciosos.

Las tramas constituyen una tipología de fraude que resulta extraordinariamente compleja. En su detección se ven involucradas varias áreas funcionales de la Agencia Tributaria, del Ministerio Fiscal y del Poder Judicial. Pero el problema no afecta sólo a la Administración española, sino que alcanza a todos los Estados Miembros de la Unión Europea, dentro de un impuesto con un gran nivel de armonización.

La ejecución del Plan de Prevención ha dado lugar a una estrategia única y centralizada para combatir las tramas que ha exigido la coordinación de todas las áreas de la Agencia. A tal fin, se ha elaborado un protocolo sobre las actuaciones a realizar cuando se detecta una trama.

También se ha diseñado una nueva base de datos para disponer de información sistematizada acerca de los implicados en tramas y para el intercambio directo de información internacional.

Se han mantenido reuniones con países miembros de la Unión Europea y se ha acordado la participación plena de España en un proyecto denominado EUROCANET, por medio del cual se ha creado una red especial de intercambio de información entre unidades especializadas en la lucha contra el fraude mediante tramas con base en la información obtenida del seguimiento puntual y sistemático sobre un número determinado de operadores propuesto por cada estado participante.

De forma paralela, se han creado unidades especializadas de investigación en todas las Delegaciones Especiales de la Agencia Tributaria en las que más de cuatrocientos funcionarios se dedican a la investigación y desmantelamiento de tramas de fraude.

A estas medidas, se ha unido la revisión de los criterios para el control de riesgos en el acceso al Registro de Operadores Intracomunitarios. El control de este Registro es un elemento preventivo de crucial importancia en la lucha contra las tramas, ya que el acceso a este Registro es uno de los requisitos para efectuar operaciones intracomunitarias que se benefician de exenciones. Por ello, controlar el acceso de sociedades a este Registro significa impedir que puedan formar parte de una trama.

Como actuación específicamente dirigida a las tramas de fraude en el IEDMT se ha introducido la comprobación del valor declarado como requisito previo a la matriculación, de forma que en aquellos supuestos en que se declara un valor significativamente inferior al de mercado se produce la suspensión de la matriculación y el requerimiento al solicitante para que presente declaración complementaria adecuada al valor de mercado.

Con el fin de efectuar un control previo a la matriculación de vehículos, en mayo de 2005, se alcanzó un acuerdo entre la Agencia Tributaria y la Dirección General de Tráfico. Este acuerdo estableció un procedimiento para impedir que, a través de sociedades falsas, se matricularan vehículos declarando en las autoliquidaciones bases imponibles por importes irrisorios.

Asimismo, destaca un nuevo sistema de gestión del IEDMT que se basa en la obtención de información para facilitar las labores de control. En este sentido, debe señalarse que desde el 1 de enero de 2006 es obligatoria la presentación telemática de las declaraciones de este impuesto, lo que permite obtener de forma inmediata información sobre el contenido de las declaraciones y, en consecuencia, facilitar la comunicación con la Dirección General de Tráfico a efectos de la posible suspensión de la matriculación cuando el valor declarado se separa del de mercado.

Para facilitar la puesta en marcha de esta medida, la Agencia Tributaria está firmando convenios de colaboración con las principales asociaciones del sector del automóvil para que los concesionarios puedan presentar telemáticamente las declaraciones-liquidaciones en representación de sus clientes.

#### ● **Fraude en el sector inmobiliario**

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal dedica uno de los ámbitos de actuación al fraude en este sector con el fin de diseñar un plan integral de control del cumplimiento de las obligaciones derivadas de la tenencia, uso, disfrute y transmisión de inmuebles, cuyo enfoque es eminentemente operativo.

En este sector económico se desarrollan un conjunto de actividades de promoción, y explotación de los inmuebles, en las que intervienen diversos agentes. En sentido amplio, puede decirse que forman parte del sector inmobiliario las siguientes actividades: promoción inmobiliaria de terrenos y de edificaciones, servicios relativos a la propiedad inmobiliaria, alquiler de viviendas, locales e inmuebles rústicos, y construcción. Además, hay que añadir los servicios prestados por determinados profesionales, como arquitectos y agentes de la propiedad, y las actividades desarrolladas por los particulares que invierten en bienes inmuebles o los arriendan y que también tienen un papel activo en este mercado.

En este contexto, los comportamientos defraudatorios consisten, esencialmente, en la ocultación de la titularidad de los bienes o de la intervención del operador económico en determinadas fases del proceso urbanístico; en la declaración de las transmisiones por valores inferiores a los reales y en la ocultación de la explotación de los inmuebles, básicamente de arrendamientos de viviendas.

Para atender a la problemática específica que presenta el fraude inmobiliario, la ejecución del Plan de Prevención del Fraude Fiscal ha dado lugar a un nuevo modelo de control basado en las siguientes medidas

El punto de partida ha consistido en la explotación de la información disponible para llevar a cabo una adecuada planificación de las actuaciones de control. A tal fin, se ha estructurado toda la información relativa a bienes inmuebles.

Se trata de una de las medidas más importantes y con mayor trascendencia, que ha supuesto la sistematización de la información disponible en las bases de datos fiscales y ha concluido con el diseño y el desarrollo de la "consulta inmobiliaria", que permite conocer las sucesivas transmisiones de los inmuebles y quiénes han sido las personas que han intervenido en dichas transmisiones.

Asimismo, se ha elaborado un sistema normalizado para la captación de la información inmobiliaria con una nueva estructura y sistemática. El acopio de información se realiza desde el inicio del proceso de gestión urbanística, superando la situación anterior centrada en la fase final de entrega de los inmuebles. Como consecuencia de esta nueva metodología de trabajo se han realizado requerimientos de información a las Juntas de Compensación, Colegios de Arquitectos, etc. Se trata de una actuación esencial debido a las plusvalías que se generan como consecuencia de las recalificaciones de terrenos.

No obstante, la medida esencial para hacer frente al fraude en el sector inmobiliario ha consistido en una planificación integral de las actuaciones de control, ya que los planeamientos urbanísticos deben ser objeto de seguimiento desde el momento en que se inicia el largo proceso hasta que se produce la transmisión de las edificaciones. Asimismo, se está impulsando la realización de inspecciones verticales que se configuran como actuaciones coordinadas y simultáneas acerca de empresas del sector relacionadas.

Para potenciar el control se ha creado una unidad específica con este cometido en la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF) y se están creando Unidades de Investigación Inmobiliaria en todas las Delegaciones Especiales de la Agencia Tributaria, dedicadas a la captación y análisis de la información.

Finalmente, cabe señalar que, al objeto de mejorar el control de los rendimientos de capital inmobiliario, destaca el establecimiento de la obligación de consignar en la declaración del IRPF los datos identificativos del inmueble declarado como domicilio habitual, mediante la consignación del número de referencia catastral, señalando, además, si la vivienda es alquilada o si es utilizada por su propietario.

- **Fraude en el comercio exterior**

El ámbito del Plan de Prevención del Fraude Fiscal relativo al comercio exterior se refiere a la gestión y control del sistema aduanero, a la persecución del contrabando y al blanqueo de capitales. Asimismo, se abordan fraudes de gravedad e incidencia reciente en comercio exterior y blanqueo de capitales derivado de actividades de narcotráfico.

Debe tenerse en cuenta que el fraude en el comercio exterior reviste importancia por tratarse de una tipología de fraude con incidencia social. La percepción por los ciudadanos del fraude se encuentra condicionada por la existencia de actividades de economía sumergida, en el sentido de que, si no existe una actuación inmediata por parte de la Administración Tributaria, puede generarse, como efecto inducido, un mayor incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Las medidas derivadas del Plan de Prevención del Fraude Fiscal se dirigen a la detección de casos de pago mediante exportaciones de remesas de drogas introducidas en España o al descubrimiento de adquisiciones de residencias por narcotraficantes mediante sociedades interpuestas, en los que el tráfico de estupefacientes va unido a un delito de blanqueo de capitales. El principal mecanismo de control es la investigación de exportaciones a países originarios de remesas de droga por empresas con inconsistencias entre su volumen de exportación y sus ingresos comerciales, con apoyo en aplicaciones informáticas basadas en técnicas estadísticas y en la información proporcionada por la Guardia Civil sobre matrículas de vehículos sospechosos, especialmente en el tráfico con África. Se apunta también la importancia de hacer un seguimiento a los atestados del Servicio de Vigilancia Aduanera y a las condenas judiciales por narcotráfico.

Se considera, además, que la Agencia Tributaria debe adoptar un papel activo en la lucha contra la economía sumergida derivada de las falsificaciones de marca y de operaciones de contrabando de máquinas duplicadoras de discos compactos, mediante el establecimiento de filtros específicos en las Aduanas para importaciones con alto riesgo de estar unidas a ese tipo de operaciones, y la realización de actuaciones de campo en determinados polígonos industriales, a partir de la información disponible sobre posibles áreas geográficas con concentración de actividades económicas no declaradas.

- **Ingeniería fiscal y fraude en el ámbito internacional**

La prevención del fraude debe hacer frente a la evolución que se ha ido produciendo en la conducta de los defraudadores que, en muchos casos, han pasado de actuar mediante formas de fraude elementales y poco elaboradas a conductas elusivas cada vez más sofisticadas, definidas habitualmente como ingeniería fiscal o planificación fiscal abusiva.

La implantación por la Agencia Tributaria de procedimientos de control informatizados, con utilización sistemática de la información en su poder, ha influido en este cambio en los comportamientos defraudatorios, puesto que los incumplimientos y fraudes menos complejos y sofisticados son detectados y regularizados cada vez con mayor facilidad.

La internacionalización de la economía ha generalizado la realización de operaciones con paraísos fiscales y con territorios de baja tributación como consecuencia de estas fórmulas de planificación fiscal abusiva. La Agencia

Tributaria debe afrontar este hecho tanto con modificaciones normativas como con otras de carácter organizativo y procedimental, a lo que debe añadirse, de nuevo, un incremento en la cooperación y los intercambios de información entre los diversos Estados.

En relación con los territorios denominados paraísos fiscales, las medidas aprobadas por el Plan van dirigidas, como en el caso de las tramas organizadas de fraude en el IVA, a centralizar en un único órgano las funciones de coordinación de las actuaciones de prevención del fraude fiscal internacional. Se añade la conveniencia de efectuar un control sistemático de la aplicación de las normas antiparaísos fiscales, con chequeos normalizados a los obligados inspeccionados que desarrollen actividades internacionales, así como la ejecución de planes especiales de inspección sobre entidades residentes en paraísos fiscales que obtengan rentas en territorio español.

Otras medidas susceptibles de estudio pueden implicar endurecimientos normativos que dificulten la libertad de actuación de estas entidades, fijándose presunciones de residencia fiscal en España cuando concurren activos significativos en nuestro país, estableciéndose la obtención obligatoria de un Número de Identificación Fiscal español cuando se opere en nuestro territorio o agravando la fiscalidad sobre las rentas obtenidas en paraísos fiscales, mediante tipos positivos más elevados.

Con independencia de los territorios definidos como paraísos fiscales, existen países con estatutos singulares de imposición y regímenes fiscales preferenciales en los que la tributación real y la opacidad son similares a las de los propios paraísos fiscales. El uso de estos territorios de baja tributación es cada vez más frecuente en los casos más sofisticados de planificación fiscal internacional, en los que las sociedades interpuestas o conductoras de rentas desde o hacia el exterior se ubican normalmente en estos territorios de baja tributación, reservándose los paraísos fiscales como sedes de las sociedades base de las cadenas diseñadas para la elusión fiscal.

Las medidas para luchar contra estas planificaciones fiscales abusivas con incidencia fiscal en España son, en parte, coincidentes con las arriba indicadas contra los paraísos fiscales (Coordinación de las actuaciones por la ONIF, levantamiento de la opacidad informativa, adopción de medidas legislativas endurecedoras del control fiscal y de la tributación), pero existen otras específicas, que van dirigidas tanto a la realización de controles sistemáticos para comprobar la correcta aplicación de las medidas antiabuso previstas en los convenios suscritos con otros Estados como a la posible aplicación de la cláusula de beneficiario efectivo prevista en los convenios bilaterales.

Por lo que se refiere al incremento de la cooperación internacional, previsto específicamente en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, es preciso tomar en consideración que los retos a los que se enfrentan las Administraciones Tributarias son consecuencia directa de la internacionalización de la economía y las nuevas tecnologías que permiten superar los condicionamientos geográficos.



La eliminación de sistemas de control para favorecer los intercambios internacionales ha generado nuevas formas de evasión y fraude frente a las cuales las Administraciones son incapaces de responder con sus propios medios, por lo que resulta imprescindible la colaboración entre Administraciones y el impulso de la suscripción de acuerdos para el intercambio de información.

Dentro del marco de la Unión Europea se plantean problemas desde el punto de vista de los operadores económicos que actúan en varios Estados Miembros, puesto que las Administraciones tributarias ostentan competencias únicamente dentro de su propio territorio.

La eliminación de sistemas de control para favorecer los intercambios intracomunitarios ha hecho aparecer nuevas formas de evasión y fraude a las cuales las Administraciones nacionales son incapaces de responder con sus propios medios por lo que resulta imprescindible la colaboración entre las Administraciones de los Estados Miembros.

El intercambio de información constituye un instrumento eficaz, que permite a las Administraciones tributarias aplicar los sistemas tributarios nacionales con base en el principio de imposición de la renta mundial, según la residencia del contribuyente. La firma de acuerdos de intercambio de información, como el suscrito entre Argentina y España<sup>4</sup> o, más recientemente, entre Chile y España<sup>5</sup>, debe considerarse prioritaria para la prevención y corrección de comportamientos defraudatorios.

En materia aduanera la coordinación queda facilitada por la existencia de prácticas comunes y acuerdos vinculados a las exigencias del comercio internacional. No obstante, subsisten problemas que exigen compartir información relevante para el control.

En materia de impuestos indirectos (IVA y accisas) es preciso diseñar y desarrollar los mecanismos adecuados. En el ámbito de la Unión Europea se han ido adaptando los instrumentos jurídicos que permiten el intercambio de información, buscando su ampliación a nuevas materias y promoviendo los contactos horizontales, se han modificado también los instrumentos jurídicos en materia de recaudación y se han desarrollado sistemas electrónicos de intercambio de información. Paralelamente, se ha continuado con los programas de cooperación internacional para facilitar e incrementar los contactos y la actuación conjunta entre las Administraciones de los diferentes Estados Miembros, como los programas FISCALIS<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> "Acuerdo de intercambio de información tributaria Argentina-España", firmado el 6 de mayo de 2004.

<sup>5</sup> "Acuerdo administrativo entre las autoridades de España y Chile en materia de intercambio de información y asistencia mutua", de 3 de abril de 2004.

<sup>6</sup> Programa de la Comisión Europea con el que se financia la infraestructura de telecomunicaciones para el intercambio de información y determinadas acciones conjuntas de los Estado Miembros.

En el ámbito de la OCDE, el interés en la prevención y control del fraude fiscal se ha reflejado a través de la creación de un área de trabajo en el Foro de Administración Tributaria que está dando atención prioritaria al intercambio de experiencias en esta materia. Sus objetivos se dirigen también al fomento de la transparencia y el intercambio de información entre sus miembros, así como a la adopción de medidas contra el fraude a través de paraísos fiscales y de prácticas tributarias nocivas.

Finalmente, cabe señalar que el Plan de Prevención del Fraude Fiscal contempla específicamente el apoyo al esfuerzo de otras organizaciones como el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) o la Organización Mundial de Aduanas (OMA) para contribuir a la prevención del fraude a nivel internacional.

- **Fraude en la fase recaudatoria**

La prevención del fraude no resulta plenamente eficaz si el proceso de regularización de deudas no culmina con el ingreso de las deudas descubiertas.

Por ello, el Plan de Prevención del Fraude Fiscal establece un objetivo que debe guiar las actuaciones de recaudación, que consiste en completar el proceso de prevención del fraude iniciado por las áreas liquidadoras mediante una adecuada gestión recaudatoria de las deudas liquidadas.

En este sentido, las medidas previstas en el Plan van encaminadas al reforzamiento de las actuaciones frente a los fraudes específicos que se producen en esta fase de recaudación de las deudas, a la mejora de los procedimientos y al diseño de estrategias recaudatorias en relación con los diferentes planes de actuación abordados por los órganos liquidadores en ejecución de este Plan.

En particular, destaca el incremento del número de medidas cautelares adoptadas cuando se ponen de manifiesto indicios que permiten prever una intención de vaciamiento del patrimonio de los obligados tributarios o cualquier otro tipo de comportamiento que pueda poner en peligro el cobro de las deudas, respetando, en todo caso, el principio de proporcionalidad.

En efecto, la existencia de un lapso de tiempo prolongado entre el inicio de las actuaciones por los órganos de comprobación y la aplicación de medidas tendentes a recaudar las deudas tributarias derivadas de los incumplimientos que en las referidas actuaciones se pongan de manifiesto puede perjudicar el cobro de dichas deudas.

El tiempo transcurrido, que es, en sí mismo, una necesidad derivada de los procedimientos para la aplicación de los tributos y que constituyen la garantía esencial para los obligados tributarios, puede ser maliciosamente aprovechado por los defraudadores, para evitar la responsabilidad patrimonial sobre las deudas que puedan derivarse.

Cada vez es mas frecuente que los contribuyentes sometidos a comprobación realicen actuaciones para impedir el cobro de la deuda: vaciamiento patrimonial, interposición de personas o entidades insolventes para dificultar las derivaciones de responsabilidad, etc.

Si bien estos comportamientos son difíciles de evitar o, en su caso, anular, sí es cierto que una anticipación de las actuaciones de los órganos de recaudación incluso con anterioridad a la generación de la deuda tributaria que se pueda derivar de las actuaciones de control, puede neutralizar o al menos mitigar los efectos que el obligado tributario pretende alcanzar.

En esta línea, el Plan de Prevención del Fraude Fiscal plantea la necesidad de explorar nuevas formas de organización de las funciones de liquidación y recaudación como vía para incrementar la eficiencia en la recuperación de la deuda liquidada por la Inspección.

En este marco debe significarse la creación de unidades conjuntas en las áreas de inspección y de recaudación para la realización de actuaciones coordinadas que han demostrado un incremento de la eficiencia en la recuperación de las deudas que liquidan los órganos de inspección.

Las líneas básicas de estas actuaciones son las siguientes:

- Se establecen una serie de mecanismos de coordinación que se basan en la anticipación de la función recaudatoria, haciendo coincidir dicha función con la propia sustanciación de las actuaciones del procedimiento inspector.
- Con esta anticipación se pretenden detectar aquellos expedientes que nacen, ya en fase de liquidación, con un riesgo recaudatorio elevado, para hacer incidir en ellos todos los mecanismos que el ordenamiento atribuye a la Hacienda para asegurar patrimonialmente la deuda que surge en el proceso de liquidación, tales como la adopción de medidas cautelares sobre personas o entidades que puedan resultar obligadas al pago de la deuda tributaria, o el inicio de expediente de derivación de responsabilidad.
- Se potencian las funciones preventivas respecto de posibles deslocalizaciones patrimoniales, sometiendo a vigilancia patrimonial los expedientes de mayor riesgo y exteriorizando la presencia de los funcionarios de recaudación, cuando se entienda procedente, durante el procedimiento inspector.
- Se intensifica el intercambio recíproco de información entre los órganos de inspección y de recaudación, en la medida en que ésta sea relevante para el desarrollo tanto de la función investigadora y de liquidación como para la posterior función recaudatoria.
- Finalmente, esta anticipación de la intervención de los órganos de recaudación con anterioridad a la propia generación de la deuda debe servir para fomentar la función de asistencia y asesoramiento al propio obligado tributario sobre las formas y plazos de pago de la deuda que pueda derivarse, y sobre cualquier otra circunstancia que pueda afectar a la gestión recaudatoria de la deuda.

Los resultados obtenidos ponen de manifiesto que la introducción de estas nuevas fórmulas de trabajo, que suponen romper con la estanqueidad con que se actúa entre órganos con distintas funciones, dan lugar a mejoras significativas en la gestión recaudatoria frente a este tipo de contribuyentes.

### **3. Medidas Operativas y Organizativas.**

La reorientación de las actuaciones de control a la prevención del fraude se ha visto acompañada de una serie de medidas organizativas con el fin de aumentar la eficacia y eficiencia de las actuaciones de la Agencia Tributaria.

Por su novedad y trascendencia, debe hacerse referencia a la creación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes<sup>7</sup>, que entró en funcionamiento el pasado 1 de enero.

Las entidades cuyo volumen de operaciones supere los cien millones de euros o cuyo volumen de registros de información remitidos a la Administración Tributaria supere los diez mil quedan adscritas a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Otros sujetos pasivos pueden ser adscritos a esta Delegación Central mediante Resolución del Director del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales si concurren determinadas circunstancias (ejercer actividades en todo el territorio nacional, presentar una posición destacada en un sector económico o realizar operaciones de especial complejidad)

Ambos grupos de entidades tienen una gran incidencia recaudatoria. Su aportación a la Hacienda Pública ha representado en 2005 un 64% del total de los ingresos tributarios gestionados por la Agencia Tributaria, excluyendo los ingresos por derechos arancelarios e impuestos indirectos liquidados en las Aduanas.

La Delegación Central ejerce, respecto de los contribuyentes adscritos a la misma, todas las competencias y funciones propias de la Agencia Tributaria para la aplicación del sistema estatal y aduanero; engloba de esta forma las labores de gestión, inspección y recaudación exceptuando, por razones de operatividad, las funciones de gestión aduanera y de gestión de los Impuestos Especiales.

Se trata, en consecuencia, de aumentar la eficacia y la equidad en el tratamiento de grandes contribuyentes, mediante una mayor integración entre los controles inspectores de las áreas de inspección y de aduanas, reforzándose a su vez la coordinación entre las áreas liquidadoras y las de recaudación. La creación de la Delegación Central pretende que ya desde el inicio de la comprobación tributaria las actuaciones se dirijan no sólo a regularizar el incumplimiento fiscal, sino también a asegurar el cobro efectivo de las posibles deudas liquidadas.

<sup>7</sup> Orden EHA/3230/2005, de 13 de octubre y Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la AEAT.

También cabe apuntar otro de tipo de medidas organizativas previstas en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, como la creación de la Subdirección de Tecnologías de Análisis de la Información e Investigación del Fraude en el Departamento de Informática Tributaria, con el fin de apoyar la prevención del fraude mediante la aplicación de las nuevas tecnologías a los procedimientos de investigación.

El Plan de Prevención prevé además, la redefinición de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, para que actúe como unidad de inteligencia fiscal. Por ello, se está estudiando su posible configuración como unidad que, mediante la utilización de aplicaciones informáticas basadas en las nuevas tecnologías, desarrolle técnicas especializadas en la detección y planificación del fraude con el fin de detectar los nuevos comportamientos defraudatorios y actuar frente a ellos de forma inmediata.

## **VI. LEY DE MEDIDAS PARA LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL**

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal contiene un capítulo relativo a medidas normativas, en el que se enuncian algunas propuestas normativas cuyo estudio resulta de los ámbitos de actuación del Plan.

La Agencia Tributaria elaboró, posteriormente, una serie de propuestas que fueron incluidas en el Anteproyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, aprobado por el Consejo de Ministros el 30 de diciembre de 2005.

Tras el trámite de información pública, el 10 de marzo de 2006 el Consejo de Ministros aprobó el Proyecto de Ley de referencia que está siendo objeto de la correspondiente tramitación parlamentaria.

Las medidas incluidas en este Proyecto de Ley pueden agruparse en tres categorías: medidas que tienen por objeto potenciar la actuación de los órganos de control, medidas para mejorar la información de que se dispone, lo que permitirá mejorar la eficiencia en la detección del fraude, y medidas que persiguen garantizar de forma más eficaz el cobro efectivo de las deudas tributarias.

En cuanto al contenido del Proyecto de Ley cabe distinguir medidas relativas a los siguientes ámbitos:

- Tramas de fraude al IVA.
- Sector inmobiliario.
- Paraísos Fiscales.
- Operaciones vinculadas.
- Medidas en materia recaudatoria.

Con relación a las tramas de fraude al IVA, se contempla, en consonancia con lo ya establecido por otros países de la Unión Europea como Holanda, Reino Unido o Alemania, que pueda exigirse responsabilidad subsidiaria por el IVA no ingresado a las empresas que realicen adquisiciones de mercancías a entidades pertenecientes a tramas de fraude en IVA.

Esta medida se contempla para aquellas empresas que debieran razonablemente presumir que han adquirido mercancías a entidades que no van a ingresar el IVA repercutido y que por ello han obtenido un beneficio extraordinario derivado del impago de impuestos.

Este supuesto está previsto para aquellas empresas que se dedican habitualmente a comercialización de ciertos bienes, que por tanto conocen perfectamente esos productos y que, sin embargo, en algunos casos puedan adquirir esas mercancías a empresas pertenecientes a tramas de fraude de IVA, obteniendo un beneficio de ello al pagar precios notoriamente anómalos para ese tipo de bienes.

Asimismo se prevé que, cuando se aprecien indicios de delito fiscal, se remitirá el expediente al Ministerio Fiscal sin trámite de audiencia previa al interesado evitando de este modo poner en riesgo determinadas investigaciones.

Finalmente, se establece la revocación del NIF a sociedades o entidades ficticias o inactivas de suerte que se impida efectuar en los registros públicos y la realización de movimientos en sus cuentas mientras no se le rehabilite el NIF u obtenga otro nuevo.

Por lo que respecta al sector inmobiliario, con la finalidad de conocer con precisión los datos de las transacciones inmobiliarias y para evitar la utilización de dinero negro en las operaciones de compraventa inmobiliaria, se establece la obligación de incluir en la escritura pública los medios de pago utilizados en la compra de un inmueble y el NIF de los que intervienen para poder inscribirla en el Registro de la Propiedad.

Por otra parte, para detectar la existencia de arrendamientos no declarados y verificar si determinados inmuebles están o no ocupados se exigirá que los contratos de arrendamiento y de suministro de energía eléctrica incluyan la referencia catastral.

Otro apartado de esta Ley se dedica a los paraísos fiscales. En este sentido, se presumirán residentes en España las entidades radicadas en paraísos fiscales cuando tengan en España su actividad o sus bienes y derechos principales consiguiendo que tributen en España aquellas entidades que tienen sus activos o su actividad aquí, pero que han llevado su domicilio a un paraíso fiscal para no pagar impuestos.

Para evitar perjuicios indebidos se admite la prueba en contrario, es decir, la prueba de que la entidad se ha constituido por motivos económicos válidos en el paraíso fiscal y efectivamente se gestiona desde allí.

Además, y en este mismo contexto se refuerzan los mecanismos para asegurar el cobro de las deudas de los residentes en paraísos fiscales.

Entre las novedades del Proyecto también debe destacarse el tratamiento que se da a las operaciones vinculadas para adaptar la normativa española a los métodos de valoración y a las exigencias de documentación adoptadas por numerosos países en el marco de las recomendaciones de la OCDE, con la finalidad de garantizar que los valores y precios declarados en operaciones vinculadas sean los precios de mercado.

Para ello se cambia el sistema de valoración de operaciones vinculadas (por ejemplo, las realizadas entre empresas del mismo grupo) para garantizar que los valores declarados se aproximen a los reales. El fin perseguido es, en consecuencia, evitar que mediante el uso de precios distintos de los precios normales de mercado, se transfieran rentas de una entidad a otra para disminuir o diferir su tributación.

Finalmente, y por lo que respecta a las medidas previstas en materia recaudatoria se prevé que cuando se utilicen sociedades interpuestas para eludir el pago de las obligaciones tributarias, la Administración podrá exigir directamente la responsabilidad tributaria a quien tenga el control efectivo de las sociedades defraudadoras.

Con esta medida, cuando se detecten situaciones abusivas y fraudulentas para eludir el pago de las obligaciones fiscales, la Administración tributaria no tendrá que recurrir a la vía judicial para descubrir y actuar sobre quien está realmente detrás de las sociedades interpuestas. De esta forma, se articulará un mecanismo muy eficaz para luchar contra las estrategias de fraude en fase recaudatoria que emplean sociedades interpuestas y otros mecanismos defraudatorios para eludir su responsabilidad frente a la Hacienda Pública.

## **CONCLUSIÓN**

La complejidad de las relaciones económicas en un mundo globalizado y sometido a continuas transformaciones ha propiciado la aparición de importantes mecanismos de defraudación. En este contexto, los retos a los que se enfrentan las Administraciones tributarias son necesariamente los siguientes.

- La asistencia e información a los ciudadanos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Se trata de minimizar los costes indirectos asociados al cumplimiento. Pero también se pretende prevenir comportamientos defraudatorios al facilitar a los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones.
- La colaboración entre Administraciones tributarias en el marco de la cooperación internacional. El intercambio de información, en todas sus modalidades, es uno de los principales instrumentos para el control y prevención del fraude, de tal forma que los acuerdos sobre esta materia constituyen un elemento indispensable para la asistencia mutua de las Administraciones tributarias.

- El fomento de la utilización de las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación. En particular, las nuevas tecnologías contribuyen a la obtención de información, a la sistematización de la información disponible, a la confección de herramientas de selección basadas en análisis de riesgos y al desarrollo de técnicas que permiten la detección temprana de comportamientos defraudatorios para actuar frente a ellos de forma inmediata.
- La transparencia en los resultados y en la información sobre la actividad que se haya desarrollado. Por una parte, ofrecer al ciudadano información institucional sobre los objetivos y resultados de la gestión provoca un efecto inducido: la constatación de que los incumplimientos se descubren y se corrigen impulsará a los contribuyentes a cumplir sus obligaciones tributarias. Por otra, la transparencia permite someter la actividad de la Administración tributaria a los controles que la sociedad ha establecido a través de sus órganos de representación y contribuir así a la consecución de un sector público eficiente.

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal constituye la manifestación del compromiso asumido por la Agencia Tributaria para hacer frente a los retos que han sido descritos. Se configura como un documento estratégico de planificación, que tiene por objeto la prevención y lucha contra el fraude para garantizar, de esta manera, la generalidad y equidad en la aplicación del sistema tributario y del aduanero.

En este Plan se articula un importante refuerzo de la investigación, que se proyecta en especial sobre determinados sectores de la actividad económica y sobre formas especialmente graves de defraudación. Asimismo, se consolida la información y asistencia a los ciudadanos, se prevé la utilización de nuevas tecnologías, se refuerzan alianzas institucionales y se contemplan modificaciones organizativas necesarias para un cumplimiento eficaz y eficiente de los objetivos encomendados a la Agencia Tributaria.



# **NORMAS Y MECANISMOS PARA EL COMBATE A LA EVASIÓN TRIBUTARIA: PLAN EVASIÓN CERO**

*Noel González*  
*Intendente Nacional de Tributos Internos*  
*Servicio Nacional Integrado de*  
*Administración Aduanera y Tributaria - SENIAT*  
*(Venezuela)*

## Presentación

### I. Plan Evasión Cero

#### A. Concepto del Plan

#### B. Componentes del Plan Evasión Cero

1. Lucha contra la evasión tributaria y el fraude fiscal
2. La automatización y la modernización del servicio en las aduanas
3. Mejora del servicio de recaudación
4. Asistencia al contribuyente, cultura tributaria e imagen institucional
5. Administración de la política de incentivos tributarios
6. Convenios de doble tributación y presencia internacional del SENIAT
7. Adecuación de la infraestructura física
8. Inversión en tecnología de información y telecomunicaciones

### II. Efectos del Plan Evasión Cero Sobre la Recaudación

### III. Aplicación del Plan Evasión Cero en el Ejercicio Fiscal 2005.

## **PRESENTACIÓN**

Nos corresponde en esta oportunidad de la 39ª Asamblea General del CIAT, cuyo tema central es el "Rol de la Administración Tributaria en la Sociedad", exponer el tópico relativo a las "Normas y mecanismos para el combate a la evasión tributaria".

En la introducción al tema que nos toca presentar, contenida en el programa de esta Asamblea General, se expresa que el objetivo de la mejora y el mantenimiento de los niveles adecuados de las obligaciones tributarias requieren la convergencia de dos condiciones necesarias. Estas condiciones son la actitud de acatamiento por parte de los contribuyentes y la integridad de los funcionarios de la administración. También se menciona en esa introducción, la necesidad de las administraciones de implementar normas y mecanismos para combatir la evasión dirigidas a sectores con elevada propensión al incumplimiento, o ante coyunturas desfavorables, asociadas a problemas de control.

En ese contexto desarrollaremos el presente tema. En Venezuela, en el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT, desde mediados del año 2003 hemos establecido los lineamientos centrales de la gestión aduanera y tributaria, a través de la definición y construcción incremental del Plan Evasión Cero.

En este documento presentamos una visión de conjunto de los componentes principales del Plan y las acciones aplicadas dentro de la estrategia adoptada, en función de la reducción de la evasión y la mejora del cumplimiento voluntario. La presentación tiene la siguiente estructura: I: Plan Evasión Cero: Concepto y componentes. Esta parte la integran los siguientes elementos: 1.- Lucha contra la evasión tributaria y el fraude fiscal. 2.- La automatización y la modernización del servicio en las aduanas. 3.- Mejora del servicio de recaudación. 4.- Asistencia al contribuyente, cultura tributaria e imagen institucional. 5.- Administración de la política de incentivos tributarios. 6.- Convenios de doble tributación y presencia internacional del SENIAT. 7.- Adecuación de la infraestructura física. 8.- Inversión en tecnología de información y telecomunicaciones. II.- Efectos del Plan Evasión Cero sobre la recaudación. III.- Aplicación del Plan Evasión Cero en el ejercicio fiscal 2005.

## **I. PLAN EVASIÓN CERO**

### **A. Concepto del Plan**

La acción del SENIAT se desarrolla en el marco del Plan Evasión Cero, conceptualizado como una visión integral de gestión y como lineamiento estratégico central de la administración tributaria y aduanera, el cual define de manera explícita la cuantificación del objetivo que persigue: La evasión debe ser cero. En la práctica este plan ha permitido disminuir la evasión tributaria, aumentar la recaudación e inducir la mejora progresiva en el cumplimiento voluntario del contribuyente en el pago de sus tributos; así como reducir el contrabando, los ilícitos en las aduanas y otros actos de corrupción.

El Plan Evasión Cero constituye una estrategia tendiente a incrementar y reforzar el control fiscal sobre sectores económicos con altos niveles de evasión. En su componente de fiscalización el Plan se concreta mediante la aplicación sistemática de acciones contundentes en las distintas regiones del país. Son acciones apegadas al Código Orgánico Tributario y a las leyes tributarias y aduaneras venezolanas que han demostrado su eficacia a través de los resultados positivos sobre la recaudación tributaria de origen no petrolero y sobre la conducta de los contribuyentes.

Entre los resultados de la aplicación del Plan Evasión Cero está la generación de las condiciones que sustentaron la importante disposición del Ejecutivo Nacional de reducir la alícuota del IVA de 16% a 15% y la consecuente reforma parcial a la Ley de Impuesto al Valor Agregado a partir del 1° de septiembre del año 2004. Así como la eliminación del Impuesto a los Activos Empresariales. Ambas medidas simplifican el sistema tributario y constituyen un estímulo al sector productivo.

Los resultados de la gestión del SENIAT del ejercicio 2004, su impacto favorable sobre el ingreso tributario de origen no petrolero y el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, son producto del conjunto de acciones que constituyen los componentes del Plan Evasión Cero. Entre las acciones cumplidas figuran las siguientes:

### **B. Componentes del Plan Evasión Cero**

#### **1. Lucha contra la evasión tributaria y el fraude fiscal**

- Durante la gestión tributaria del año 2004 se visitaron 23.026 contribuyentes en operativos de control fiscal y divulgación tributaria, a nivel nacional y regional. En estas acciones se detectaron ilícitos tributarios por incumplimiento de deberes formales relativos a declaraciones de impuestos omisas y extemporáneas, emisión de facturas que no se ajustan a las disposiciones legales, faltas relacionadas con la teneduría de los libros especiales establecidos en la ley, así como la no exhibición en lugares visibles del Registro de Información Fiscal (RIF) y de la declaración del Impuesto Sobre La Renta.

La porción de contribuyentes visitados y sancionados, producto de los operativos realizados, se presenta de manera detallada en la siguiente tabla:

**Plan Evasión Cero: Ejercicio 2004**  
**Contribuyentes visitados y sancionados**  
**Distribución por regiones**

Región	Contribuyentes			Número de fiscales actuantes	% de clausuras
	Visitados	Clausurados	Sanción pecuniaria		
Capital	2.689	2.025	2.063	203	75,31
Contr. Espec.	202	134	165	158	66,34
Central	2.169	992	1.019	124	45,74
Centro Occid.	1.318	406	665	79	30,80
Los Andes	3.362	337	2.112	81	10,02
Los Llanos	2.874	333	1.080	33	11,59
Insular	576	248	423	33	43,06
Guayana	3.972	1.088	1.995	69	27,39
Nor-Oriental	3.285	665	1.672	116	20,24
Zulia	2.579	504	1.640	116	19,54
<b>Total</b>	<b>23.026</b>	<b>6.732</b>	<b>12.834</b>	<b>1.012</b>	<b>29,24</b>

Fuente: SENIAT, Gerencia de Fiscalización.

El cierre temporal de comercios que incumplen las disposiciones normativas aduaneras y tributarias, en especial en materia de Impuesto al Valor Agregado (IVA), incluyó establecimientos dedicados a las actividades de tiendas de moda, bingos, casinos y salas de juego, estacionamientos, joyerías, ventas de licores, restaurantes, disco tiendas y supermercados, entre otros.

- Incautación de maquinas fiscales, registradoras y sistemas informáticos, en establecimientos comerciales detectados in fraganti en la violación de la normativa tributaria.
- Determinación de reparos de impuestos por omisión y diferencia en la declaración y pago del ISLR, IVA, timbres, licores y sucesiones, además de las multas por incumplimiento de deberes formales, mediante acciones de fiscalización a nivel nacional.
- Ejecución de embargos preventivos a contribuyentes con deudas morosas con el Fisco Nacional en diferentes sectores productivos.
- Gestión de apoyo a la instalación de los Tribunales Superiores en materia tributaria en las principales ciudades de país, previamente concentrados en Caracas, para facilitar el ejercicio de la justicia y el derecho de los intereses del fisco y de los contribuyentes.
- Activación de la Subcomisión de Lucha contra la Piratería, adscrita a la Comisión Presidencial de Lucha contra el Fraude Aduanero, con el propósito de combatir estas prácticas. La piratería incide negativamente sobre el empleo formal y constituye un flagelo para la producción de autores intelectuales, la manufactura y el Fisco, a través del plagio de programas informáticos, discos compactos, libros, videos, textiles, repuestos y artefactos, entre otros. Se diseñaron estrategias y se aplicaron planes para enfrentar el contrabando y la piratería que afecta el crecimiento de las industrias y comercios legalmente establecidos.

## **2. La automatización y la modernización del servicio en las aduanas**

- Se puso en vigencia el Acuerdo Complementario al Convenio de Cooperación Económica y Técnica entre los gobiernos de la República Bolivariana de Venezuela y la República Popular China para la adquisición del Sistema No Intrusivo de Inspección de Contenedores.
- En la lucha contra el contrabando y los ilícitos aduaneros se inauguraron los circuitos de Inspección No Intrusiva de Rayos X en las Aduanas Marítimas de La Guaira y Puerto Cabello, con tecnología de la República Popular de China. Este proceso procura, por un lado, facilitar el comercio exterior y, por el otro, combatir de manera decidida el contrabando y otros delitos fiscales en las aduanas.
- Instrumentación en las más importantes aduanas del país del Sistema Automatizado de Aduanas SIDUNEA, conjuntamente con mejoras a la infraestructura física de las aduanas, con el propósito de facilitar el comercio exterior y mejorar el control de la Administración. Se cumplieron los procesos de automatización de las siguientes aduanas: Ciudad Guayana, Aérea de Maiquetía, Las Piedras-Paraguaná, Guanta-Puerto La Cruz, Puerto Sucre, Aérea de Maturín, Centro-Occidental y Santa Elena de Uairén.
- Se codificaron las operaciones y regímenes aduaneros para su incorporación al Sistema Aduanero Automatizado (SIDUNEA) y entró en vigencia el Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Aduanas relativo al SIDUNEA.
- Ejecución de acciones de control posterior aduanero en la circunscripción de las Aduanas de La Guaira, Maiquetía, Puerto Cabello, Valencia, Maracaibo, San Antonio del Táchira y Guanta-Puerto La Cruz. Estas acciones se orientaron a la verificación y fiscalización tanto de agentes auxiliares del comercio exterior como de importadores. Las actuaciones para el control de la carga también se realizaron en las principales carreteras del país y en puntos fronterizos de importación de mercancías.

## **3. Mejora del servicio de recaudación**

- Como una medida tendiente a mejorar el control sobre el proceso de liquidación, declaración y pago de impuestos de las personas naturales con ingresos superiores a 15.000 unidades tributarias, estos contribuyentes fueron clasificados como Contribuyentes Especiales. Esta medida permitió mejorar los controles sobre la recaudación tributaria proveniente de este conjunto de contribuyentes, tuvo incidencia favorable sobre la recaudación del ejercicio fiscal 2004 y sin duda tendrá impacto sobre la recaudación de los ejercicios fiscales posteriores.
- Incorporación del Banco Central Venezuela como banco recaudador de fondos nacionales. Con esta medida se acelera el proceso de recepción de los fondos, los cuales se recibirán en las sedes del Banco Central en Caracas y Maracaibo. Las planillas recibidas son transmitidas electrónicamente al SENIAT.

#### **4. Asistencia al contribuyente, cultura tributaria e imagen institucional**

- Activación del nuevo sistema automatizado de denuncias, como instrumento para el combate a la evasión. El sistema está a disposición de los contribuyentes y el público a través de la línea telefónica 0-8000 SENIAT ó 0-8000-736428.
- Mejora de la imagen del SENIAT ante la colectividad nacional mediante la realización de foros, talleres, donaciones y otros eventos, lográndose establecer canales de comunicación institucional con entes públicos y privados.
- Ejecución de campañas institucionales en medios escritos, radio, televisión y cine, así como la realización de charlas y conferencias, colocación de vallas publicitarias y la presencia activa de los funcionarios del SENIAT, para informar a los contribuyentes, consumidores y al público sobre sus derechos y obligaciones tributarias.
- Incorporaron de otros entes del Estado a las acciones del Plan Evasión Cero, como la Fiscalía General de la República, el Resguardo Nacional Tributario, los jueces del Contencioso Tributario, jueces penales y el Instituto de Defensa y Protección del Consumidor.

#### **5. Administración de la política de incentivos tributarios**

- A los fines del desarrollo social, económico y regional el Ejecutivo Nacional otorgó la exoneración del pago de Impuesto Sobre La Renta e IVA, a través del Decreto 3.027 del 27 de julio de 2004, a las importaciones, ventas y prestación de servicios en los municipios Bolívar, García de Hevia y Pedro María Ureña del Estado Táchira. La medida, administrada por el SENIAT, busca promover el crecimiento de la actividad industrial, de servicios y el turismo, así como la generación de empleos productivos, mediante la inversión privada nacional e internacional en la región fronteriza.
- Se aplicó la medida exoneración del Impuesto al Valor Agregado a las operaciones de adquisición de maquinarias y equipos destinados a la industria del plástico.
- En el marco de la política orientada a la mejora de la productividad y los resultados de la gestión de sectores económicos deprimidos, se aplicaron medidas para crear condiciones favorables a su incorporación, a mediano plazo, como contribuyentes del Impuesto Sobre La Renta y del IVA.
- Entre esas medidas está la exoneración del pago de ISLR, a través del Decreto 838, a actividades primarias agrícolas, forestales, pecuarias, avícolas, pesqueras, acuícolas y piscícolas. Su objeto es mejorar el resultado de la gestión de los productores dedicadas a esas actividades y a la generación de recursos financieros que les permita modernizar e incrementar su productividad.
- En el marco de la política de estímulo a las exportaciones y la generación de empleo en el sector exportador no tradicional, el SENIAT continuó el proceso de devolución de impuestos de importación a través del mecanismo de Draw Back. Las empresas beneficiadas de esta política pertenecen a las industrias de alimentos, siderúrgica, metalmecánica, automotriz, química, vidrio, textil, farmacéutica y papelería.

- Se aplicaron y administraron otras medidas de política tributaria de exoneraciones relativas a los siguientes componentes: 1.- Programa de Transporte Público de Personas. 2.- Operaciones de importación de bienes de capital efectuadas por organismos de la Administración Pública Descentralizada, en proyectos destinados a la prestación de servicios de agua potable y saneamiento ambiental. 3.- Exoneración del Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas en la Zona Libre de la Península de Paraguaná, en el occidente de Venezuela, para el fomento de la inversión turística. 4.- Exoneración del pago del IVA a las importaciones y servicios en proyectos en el marco de los acuerdos y convenios de cooperación técnica y financiera no reembolsable, y 5.- Plan Excepcional de Desarrollo Económico y Social.

## **6. Convenios de doble tributación y presencia internacional del SENIAT**

- En el año 2004 se firmaron Convenios para Evitar la Doble Tributación en materia de Impuesto Sobre La Renta con Kuwait y Curazao, además se iniciaron las rondas de negociación con Brasil, Malasia, y Marruecos. El país tiene en vigencia convenios para Evitar la Doble Tributación en materia de Impuesto Sobre la Renta con Alemania, Bélgica, Francia, Italia, Noruega, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suecia, Suiza, Trinidad y Tobago, Estados Unidos, Barbados, Indonesia y Dinamarca.
- En el ámbito internacional se divulgó la experiencia y los resultados de la gestión tributaria y aduanera del SENIAT, mediante el intercambio institucional de información y su presencia activa en eventos, ruedas de negocios, reuniones binacionales con representantes de países fronterizos y la recepción de visitas de delegaciones de otras naciones.

## **7. Adecuación de la infraestructura física**

- Con el propósito de adecuar las oficinas e instalaciones a los cambios en los procesos, a las nuevas tecnologías de información adoptadas por el SENIAT y a la mejora del servicio, se acometieron acciones intensivas de construcción y remodelación de la infraestructura física. El año 2004 se inauguraron las nuevas instalaciones de las siguientes aduanas: Subalterna de Ureña, Subalterna de Paraguachón, Subalterna de Santa Elena de Uairen, Principal de Ciudad Guayana y Principal Marítima de Puerto Sucre.
- Se debe destacar la construcción de la nueva sede de la Aduana Principal Aérea de Maiquetía con un área total de 23.500 m<sup>2</sup>. Así como el proyecto interinstitucional del Complejo Regional Aduanero para las Américas en La Guaira, sede de la Intendencia Nacional de Aduanas, de la Aduana Principal de La Guaira, del Destacamento N° 58 de la Guardia Nacional, de la Escuela Nacional del Resguardo, del Centro Regional para las Américas del SIDUNEA y de la Capitanía de Puertos, entre otras dependencias públicas. En relación a las gerencias regionales de tributos internos también se atendieron e inauguraron las sedes de los sectores de Coro, Chivacoa y Puerto Ordaz.

## 8. Inversión en tecnología de información y telecomunicaciones

- Se realizaron importantes inversiones para modernizar la plataforma tecnológica y sustituir equipos obsoletos. Se adquirieron 18 servidores, una Librería de Discos con la respectiva robótica de respaldo, switches de balanceo de carga, sistemas Firewall y nuevas licencias de software. Se instalaron dos switches con capacidad de balanceo de Carga que operan desde la capa dos hasta la siete del modelo ISO/OSI, ofreciendo total control y administración del tráfico IP. En el aspecto de seguridad de la plataforma tecnológica, se diseñaron ocho zonas de seguridad, para lo cual los Firewalls adquiridos fueron configurados en alta disponibilidad y con capacidad de detectar hasta 31 tipos de ataques.
- Se concluyó la implantación del Sistema Aduanero Automatizado (SIDUNEA) con el apoyo de la Conferencia de las Naciones Unidas para el Desarrollo y el Comercio (United Nations Conference on Trade and Development, UNCTAD) y el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD).
- Se agregó una nueva aplicación en línea en el portal Fiscal, consistente en un sistema que recibe y procesa los informes de inspecciones enviados por las empresas verificadoras de los contenedores en las aduanas. Se realizaron nuevas aplicaciones para el portal del SENIAT, entre ellas la Declaración de Retenciones del IVA y la Planilla de Diferencia de Pago de Retenciones de IVA. Se instaló completamente la aplicación denominada Switch Bancario, la cual permite convertir el pago de los impuestos en un proceso de banca electrónica.
- Se adquirieron 42 Servidores Intel para la distribución nacional de los servicios de correo electrónico, DNS y Directorio Activo. Se contrataron nuevas licencias de productos de base de datos Oracle, y la adquisición de un nuevo sistema de control de contenidos de Internet, así como un nuevo enlace con esta misma red. Se desarrolló el módulo de notificaciones de omisos para contribuyentes ordinarios.
- Se adquirieron, instalaron y distribuyeron un total de 2.800 computadores personales, 1.000 computadoras portátiles para apoyar los planes de fiscalización, 40 proyectores (Video Beams), 400 UPS para proteger de fallas eléctricas los computadores personales instalados en las aduanas. Se adquirieron e instalaron 20 Centrales Telefónicas, 111 Switches y 37 Routers, proveyendo de servicios de voz y datos a escala nacional.

## II. EFECTOS DEL PLAN EVASIÓN CERO SOBRE LA RECAUDACIÓN

La recaudación ordinaria bruta del SENIAT durante el año 2004, ascendió a Bs. 22,7 billones, cantidad que representa un aumento nominal de Bs. 10,8 billones con respecto al año 2003, es decir, un incremento de 90,1%. Esta recaudación equivale a un 11,5% del Producto Interno Bruto (PIB) total generado durante el ejercicio fiscal y, además, representó un cumplimiento del 141,4% con respecto a la meta que le fuera asignada al Servicio en el Presupuesto Nacional.

Del total recaudado, las Rentas Internas alcanzaron Bs. 16,4 billones, equivalentes al 72% de la recaudación, mientras que los Ingresos Aduaneros representaron el restante 38%, lo cual significa Bs. 6,3 billones.



El Impuesto al Valor Agregado (IVA) aportó el 58,8% de la recaudación total, seguido del Impuesto Sobre la Renta No Petrolero que alcanzó el 25,8%. Los Impuestos de Importación y Tasas Aduaneras aportaron el 10,5%, y las demás rentas internas que gravan la producción, distribución y consumo de Licores, Cigarrillos y Fósforos, así como los Impuestos a Sucesiones y Donaciones, a Juegos en Bingos y Casinos y Timbres Fiscales, alcanzaron el equivalente al 4,8% de la recaudación.

Luego de los ajustes iniciales generados por la instrumentación del control administrado de divisas en el año 2003, el flujo de las importaciones se ha normalizado durante el año 2004. Esta circunstancia se refleja positivamente en la recaudación de tributos aduaneros, los cuales se incrementaron en 136% con respecto al año 2003, superando con creces las expectativas planteadas en el presupuesto fiscal de 2004 que preveían un incremento cercano al 60%.

Por último se debe señalar que, además de los ingresos mencionados, la Asamblea Nacional decidió en el primer trimestre de 2004 extender por el resto del período la vigencia del Impuesto al Débito Bancario (IDB), lo cual permitió incrementar aún más el aporte de los sectores económicos al Tesoro Nacional. De esta forma, los Ingresos Extraordinarios aportados por el IDB alcanzaron la cifra de Bs. 1,9 billones de bolívares durante el año 2004. La vigencia de este impuesto se ha extendido nuevamente al período fiscal 2005.

Tomando en cuenta la incorporación del Impuesto al Débito Bancario como un ingreso ordinario, se espera que la recaudación tributaria no petrolera bajo administración del SENIAT alcance en el año 2005 la cifra de Bs. 27,06 billones de bolívares. Este monto equivale a un incremento cercano al 20% con respecto a lo recaudado en 2004, en un escenario de mayor estabilidad en los precios y crecimiento económico equilibrado.

### **III. APLICACIÓN DEL PLAN EVASIÓN CERO EN EL EJERCICIO FISCAL 2005**

Para el ejercicio fiscal 2005 se ha fijado la mencionada meta de recaudación de tributos de origen no petrolero, bajo la jurisdicción del SENIAT, de veintisiete billones de bolívares. De manera similar a los resultados obtenidos en el año 2004 esta meta será superada ampliamente, a través de una gestión tributaria y aduanera orientada por los lineamientos del Plan Evasión Cero.

En el contexto del Plan se han definido diversas iniciativas estratégicas con el propósito de inducir el cumplimiento voluntario de los contribuyentes en el pago de sus obligaciones tributarias, de reducir los márgenes de evasión y aumentar la recaudación tributaria. Entre estas iniciativas se encuentran las siguientes:

- El SENIAT se mantendrá en la calle, a nivel nacional, en sus operativos de presencia fiscal, divulgación tributaria, verificación del cumplimiento de las obligaciones formales por parte de los contribuyentes y aplicando los programas de fiscalización en diversas áreas de la actividad económica, especialmente en aquellos sectores económicos que han demostrado una alta propensión a la evasión tributaria.

- Se implementarán acciones que incrementen el riesgo subjetivo de los evasores; se incrementarán las actividades de control fiscal, de fiscalización, verificación y determinación de la obligación tributaria y control de operadores auxiliares del servicio de aduanas.
- Se continuará el proceso de articular y armonizar la reforma del sistema tributario venezolano con el impulso de nuevas leyes sometidas a la consideración del poder legislativo, como la Ley Sobre Comercio Electrónico, la Ley Sobre Legitimación de Actos Públicos y la Ley de Impuesto Sobre Juegos de Azar.
- Se establecerá y difundirá el sistema de declaración y pago electrónico de los tributos, con la finalidad de hacer más efectivo el sistema de recaudación; se fortalecerá la gestión de cobranzas a través de la articulación del sistema de control de gestión con los procesos de recaudación, fiscalización y sumario administrativo.
- Se realizarán actividades de fiscalización y verificación internacional en materia de precios de transferencia y se continuarán las negociaciones de los convenios para Evitar la Doble Tributación en materia de Impuesto sobre la Renta.
- Se intensificará el control posterior en las aduanas y se continuará con la instalación de equipos de inspección no intrusivos; se fortalecerá el proceso de seguimiento, control y evaluación de los convenios bancarios. Se implantarán manuales de normas, procedimientos y se continuarán simplificando los trámites administrativos.
- Se prestará especial atención a la formación del recurso humano mediante el adiestramiento, la capacitación y la evaluación continua del personal, a fin de contar con funcionarios y fiscales de alto nivel, íntegros, capaces de conformar grupos de trabajo especializados y eficientes.

**LA MEDICIÓN Y CONTROL DE LA EROSIÓN DE LAS  
BASES TRIBUTARIAS: LOS GASTOS TRIBUTARIOS Y  
LA EVASIÓN TRIBUTARIA**

*Ricardo Escobar Calderón*  
*Director General*  
*Servicio de Impuestos Internos - SII*  
*(Chile)*

1. Introducción
2. Medición del Gasto Tributario
  - 2.1. ¿Porqué medir el gasto tributario?
  - 2.2. Definición de gasto tributario usada en Chile
  - 2.3. Metodología
  - 2.4. Resultados de las estimaciones de GT
3. Estimaciones de Evasión Tributaria
  - 3.1. Importancia de medir la evasión
  - 3.2. El método del potencial teórico usando cuentas nacionales
  - 3.3. Método de encuestas de presupuesto
  - 3.4. Método muestral del punto fijo
  - 3.5. Método de conciliación de la información tributaria

Referencias Bibliográfica

## RESUMEN

El propósito de este trabajo es exponer la experiencia de Chile en cuanto a la medición de la recaudación potencial. Para ello, se aborda separadamente la medición del gasto tributario y la medición de la evasión tributaria. En ambos casos se comienza discutiendo la importancia que tiene el medir ambas magnitudes, lo cual va más allá de evaluar potenciales incrementos de la recaudación. Luego se describen las metodologías usadas en cada caso y se presentan, a modo ilustrativo, algunos resultados.

En cuanto al gasto tributario, cabe señalar que la primera medición en Chile data del año 1999, como un esfuerzo independiente del Servicio de Impuestos Internos (SII). Sin embargo, es a partir del año 2002 que la estimación anual pasa a formar parte del Informe de Finanzas Públicas que acompaña al proyecto de ley del Presupuesto General de la Nación y que se entrega a conocimiento del H. Congreso Nacional.

Respecto de los aspectos metodológicos para medir el gasto tributario, se utiliza una medición ex-post, es decir, basada en información efectiva para un período que ya pasó, pero aplicando un supuesto de cambio de comportamiento por parte de los contribuyentes: el supuesto de gasto total constante. Se aplica una evaluación de flujo de caja, análoga a la que se emplea en la elaboración del Presupuesto.

Las principales fuentes de información para llevar a cabo las estimaciones son las declaraciones presentadas por los contribuyentes y agentes retenedores, estadísticas de ingresos fiscales, cuentas nacionales e información pública de estados financieros de sociedades anónimas abiertas. Los tipos de metodologías utilizadas son diversas, siendo las más representativas las siguientes: simulaciones en base a las declaraciones de Impuesto a la Renta; proyección al universo a partir de simulaciones efectuadas sobre un grupo de empresas; estimación a partir de datos agregados o de las estadísticas de recaudación tributaria; y modelo de estimación de las exenciones de IVA basado en información de la Matriz Insumo-Producto.

En relación con la evasión tributaria, el SII comenzó a realizar mediciones anuales de evasión del IVA a principios de los noventa, a través del Método del Potencial Teórico basado en Cuentas Nacionales. Simultáneamente, se fueron desarrollando métodos alternativos, principalmente para medir evasión en IVA e Impuesto a la Renta.

El Método del Potencial Teórico basado en Cuentas Nacionales es útil para medir evasión en impuestos con tasa plana cuya base imponible guarda relación con algún agregado macroeconómico. Tal es el caso del IVA y el impuesto sobre las utilidades de las empresas. Las principales ventajas del método son que permite medir la evasión para series anuales, facilitando el análisis de su evolución, su relativa sencillez y bajo costo. Las limitaciones se relacionan con la confiabilidad de la fuente usada para cuantificar la recaudación potencial, en este caso las Cuentas Nacionales.

Un indicador de la evasión del IVA, bastante más simple que la aplicación del método antes descrito, es el Índice Productividad-Consumo Final, definido como el cociente entre la recaudación de IVA, expresada como porcentaje del consumo final de los hogares, y la tasa del IVA. Este indicador es útil para evaluar la evolución de la evasión del IVA, sobre todo cuando no se tiene acceso a información suficiente del Sistema de Cuentas Nacionales.

Otra forma de estimar la recaudación potencial de los impuestos es por medio de encuestas de presupuestos familiares u otras similares. Estos métodos resultan particularmente útiles para estimar la evasión en los impuestos sobre las rentas personales, dado su carácter progresivo. En Chile, se usa la Encuesta de Caracterización Socioeconómica Nacional (CASEN) para estos fines.

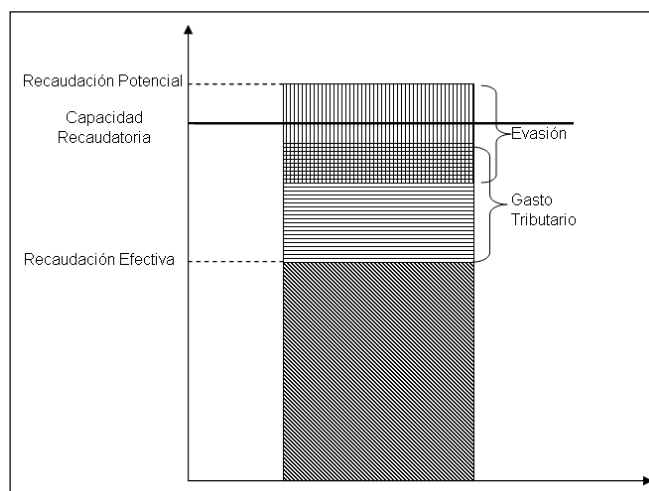
En el ámbito de los estudios muestrales, en Chile se ha medido la evasión del IVA, por subdeclaración de ventas al consumidor final, usando las denominadas auditorías de punto fijo. Una muestra aleatoria de empresas es sometida a un control de punto fijo durante una jornada de trabajo. Durante esa jornada se observará perfecto cumplimiento de las obligaciones tributarias, en particular, respecto de la emisión y registro de boletas de ventas. Luego, para obtener una medida de evasión, se comparan las ventas registradas durante el período de control con las registradas en períodos anteriores en condiciones similares.

Finalmente, se ha desarrollado un método para medir la evasión del IVA mediante facturas falsas y otros abultamientos de créditos, sin contraparte en débitos. Este método, denominado de "Conciliación de Información Tributaria", consiste básicamente en comparar los créditos declarados por los contribuyentes del IVA con los débitos por ventas intermedias, incluyendo aquí el IVA de las importaciones. Una vez efectuadas una serie de ajustes, la diferencia positiva entre ambas magnitudes puede atribuirse a la evasión.

## 1. INTRODUCCIÓN

Para efectos de este trabajo, entenderemos por recaudación potencial de un sistema tributario la que se obtendría con un cien por ciento de cumplimiento tributario y sin la aplicación de excepciones a las normas generales de los tributos. Se tiene entonces que, tal como se muestra en el diagrama de abajo, la brecha que separa a la recaudación potencial de la recaudación efectiva corresponde a gasto tributario y evasión tributaria. Se aprecia también en el diagrama, que la porción de gasto tributario se intercepta con la de evasión, lo que refleja que si no existieran gastos tributarios, una parte de esa mayor recaudación se evadiría; y por otro lado, refleja también que una parte de la evasión es originada por la existencia de gastos tributarios.

Ahora bien, en general no es posible aspirar a recaudar el cien por ciento de la recaudación potencial. En efecto, el costo de recaudación marginal va creciendo a medida que la evasión se reduce, por lo que será eficiente recaudar sólo hasta que éste sea igual a la recaudación marginal. Así también, desde el punto de vista de los gastos tributarios, aún cuando algunos de ellos sean efectivamente excepciones a las normas de aplicación general, es posible que su derogación no sea socialmente aceptable. Entonces, se puede hablar de "capacidad recaudatoria" para referirse a aquella recaudación máxima que es factible obtener de un sistema tributario en forma eficiente.



Si medir la recaudación potencial es una tarea compleja, más difícil aún sería medir la capacidad recaudatoria. Sin embargo, es bueno tener clara esta diferencia, al menos desde un punto de vista conceptual. Frente a un escenario de insuficiencia recaudatoria, si existe una brecha entre recaudación efectiva y capacidad recaudatoria, las herramientas más adecuadas para elevar los ingresos, en términos de eficiencia y equidad, serán el combate a la evasión y la eliminación de franquicias. En cambio, cuando la recaudación efectiva se aproxima a la capacidad recaudatoria, las herramientas serán aquellas que apunten a elevar la recaudación potencial, como son el incremento de tasas o la incorporación de nuevos impuestos.

El propósito de este trabajo es exponer la experiencia de Chile en cuanto a la medición de la recaudación potencial. Para ello, se aborda separadamente la medición del gasto tributario y la medición de la evasión tributaria. En ambos casos se comienza discutiendo la importancia que tiene el medir ambas magnitudes, que va más allá de evaluar potenciales incrementos de la recaudación. Luego, se describen las metodologías usadas en cada caso y se presentan, a modo ilustrativo, algunos resultados.

En cuanto a gasto tributario, cabe señalar que la primera medición en Chile data del año 1999, como parte de un proyecto llevado a cabo por el Departamento de Estudios del Servicio de Impuestos Internos (SII), cuyos objetivos fueron, además de medir el sacrificio de recaudación originado por los tratamientos tributarios especiales, diseñar las metodologías que permitieran realizar las estimaciones en forma anual e identificar los requerimientos de información tendientes a mejorar la calidad de dichas estimaciones. A partir del año 2002, la estimación anual forma parte del Informe de Finanzas Públicas que acompaña al proyecto de ley del Presupuesto General de la Nación y se entrega a conocimiento del H. Congreso Nacional.

Respecto de las mediciones de evasión, los primeros estudios fueron realizados en la década de los ochenta. Sin embargo, fue a principios de los noventa que el SII comenzó a realizar mediciones anuales de evasión del IVA, a través del Método del Potencial Teórico basado en Cuentas Nacionales. Simultáneamente, se fueron desarrollando métodos alternativos, principalmente para medir evasión en IVA e Impuesto a la Renta, los que también se exponen en este trabajo.

## **2. MEDICIÓN DEL GASTO TRIBUTARIO**

### **2.1 ¿Por Qué Medir el Gasto Tributario?**

El Gasto Tributario (GT) puede entenderse, en un sentido amplio, como aquella recaudación que se deja de percibir producto de la aplicación de franquicias o regímenes impositivos especiales y cuya finalidad es favorecer o estimular a determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía. También se suele llamar "renuncia tributaria" a esta variable, aludiendo al hecho de que por esta vía el Fisco desiste, parcial o totalmente, de aplicar el régimen impositivo general, atendiendo a un objetivo superior de política económica o social. El concepto de GT surge entonces con la finalidad de establecer un paralelo entre lo que es el gasto fiscal directo que el gobierno ejecuta a través del presupuesto y el gasto indirecto que resulta de aplicar excepciones tributarias.

En lo referente a la medición del GT hay que señalar que ésta sin duda es una tarea compleja, y por ello muchas veces postergada en economías en desarrollo, pero que reviste enorme importancia. Desde luego, la medición del GT involucra un principio crucial: el de la transparencia fiscal. Por lo general, la acción fiscal más visible --la acción presupuestaria directa-- es objeto de extensos debates y

análisis. La elaboración y mantención de estadísticas sistemáticas del presupuesto público así lo permiten. El monitoreo de los incentivos tributarios, por el contrario, suele verse obstaculizado por la falta de información. Esta es una primera justificación para medir el GT, contribuyendo a la transparencia de las políticas económicas y sociales del gobierno. Hay también una consideración de economía política, ya que interesa explicitar qué objetivos se persiguen y quiénes son los beneficiarios de la acción fiscal no-presupuestaria.

En segundo lugar, disponer de una medida del GT también permite evaluar el desempeño del sistema tributario, y orientar su administración. Los sistemas impositivos con una mayor presencia de regímenes especiales suelen exhibir niveles más altos de complejidad tributaria y más espacios para la evasión y elusión, por lo tanto, la cuantía del GT puede ser ilustrativa del desempeño y de las áreas vulnerables del sistema tributario.

Tercero, en el contexto de reformas tributarias donde el campo de acción para la instauración de nuevos impuestos o de mayores tasas impositivas aparece cada vez más limitado, disponer de una medida del GT puede ser un elemento valioso, ya que la eliminación de las franquicias tributarias emerge como nueva fuente de recursos fiscales.

## **2.2 Definición de Gasto Tributario Usada en Chile**

Un determinado tratamiento tributario será considerado GT en la medida en que se desvíe del tratamiento tributario normal y que con ello se favorezca, promueva o estimule a un sector o agente de la economía. Por lo tanto, el punto de partida para medir el GT es definir lo que se entiende por sistema tributario normal, lo cual obviamente no está exento de subjetividad.

En lo que sigue, se describe la norma convenida en Chile tanto para el impuesto a la renta como para el IVA, a partir de la cual se desprenden aquellos GT a ser estimados. Cabe señalar que la estimación del GT se limita a estos dos impuestos, por cuanto son los más importantes del sistema tributario chileno y concentran la mayor parte de franquicias del sistema. En el caso del IVA, la medición de GT concierne al impuesto general conformado por el IVA sobre las transacciones internas, el IVA sobre importaciones y el sistema de devoluciones del gravamen. En consecuencia, quedan excluidas de la medición otras tasas adicionales al IVA o impuestos sobre productos específicos.

### **2.2.1 Impuesto a la renta**

La norma del impuesto a la renta considera las siguientes características:

- definición de renta en los términos establecidos por la propia Ley de la Renta;
- los sujetos del impuesto son las personas naturales;
- las tasas y tramos de la norma son las vigentes en la propia Ley de la Renta;



- la unidad de tributación es el individuo;
- el período de tributación es el año calendario;
- los regímenes para pequeños contribuyentes y de contabilidad simplificada se consideran parte de la norma;
- el Impuesto Único sobre ganancias de capital no habituales se considera norma.

A continuación se explica en más detalle cada uno de estos atributos.

- Definición de renta

Para el impuesto a la renta se considera como base imponible del impuesto la definición de renta contenida en la propia Ley del Impuesto a la Renta, esto es, como "los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades, e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación". Al tomar esta definición, incentivos al ahorro como los establecidos en el artículo 57 bis deben ser tratados como GT. También sería GT la deducción de las cotizaciones previsionales de la base del Impuesto Único de Segunda Categoría y la exención de impuestos que beneficia a los ahorros previsionales. De igual forma, tratándose de rentas empresariales, se entiende como GT la aplicación del Impuesto Global Complementario sobre base realizada en vez de base devengada.

- Los sujetos del impuesto son las personas naturales

Un principio fundamental sobre el cual se construye el Impuesto a la Renta chileno es que los sujetos de la tributación deben ser, en último término, las personas naturales; los impuestos que pagan las personas jurídicas son sólo a cuenta de los impuestos personales. La norma escogida es acorde con este principio. Esto implica que el crédito de primera categoría, que evita la doble tributación de las utilidades empresariales, no es un GT.

- Tasas y tramos de renta

La tasa del impuesto de Primera Categoría y las escalas de tasas de los impuestos personales, en concordancia a su vigencia respectiva, se consideran parte de la norma. Igual consideración se hace respecto de la tasa del impuesto único que afecta a las ganancias de capital no habituales.

- Unidad de tributación

Se considera que la unidad de tributación son los individuos, en concordancia con la legislación vigente.

- Período de tributación

Se considera como norma los períodos de tributación que establece la ley vigente. Es decir, el año calendario para los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario, y el mes calendario para el impuesto único de Segunda Categoría.

- Regímenes especiales para pequeños contribuyentes

El artículo 22 de la ley de Impuesto a la Renta establece cinco regímenes especiales para los denominados "pequeños contribuyentes" (mineros artesanales, suplementeros, comerciantes, talleres artesanales y pescadores artesanales). Cada uno de ellos aplica en la forma de un impuesto único. Estos regímenes se consideran parte de la norma, por cuanto su objetivo último es facilitar el cumplimiento tributario de personas que no tienen la suficiente capacidad, tanto económica como intelectual, de mantener un sistema de contabilidad completa. En efecto, no es claro si el impuesto que les corresponde pagar es mayor o menor al que pagarían bajo el régimen normal.

Igual criterio se aplica al régimen de contabilidad simplificada al que se acogen los contribuyentes que explotan bienes inmuebles y bienes raíces agrícolas acogidos a la ley de bosques.

No se consideran parte de la norma los regímenes de renta presunta y de tributación en base a retiros (artículo 14 bis), pues ambos producen alivios tributarios ciertos a quienes se acogen a ellos. En efecto, se ha determinado que la renta presunta equivale, en promedio, a la tercera parte de la renta efectiva. Por su parte, el régimen de tributación en base a retiros libera del impuesto de Primera Categoría a las utilidades retenidas.

- Impuesto Único de Primera Categoría sobre ganancias de capital no habituales

En el caso de las ganancias de capital no habituales, se ha considerado que el tratamiento normal para este tipo de rentas está representado por el Impuesto Único de Primera Categoría. Para estos efectos, se consideran como norma las actuales definiciones de habitualidad contenidas en la Ley de la Renta, relativas a frecuencia de operaciones y giro económico de los contribuyentes.

## **2.2.2 Impuesto al valor agregado**

Se define como norma un IVA tipo consumo, que grava la totalidad de las ventas internas e importaciones de bienes y servicios, con una tasa única. Se considera la tasa cero de las exportaciones como parte de la norma, por cuanto se trata de

una exención cuyo objetivo no es favorecer a un sector específico de la economía, sino evitar la doble tributación de los productos exportados. Esto último significa considerar como norma todas las exenciones que dicen relación con la actividad de exportación, como asimismo, el mecanismo de devolución del IVA a los exportadores contemplado en la ley.

Existe un conjunto de otras exenciones puntuales en el impuesto que son consideradas parte de la norma, ya que responden a convenciones o a exclusiones adoptadas a nivel internacional. Ellas son las importaciones de representaciones diplomáticas, organismos internacionales, funcionarios chilenos en el exterior o inmigrantes por efectos personales, instituciones exentas por tratados internacionales ratificados por el país; bienes internados como equipaje de viajeros bajo ciertos límites y condiciones; efectos personales y vehículos internados por pasajeros o visitantes durante su estadía y la internación transitoria de bienes al país. Adicionalmente, se considera norma la exención para la internación de obras propias por parte de artistas nacionales.

Por otra parte, una característica del IVA chileno, que puede ser discutible si se considera parte de la norma, es el tratamiento que se da a los remanentes. En Chile, se permite la devolución de los remanentes únicamente originados en la adquisición de activos fijos y al cabo de seis meses. En teoría, un gravamen al consumo debiera admitir la devolución de remanentes, cualquiera fuera su origen, pues de otro modo hay un costo financiero para la empresa que los soporta, los cuales terminan siendo transferidos al consumidor final, alterando de esa forma la neutralidad del impuesto. En razón de lo anterior, se ha optado por considerar el mecanismo dentro de la norma de IVA.

## **2.3 Metodología**

### **Supuestos generales:**

Se utiliza una medición ex-post, es decir, basada en información efectiva para un período que ya pasó, pero aplicando un supuesto de cambio de comportamiento por parte de los contribuyentes: el supuesto de gasto total constante. Según éste, la derogación de una franquicia se traduce en un menor ingreso disponible para los contribuyentes y, por ende, en un menor consumo. Luego, si disminuye el consumo disminuye la recaudación de IVA, lo que atenúa parcialmente el efecto bruto de derogar la franquicia. Ciertamente, la derogación de una franquicia puede afectar otras decisiones de los agentes económicos que aquí no se consideran, como tampoco se consideran cambios de comportamiento en las autoridades tributarias o en el nivel de evasión. A pesar de ser un supuesto simple permite una mejor aproximación al GT efectivo que se derivaría derogando una franquicia.

La cifra de GT del año  $t$  mide cuánta mayor recaudación se tendría en el año  $t$  si una franquicia determinada no estuviese vigente. La medición se realiza aisladamente, es decir, suponiendo que el resto de franquicias permanece inalterado. Es importante recalcar este supuesto, por cuanto muchas franquicias

tienen efectos conjuntos, lo cual significa que el GT agregado no es igual a la suma de los GT individuales. En el informe se incluye la estimación del GT agregado para el Impuesto a la Renta y para el IVA, y se considera en cada uno de ellos los efectos conjuntos asociados.

Finalmente, se ha optado por una evaluación de flujo de caja, análoga a la que se emplea en la elaboración del Presupuesto. Cuando la franquicia está asociada a un impuesto de declaración o de retención mensual, el GT se asocia al respectivo mes (por ejemplo, en el caso del IVA, los pagos provisionales mensuales y el impuesto único de Segunda Categoría). Cuando la franquicia está asociada a un impuesto de declaración anual, el GT se asocia al respectivo año tributario (por ejemplo, en el caso del Impuesto Global Complementario).

Fuentes de información:

Las principales fuentes de información para llevar a cabo las estimaciones son las siguientes: declaraciones individuales de renta, datos agregados de declaraciones de renta, declaraciones juradas de terceros, declaraciones mensuales de IVA, informes de ingresos fiscales de Tesorería, informes financieros de proyectos de ley de la Dirección de Presupuestos, matriz insumo-producto del Banco Central, estados financieros de sociedades anónimas abiertas (FECUs), encuesta de presupuestos familiares del INE, estadísticas de la Superintendencia de AFPs, estadísticas del Consejo Superior de Educación, y otros estudios específicos.

Tipos de metodologías usadas:

Los gastos tributarios pueden tomar distintas formas, tales como exenciones, deducciones de base, créditos contra los impuestos, diferimientos, tasas reducidas o regímenes especiales. A su vez, el grado de información disponible para cada ítem a estimar varía en cantidad y calidad. En consecuencia, no existe una única metodología utilizable en la estimación del GT, sino que un conjunto de metodologías, cada una aplicable a un grupo de franquicias. A continuación se describen las principales:

- Simulaciones

Las simulaciones suponen rehacer la declaración de impuesto de cada uno de los contribuyentes, agregando a su base imponible la renta exenta o la deducción bajo análisis, o revirtiendo el efecto de los diferimientos. Se usa en el impuesto a la renta para los regímenes especiales, para la mayor parte de las exenciones y deducciones, y para los diferimientos de los impuestos personales. Las simulaciones requieren obviamente que las cantidades exentas, a deducir o a diferir sean informadas a la Administración Tributaria (AT) por los contribuyentes en sus declaraciones de impuestos o por terceras personas, mediante declaraciones juradas u otro medio confiable. En los regímenes especiales fue necesario además estimar la utilidad tributaria efectiva a partir de datos de ventas, compras y remuneraciones.

- Proyección al universo a partir de simulaciones efectuadas sobre un grupo de empresas para las que existe suficiente información

Esta metodología se aplica para la estimación del GT asociado a los diferimientos del impuesto a las empresas, tal como la depreciación acelerada. En estos casos, no existe información suficiente en las declaraciones de impuestos que permita hacer simulaciones, por lo que se recurre a una fuente externa y pública, como son los estados financieros de las sociedades anónimas abiertas. Para estas empresas, el GT se estima a partir de las variaciones que experimentan las cuentas de impuestos diferidos, cuya composición debe ser detallada en las notas explicativas de los estados financieros, según instrucciones de la entidad reguladora. Posteriormente, las estimaciones efectuadas para este grupo de empresas se expanden al universo en proporción al volumen de activos.

- Estimación a partir de datos agregados o de las estadísticas de recaudación tributaria

Se usa principalmente en la estimación del GT asociados a créditos contra el impuesto. El dato básico se obtiene directamente de estadísticas agregadas de las declaraciones de impuesto o de las estadísticas de recaudación tributaria, en casos en que el plan contable recoge los montos imputados por concepto de estos créditos.

- Modelo de estimación de las exenciones de IVA

En Chile, los formularios de declaración de IVA no aportan suficiente información sobre las actividades exentas, pues quienes sólo realizan este tipo de actividades no están obligados a declarar. Más aún, por la lógica del IVA, para evaluar el efecto de una exención sobre la recaudación se requiere información no sólo de los vendedores sino también de los compradores, información difícil de recoger en las declaraciones. Por esta razón, se estima el GT de la mayor parte de las exenciones de IVA a partir de un modelo de IVA no deducible basado en información de la Matriz Insumo-Producto (MIP) del Banco Central. Opera sobre las ventas y compras intersectoriales asociadas a los 75 productos que componen la MIP. El GT de cada exención se estima recalculando el IVA no deducible del modelo. El resultado se extiende a todo el sistema, utilizando la razón entre la recaudación total según el modelo y la recaudación total efectiva del gravamen para el año de la estimación.

- Informes financieros de leyes de reciente aprobación

En ciertos casos de franquicias de aprobación más reciente se recurre a la estimación de costo fiscal contenida en el informe financiero del proyecto de ley respectivo.

- Otras metodologías específicas

Finalmente, se emplean métodos específicos en el caso de las mediciones de GT asociados a las rentas de inmuebles, las zonas francas, las rentas de inversión de los fondos de pensiones y algunas exenciones particulares de IVA.

## 2.4 Resultados de las estimaciones de GT

A continuación, se presenta una síntesis con los principales resultados de las proyecciones de GT para el año 2006. En el cuadro 1 se muestra el GT en millones de pesos y como fracción del PIB, agrupado por tipo de franquicia. El monto total del GT proyectado para el año 2006 representa un 3,57% del PIB.

**Cuadro 1**  
**Gasto tributario 2006**

	Millones de \$	% del PIB
<b>Impuesto a la Renta</b>	<b>2.025.907</b>	<b>2,98%</b>
Regímenes Especiales	27.520	0,04%
Exenciones	208.765	0,31%
Deducciones	136.919	0,20%
Créditos al Impuesto	149.625	0,22%
Diferimientos del Impuesto	1.475.256	2,17%
Tasas reducidas	7.594	0,01%
<b>IVA</b>	<b>404.314</b>	<b>0,59%</b>
Exenciones y Hechos no Gravados	207.640	0,31%
Créditos	194.592	0,29%
Diferimientos del Impuesto	2.083	0,00%
<b>TOTAL</b>	<b>2.430.221</b>	<b>3,57%</b>

Fuente: Subdirección de Estudios, Servicio de Impuestos Internos (agosto 2005).

El cuadro 2 muestra la proyección distinguiendo los gastos tributarios por el sector u objetivo que éstos busquen beneficiar. Se puede apreciar que la mayor parte del GT en Chile está relacionado con incentivos al ahorro y la inversión.

**Cuadro 2**  
**Gasto Tributario 2006**

Sector / Objetivo	Millones de \$	% PIB	% TOTAL
Ahorro-Inversión	1.588.584	2,33%	65,4%
Inmobiliario	341.848	0,60%	14,1%
Educación	193.094	0,28%	7,9%
Salud	191.292	0,28%	7,9%
Regional	57.608	0,08%	2,4%
Fomento a la MYPE	43.072	0,06%	1,8%
Transporte	36.723	0,05%	1,5%
Seguros	13.607	0,02%	0,6%
Exportadoras	1.792	0,00%	0,1%
Otros	75.620	0,11%	3,11%
Efectos conjuntos	-111.818	-0,16%	-4,60%
<b>TOTAL</b>	<b>2.430.221</b>	<b>3,57%</b>	<b>100,00%</b>

Fuente: Subdirección de Estudios, Servicio de Impuestos Internos (agosto 2005).

A continuación, en el cuadro 3 se muestra el gasto tributario para el período 2004-2006 agregado por tipo de impuesto.

**Cuadro 3**  
**Gasto Tributario 2004-2006**

	2004		2005		2006	
	Mill. US\$ <sup>1</sup>	% del PIB	Mill. US\$ <sup>1</sup>	% del PIB	Mill. US\$ <sup>1</sup>	% del PIB
(I) Impuesto a la Renta	2.680	2,89%	3.161	3,07%	3.324	2,98%
A) Empresas	756	0,80%	870	0,84%	1.062	0,96%
B) Personas	1.904	2,02%	2.190	2,13%	2.261	2,03%
(II) IVA	588	0,62%	611	0,59%	663	0,59%
<b>Total</b>	<b>3.248</b>	<b>3,45%</b>	<b>3.772</b>	<b>3,66%</b>	<b>3.987</b>	<b>3,57%</b>

1/ Considera tipo de cambio de 609,53 (\$/US\$), correspondiente al promedio observado para el año 2004.

Fuente: Subdirección de Estudios, Servicio de Impuestos Internos (agosto 2005).

Finalmente, el cuadro 4 muestra las diez partidas más relevantes de gastos tributarios (ordenadas de acuerdo a su impacto financiero), y presenta la proyección de los recursos asociados a cada una de ellas en el año 2006, tanto en millones de dólares (a tipo de cambio promedio 2004) como en porcentaje del PIB.

**Cuadro 4**  
**Gasto Tributario 2006**  
**Partidas más relevantes**

Partida de Gasto	Categoría a la que pertenece	Sector	Millones de US\$ <sup>1</sup>	% del PIB
(1) Rentas empresariales retenidas	IR, personas, diferimientos	Ahorro-Inversión	929	0,83%
(2) Tratamiento de las rentas del sistema de fondos de pensiones	IR, personas, diferimientos	Ahorro-Inversión	619	0,55%
(3) Crédito especial para la construcción de viviendas	IVA, créditos	Inmobiliario	319	0,29%
(4) Depreciación acelerada	IR, empresas, diferimientos	Ahorro-Inversión	269	0,24%
(5) Otras diferencias temporarias	IR, empresas, diferimientos	Ahorro-Inversión	239	0,21%
(6) Rentas de arrendamiento de viviendas acogidas al DFL2	IR, personas, exenciones	Inmobiliario	185	0,17%
(7) Exención de IVA a las prestaciones de salud	IVA, exenciones	Salud	185	0,17%
(8) Retiros reinvertidos antes de 20 días	IR, personas, diferimientos	Ahorro-Inversión	164	0,15%
(9) Exención de IVA a establecimientos de educación	IVA, exenciones	Educación	152	0,14%
(10) Cuotas de leasing	IR, empresas, diferimientos	Ahorro-Inversión	149	0,13%

Fuente: Subdirección de Estudios, Servicio de Impuestos Internos (agosto 2005).

1/ Considera tipo de cambio de 609,53 (\$/US\$), correspondiente al promedio observado para 2004.

1 La metodología más utilizada para estos efectos es la de la 'demanda por dinero', la cual asume que las transacciones informales toman la forma de pagos en efectivo, por lo tanto, un aumento de las transacciones informales debieran reflejarse en un incremento de la demanda por dinero.

### 3. ESTIMACIONES DE EVASIÓN TRIBUTARIA

#### 3.1 Importancia de medir la evasión

Disponer de información respecto a la cuantía de la evasión tributaria es importante por diversas razones. Primero, permite a la AT orientar mejor su fiscalización. Si la AT tuviese estimaciones de evasión por impuestos, mecanismos de evasión, zona geográfica o sector económico, podría asignar mejor los recursos para la fiscalización, mejorando así su efectividad. En segundo lugar, permite medir los resultados de los planes de fiscalización y realizar modificaciones cuando sea necesario. Finalmente, la evasión tributaria puede ser usada, con ciertas limitaciones, como una medida de la eficacia de la AT. Si el objetivo asignado a ésta es mejorar el cumplimiento tributario, entonces el indicador de desempeño apropiado es la tasa de cumplimiento: a igualdad de otros factores, mejor es el rendimiento de la AT cuanto mayor es la tasa de cumplimiento.

En el contexto de lo señalado resulta indispensable contar con cifras acerca del nivel de evasión tributaria que exhiben las economías. Ahora bien, estimar la evasión no es una tarea fácil, por lo que son pocos los países que hacen estas mediciones de manera regular y menos aún los que publican sus resultados. En ocasiones, se usan las estimaciones del tamaño de economía informal como una aproximación a la estimación de evasión tributaria, presumiblemente por el desarrollo más formal de esas metodologías y su relativa facilidad para aplicarlas. Sin embargo, no todas las actividades informales inducen evasión tributaria. Por ejemplo, el trabajo doméstico es una actividad informal pero no afecta a impuestos. Así también, las remuneraciones percibidas por trabajadores del sector informal no involucran evasión tributaria si las rentas están en el tramo exento.

En cuanto a las metodologías cuyo propósito inmediato es la medición de la evasión tributaria, son dos los enfoques más difundidos. Un primer enfoque basado en el 'potencial teórico' recurre a variables relacionadas para aproximar la recaudación que se obtendría si todos los contribuyentes pagasen sus impuestos, la que luego puede ser comparada con la recaudación efectiva para determinar la evasión. Un segundo enfoque de carácter "muestral", utiliza las capacidades de la administración tributaria para detectar incumplimiento, fiscalizando una muestra representativa de contribuyentes y extendiendo luego sus resultados al universo de ellos.

En las secciones siguientes se muestran algunas metodologías para estimar la evasión que han sido usadas en Chile, que comprenden los dos enfoques señalados en el párrafo anterior, se muestran algunos de los resultados obtenidos y se comentan las ventajas y desventajas de cada uno de ellos.



### 3.2 El Método del Potencial Teórico Usando Cuentas Nacionales

En términos generales, este método consiste en estimar la recaudación potencial de un impuesto -- es decir, aquella que se obtendría si la evasión fuese nula -- a partir de una fuente de información independiente, o relativamente independiente, como son las Cuentas Nacionales (en adelante, CN). Posteriormente, se compara esta recaudación potencial con la recaudación real o efectiva, obteniendo una brecha que se atribuye a la evasión tributaria.

#### Aplicación al IVA

El IVA es un impuesto que grava la mayor parte de las transacciones de bienes y servicios de la economía. Sin embargo, por su forma de operación basada en el sistema de débitos y créditos, estas transacciones no generan un ingreso fiscal neto excepto cuando ocurren a nivel de consumidor final. De aquí que la base teórica del IVA pueda ser relacionada con agregados macroeconómicos como el gasto en consumo final.

Bajo este método, conocido como el del "IVA no deducible", se estima la base imponible a partir del consumo final de hogares, sobre el que se descuenta la fracción de consumo que está exento y se agrega la componente de consumo intermedio gravado e inversión gravada de los sectores exentos, dado que estas últimas pasan a ser transacciones con IVA que no puede ser deducido. Corresponde agregar también el consumo afecto a IVA de los no residentes y algunas exportaciones que eventualmente puedan estar gravadas con IVA. Finalmente, se resta la recaudación efectiva de IVA, pues forma parte del consumo final de los hogares, obteniéndose de esta forma la base teórica del impuesto (ver recuadro 1).

Aplicando la tasa de impuesto a esta base teórica, se obtiene la recaudación teórica de IVA, la que se compara con la recaudación efectiva de IVA, esto es, con la recaudación que proviene de las declaraciones de los contribuyentes. La brecha entre ambos valores, el teórico y el efectivo, se considera evasión.

Una de las dificultades para aplicar este método radica en la estimación del consumo final exento y el gasto afecto de las empresas exentas. En general, estas variables se pueden estimar con precisión para el año en que existe una Matriz Insumo-Producto, mientras que para los años siguientes se actualizan aplicando las tasas de crecimiento del valor bruto de producción, consumo intermedio o PIB de los sectores exentos, dependiendo de cuál es la mejor información disponible.

<b>Recuadro 1</b>	
<b>Estimación de la Base Imponible Teórica del IVA bajo el Método del IVA No Deducible</b>	
+	Consumo Final Hogares e IPSFL
-	Consumo Final Exento
	Consumo final de sectores exentos
	Importaciones de zonas francas
	Consumo de residentes en el exterior
	Otros (autoconsumo agrícola, propinas, etc.)
=	Consumo Final Afecto
+	Gasto Afecto de Empresas Exentas
	Consumo Intermedio Gravado Destinado a Producción Exenta
	Inversión Gravada Destinada a Producción Exenta
+	Consumo Gravado de Extranjeros No Residentes
+	Exportaciones Afectas
-	IVA Neto Recaudado
=	Base Imponible Teórica

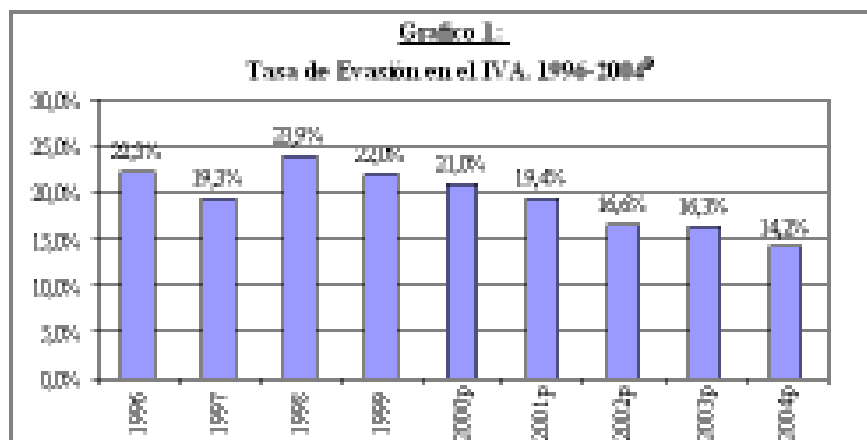
En Chile se aplica este método desde comienzo de los noventa. En el cuadro siguiente se muestran los resultados de la estimación para la serie 1996-2004.

**Cuadro 5**  
**Estimación de la evasión en el IVA - Base MIP 1996**  
**(Cifras en miles de millones de \$ de cada año)**

	1996	1997	1998	1999	2000 <sup>1</sup>	2001 <sup>1</sup>	2002 <sup>1</sup>	2003 <sup>1</sup>	2004 <sup>1</sup>
Recaudación teórica	2.995	3.248	3.561	3.580	3.905	4.224	4.436	4.824	5.344
Recaudación efectiva	2.329	2.620	2.711	2.793	3.087	3.405	3.700	4.039	4.587
Monto evasión	667	628	850	787	819	819	736	785	757
<b>Tasa de Evasión</b>	<b>22,3%</b>	<b>19,3%</b>	<b>23,9%</b>	<b>22,0%</b>	<b>21,0%</b>	<b>19,4%</b>	<b>16,6%</b>	<b>16,3%</b>	<b>14,2%</b>

Fuente: Subdirección de Estudios del SII sobre la base de información del Banco Central.  
1/ Cifra provisional

De la estimación anterior, se aprecia un importante descenso del incumplimiento en el IVA desde el año 1996, cuando ascendía a 22,3%, hasta el año 2004, cuando el mismo indicador según proyecciones se situaría en torno a 14%. En todo caso, se debe tener presente que la estimación de los últimos años de la serie hereda el carácter "provisional" que tiene la información-fuente de cuentas nacionales. Por ello, las cifras de evasión son susceptibles de revisión en tanto las cuentas nacionales sufran ajustes por parte del instituto emisor.



Dependiendo del nivel de desagregación con que se publican las CN, es posible obtener estimaciones de evasión por sectores económicos. En este caso, la base imponible debe ser estimada como la diferencia entre las ventas afectas, estimadas a partir del "Valor Bruto de Producción", y las compras que dan derecho a crédito, calculadas a partir de las "Compras Intermedias" y la "Inversión". En muchos países se cuenta con información suficientemente desagregada sólo con ocasión de la publicación de la Matriz Insumo-Producto, lo cual ocurre con una periodicidad de más o menos diez años.

#### Índice de Productividad del IVA como Indicador de la Evolución de la Tasa de Evasión

El Índice de Productividad del IVA se suele definir como el cociente entre la recaudación de IVA, expresada como porcentaje del PIB, y la tasa del IVA. Valores altos de este índice se asocian a un alto rendimiento del impuesto, originado en un buen cumplimiento tributario y en una amplia base imponible.

Una segunda forma de definir este índice es expresando la recaudación como porcentaje del gasto en consumo final de los hogares, lo que parece más adecuado, pues esta variable guarda mayor relación con la base imponible del IVA. Un índice igual a la unidad (1) estaría reflejando un IVA sin exenciones y sin evasión. En cambio, valores cercanos a cero (0) reflejarían altas tasas de evasión o una elevada fracción del consumo exenta del impuesto o ambos.

En el cuadro siguiente se muestra el cálculo para Chile de ambos indicadores. Si se considera el índice de productividad-PIB, éste muestra un ascenso importante desde 1996 hasta 2002, al elevarse desde un valor base 100 hasta un valor sobre 107,1. En los años 2003 y 2004, sin embargo, el índice muestra una disminución al pasar a valores de 105,4 y 101,6. La razón para esta disminución está fundamentalmente en el efecto-precio del PIB nominal, lo cual, según antecedentes de cuentas nacionales, se explica por un alza significativa de los precios de los productos exportados que participan en el PIB. Es decir, la caída no guarda relación con aumentos de la evasión ni nuevas exenciones del IVA.

Por otra parte, si se considera como referente el Consumo Final, que debiera ser la variable más ajustada con la base imponible agregada del impuesto, la productividad muestra un aumento más sustantivo a través del período. En efecto, de un valor base 100 en 1996 alcanza a un valor de casi 112 en 2004.

**Cuadro 6**  
**Índice de Productividad del IVA - Base MIP 1996**  
**(Cifras en miles de millones de \$ de cada año)**

	1996	1997	1998	1999	2000 <sup>1</sup>	2001 <sup>1</sup>	2002 <sup>2</sup>	2003 <sup>2</sup>	2004 <sup>1</sup>
Recaudación efectiva	2.329	2.620	2.711	2.793	3.087	3.405	3.700	4.039	4.587
% del PIB	7,5%	7,5%	7,4%	7,5%	7,6%	7,8%	8,0%	8,0%	8,0%
% del Consumo Final	11,8%	11,8%	11,4%	11,7%	11,9%	12,3%	12,7%	12,9%	13,9%
Tasa Legal	18%	18%	18%	18%	18%	18%	18%	18,25% <sup>2</sup>	19%
<b>Productividad-PIB:</b>									
Valor índice	0,414	0,419	0,412	0,418	0,423	0,434	0,444	0,438	0,421
Valor Base 100=1996	100,00	101,22	99,53	100,90	102,05	104,91	107,12	105,35	101,64
<b>Productividad-Cons. Final:</b>									
Valor índice	0,654	0,662	0,635	0,649	0,662	0,661	0,703	0,709	0,729
Valor Base 100=1996	100,00	101,31	97,17	99,19	101,27	104,17	107,52	108,39	111,56

Fuente: Subdirección de Estudios del SII sobre la base de información del Banco Central.

1/ Cifra provisional;

2/ Tasa promedio ponderada por meses de vigencia en el año 2003 (tasa 18% por 9 meses y tasa 19% por los restantes 3 meses).

Ahora bien, el índice de productividad debiera mostrar coherencia con la tasa de evasión, lo cual deriva de su propia definición. El índice de productividad alternativamente puede definirse como el producto de dos variables: la razón de la base agregada del impuesto respecto al Consumo; y la tasa de cumplimiento.

En efecto, si la recaudación efectiva de IVA se representa por R, la tasa legal del IVA por t, la base imponible teórica por B, y la tasa de evasión del impuesto por e; entonces R queda determinada como:

$$R = B * t * (1 - e)$$

Si se divide por el Consumo Final (CF) y por la tasa t, entonces se obtiene:

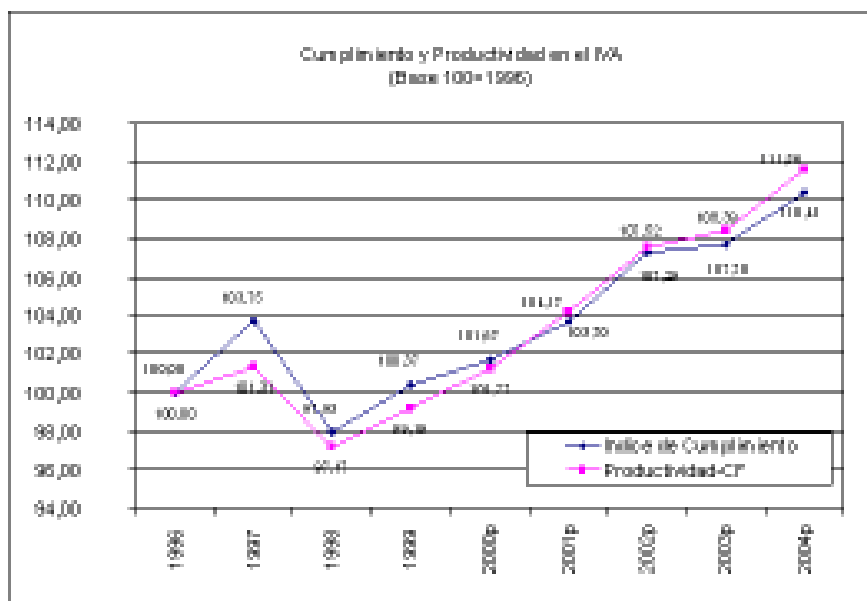
$$\frac{(R/CF)}{t} = \frac{B}{CF} * (1 - e)$$

El lado izquierdo de la expresión anterior corresponde exactamente al índice de productividad:

$$\text{Ind. Prod} = \frac{B}{CF} * (1 - e)$$

A continuación, en el gráfico 2 se representan simultáneamente la serie del índice de productividad-Consumo y la serie sobre la segunda variable incidente, el cumplimiento en el IVA. Esta última se lleva a base 100 para 1996 a fin de facilitar la comparación.

Gráfico 2



El gráfico anterior deja en evidencia que los ciclos generales de disminución y alza del índice de productividad-PIB se correlacionan en forma consistente con las variaciones experimentadas por el índice de cumplimiento del impuesto. En conclusión, el Índice Productividad-Consumo Final es una buena aproximación para medir cómo evoluciona la tasa de evasión del IVA, sobre todo cuando no existe información suficiente para realizar una medición mediante el método del potencial teórico.

#### Aplicación al Impuesto a la Renta de las Empresas

Se han desarrollado también algunas metodologías para estimar el incumplimiento en el Impuesto a la Renta de las empresas. En este caso, la base imponible potencial se estima a partir del Excedente de Explotación de CN, el cual debe ser apropiadamente corregido para reflejar las diferencias entre este concepto macroeconómico y la renta líquida imponible del impuesto. Jorratt y Serra (2000) proponen un método para el Impuesto a las Renta de las empresas en Chile. A grandes rasgos, el método consiste en determinar en primer lugar el Resultado Tributario Teórico de las empresas, restando del Excedente de Explotación una estimación del excedente de las actividades no afectas y exentas del impuesto, el excedente de las empresas sujetas a renta presunta y las pérdidas de ejercicios anteriores - deducibles para fines tributarios - y sumando los ajustes por corrección monetaria. Posteriormente, se determina la Base Imponible Teórica excluyendo

del Resultado Tributario Teórico las pérdidas tributarias del ejercicio, siendo este ajuste necesario para una comparación adecuada con el Resultado Tributario Efectivo que se desprende de las declaraciones. Finalmente, la Recaudación Teórica se estima como la Base Imponible Teórica multiplicada por la tasa del impuesto, descontados los créditos efectivos contra el impuesto.

Esta breve descripción refleja que la estimación de la evasión en el impuesto a la renta requiere de más ajustes que los métodos del IVA, debido a que el primero suele tener mayores excepciones a la norma general, tales como exenciones, regímenes especiales, diferimientos, etc. Por lo mismo, las metodologías son menos estándares y deben ser desarrolladas en función de las particularidades de las legislaciones tributarias de cada país.

#### Limitaciones del Método del Potencial Teórico Basado en CN

En términos generales, las limitaciones del método de medición del potencial teórico se relacionan con la confiabilidad de la fuente usada para cuantificar la recaudación potencial, en este caso las Cuentas Nacionales. Entre las principales cabe mencionar las siguientes:

El uso de información contable de las empresas en algunos sectores económicos, o bien de encuestas de producción, lo cual podría contener parte de la evasión causando que los cálculos de incumplimiento sean subestimados.

El uso de información tributaria para estimar el producto para aquellos sectores que se miden por actividad y no por corriente de bienes, tales como el sector servicios y el sector industrial.

La variación de existencias es una variable de ajuste, de tal forma que si el consumo está subestimado, se subestimaría la evasión y se adjudicaría el consumo no declarado a variación de existencias.

En la estimación anual de las Cuentas Nacionales se asume para algunos sectores que la productividad permanece constante, es decir, igual a la estimada para el año base. Si hay aumentos de productividad, esto llevaría a subestimar el valor agregado teórico, y por ende, la evasión.

Por otra parte, en la construcción de las Cuentas Nacionales se concilian datos provenientes de diversas fuentes de información. Si con fuentes independientes de información (v.g. encuestas de precios o de consumo) se logra captar las cantidades efectivamente transadas y sus precios, es posible que las subestimaciones o sobreestimaciones no sean tales.

Otra limitación de este método es que las estimaciones suelen estar disponibles con un desfase de más o menos un año y, en general, permite mediciones en forma agregada. Por lo tanto, no es una herramienta muy útil para tomar decisiones respecto a la asignación de recursos de la AT o para evaluar la marcha de programas de fiscalización.

A lo anterior se agrega que las cifras más recientes de CN suelen tener el carácter de provisionales y son ajustadas cada cierto tiempo. Este aspecto cobra relevancia porque la tasa de evasión estimada resulta bastante sensible a las revisiones de cifras que lleva a cabo el Banco Central.

Con todo, se considera que los estudios de evasión que usan el método del Potencial Teórico son útiles para determinar órdenes de magnitud de la evasión y su evolución, aún cuando no es posible evaluar cuán confiables son.

### 3.3 Método de encuestas de presupuesto

Otra forma de estimar la recaudación potencial de los impuestos es por medio de encuestas de presupuestos familiares u otras similares. Estos métodos resultan particularmente útiles para estimar la evasión en los impuestos sobre las rentas personales, dado su carácter progresivo. En efecto, las encuestas permiten desagregar las bases imponibles teóricas en distintos tramos de renta, lo que no es posible hacer con las Cuentas Nacionales.

En Chile se ha aplicado este método para medir la evasión de los impuestos de Segunda Categoría y Global Complementario, usando como fuente para estimar la base teórica los ingresos declarados en la Encuesta de Caracterización Socioeconómica Nacional (CASEN).

En primer lugar, se calcula el impuesto que debería haber pagado cada individuo encuestado, de acuerdo con la escala de tasas correspondientes según sus rentas anualizadas. En seguida, se agrupa la recaudación calculada en percentiles de ingreso y se la compara con la recaudación efectiva declarada ante el Servicio de Impuestos Internos a nivel de esos mismos percentiles de ingreso. La comparación se realiza "pareando" grupos de individuos y no a nivel de cada uno de ellos, puesto que la identidad de los individuos encuestados no se conoce.

El método entrega como resultado para el año 2003 una tasa de evasión agregada en los impuestos personales a la renta de 48%, menor al 57% estimado para el año 1996. El resultado por deciles de ingresos, da cuenta de una tasa de evasión creciente con el nivel de renta, lo cual es consistente con la idea que la evasión es más "rentable" para quienes enfrentan mayores tasas de impuesto.

La principal limitación de este método se refiere a la confiabilidad de las respuestas de los encuestados. En el caso de los empresarios, frente a la pregunta de cuál es su ingreso mensual, no es claro si la respuesta se refiere al ingreso antes o después de impuesto, o si se trata de las utilidades devengadas o sólo de los retiros<sup>3</sup>. Por lo demás, a diferencia de los trabajadores dependientes, muchos empresarios pueden no tener una idea exacta de cuál es su renta mensual.

---

<sup>3</sup> En Chile, el impuesto personal a la renta se aplica sobre los retiros de utilidades.

### 3.4 Método muestral del punto fijo

La forma más directa de obtener estimaciones del incumplimiento de un determinado impuesto es a través de auditorías a una muestra de contribuyentes. La calidad de los resultados de este método depende de la profundidad y conocimiento con que se practiquen las auditorías, ya que ellas sólo permiten descubrir una parte de la evasión total. El porcentaje de incumplimiento detectado en las auditorías dependerá, entre otros factores, de la experiencia de los fiscalizadores que las lleven a cabo. También es importante la representatividad de la muestra. La principal ventaja de este enfoque es que, realizado apropiadamente, permite aplicar todo el arsenal de técnicas estadísticas para definir niveles de confianza y precisión para los resultados, clasificar los mismos por categorías, validar hipótesis, etc. Desafortunadamente, las estadísticas de resultados de auditorías disponibles en los departamentos de fiscalización por lo general no son útiles para estimar la evasión, pues tienen un sesgo de selección difícil de corregir (se auditan aquellos contribuyentes que se estima tienen una mayor posibilidad de evasión). En consecuencia, estimar anualmente la evasión a través de este método sería costoso, pues implicaría realizar auditorías a una muestra de contribuyentes especialmente diseñada.

El método de Punto Fijo empleado comúnmente para fiscalizar o presumir obligaciones de pago para el contribuyente<sup>4</sup>, consiste en la visita de un fiscalizador a una empresa, el que permaneciendo durante toda la jornada comercial asegura que se observe perfecto cumplimiento tributario. Este método también puede ser usado para medir subdeclaración de ventas, en base al siguiente principio: una empresa contribuyente sometida al control de un fiscalizador en terreno, se verá en la obligación de emitir boletas por la totalidad de sus ventas, llevándolas además al registro contable que corresponda y declarándolas más tarde en el formulario de IVA. Luego, para obtener una medida de evasión, lo que se hace es comparar las ventas registradas durante el período de control con las ventas registradas en períodos anteriores en condiciones similares.

En la práctica, el método supone la visita de un fiscalizador a una empresa -sin aviso previo- dando a conocer la realización de un control tributario "normal" y permaneciendo durante toda la jornada comercial diaria. No obstante, el verdadero objetivo que se persigue con este método es que la presencia del fiscalizador obligue a emitir todas las boletas por las ventas finales y que se traspase fidedignamente la información de ventas desde el talonario de boletas hacia el libro de ventas. Este método fue aplicado en Chile a finales de 1996 y mediados de 1997, considerando una muestra de alrededor de 300 empresas extraídas del universo de contribuyentes de IVA que emiten boletas de venta. Fiscalizadores del SII aplicaron un día de "punto fijo" en cada empresa, extrayendo además la información de ventas diarias para semanas y meses anteriores al día de aplicación.

<sup>4</sup> En Chile, a diferencia de lo que acontece en otros países, el método de punto fijo no constituye un mecanismo respaldado por la legislación para presumir obligación de pago y, por tanto, es usado sólo como informe preliminar para decidir una fiscalización en mayor profundidad.



La comparación entre el día de control y días anteriores "similares" en la práctica impuso algunas dificultades, al observarse una fuerte variabilidad en los datos de ventas. Este problema fue abordado en el procesamiento estadístico de los datos desarrollado por Engel, Galetovic y Raddatz [1998] para tratar de subsanar estas dificultades y obtener medidas adecuadas de evasión.

Los resultados indican que los contribuyentes omiten de sus registros tributarios el 24,6% de las ventas al consumidor final, con una desviación estándar de 4,8%. Bajo el supuesto de que estas cifras son consistentes con las estimaciones del potencial teórico, se concluye que un 60% de la evasión del IVA se lleva a cabo por la subdeclaración de ventas finales.

Esta experiencia está siendo repetida en estos momentos, nuevamente con el apoyo de investigadores de la Universidad de Chile. El trabajo de campo se desarrolló durante los meses de noviembre y diciembre de 2005. Una novedad que se incorporará esta vez es el uso de una muestra de control, con el objeto de comparar también las ventas de los contribuyentes auditados en el día del punto fijo con las ventas de la muestra de control en ese mismo día.

### 3.5 Método de conciliación de la información tributaria

En ocasiones, la propia información recibida por la AT, de diferentes fuentes, permite estimar algunas formas de incumplimiento tributario, a través de una conciliación de estos datos. El Servicio de Impuestos Internos de Chile desarrolló un método de este tipo para medir la evasión del IVA por medio de facturas falsas, el cual se describe brevemente a continuación.

En toda transacción intermedia, entendiendo por tal aquella que ocurre entre dos contribuyentes de IVA, el vendedor retiene el impuesto al comprador, el cual se determina como la tasa del impuesto aplicada sobre el valor de la transacción. Esta cantidad constituye al mismo tiempo un débito fiscal para el vendedor y un crédito fiscal para el comprador. Una situación equivalente ocurre en el caso de las importaciones, en donde el IVA recaudado por la Aduana es al mismo tiempo un crédito fiscal para el comprador. Llamando CR a los créditos de IVA, II al IVA importaciones y DTI a los débitos de IVA por transacciones intermedias, entonces en términos agregados se debiera verificar la siguiente igualdad:

$$CR = II + DTI \quad (1)$$

Si los créditos de IVA son superiores al término de la derecha, estaríamos en presencia de evasión por facturas falsas. Cabe señalar que en este contexto el término "factura falsa" hace referencia a cualquier abultamiento de los créditos de IVA sin la correspondiente contraparte en los débitos. El monto de la evasión correspondería simplemente a la diferencia entre ambos términos de la ecuación. Un indicador útil para evaluar la evolución de la evasión estaría dado por la razón entre ambos términos de la ecuación, es decir:

$$\text{Indicador} = CR / (DTI + II) \quad (2)$$

Al igual que en otros países que aplican el IVA, la normativa chilena admite dos tipos de comprobantes de ventas: la factura y la boleta de venta. El primero se usa en las transacciones intermedias y es el que permite respaldar el crédito de IVA. El segundo es el que se utiliza en las ventas a un consumidor final o a entidades que no son contribuyentes de IVA. La declaración por separado de los débitos de IVA provenientes de cada uno de estos dos documentos permite aproximar el valor de DTI por los montos declarados de IVA con factura, sujetos a una serie de ajustes orientados principalmente a excluir las ventas a contribuyentes exentos, quienes normalmente solicitan factura a pesar de no tener derecho a crédito. Por su parte, los créditos de IVA se declaran separadamente en el formulario mensual, mientras que el IVA importaciones se puede obtener de la contabilidad nacional.

En el cuadro siguiente se presentan los resultados de las estimaciones realizadas para los años 1998 a 2004. Los resultados indican que en el año 2004 la evasión por facturas falsas alcanzó a \$114 mil millones (aproximadamente US\$200 millones). Al analizar el indicador, se observa que este tipo de evasión se redujo de manera importante respecto de 1998, al igual que ha ocurrido con la evasión global de IVA, según muestran las estimaciones disponibles.

Asimismo, suponiendo que estos resultados son consistentes con los obtenidos por el método de CN, se tiene que la evasión por facturas falsas bajó su participación en la evasión total de IVA desde un 38,5% en 1998 a un 15,1% en 2004. En el mismo cuadro se muestra el indicador propuesto junto a la tasa de evasión global del IVA, observándose bastante consistencia en las variaciones de ambos datos.

Cuadro N° 7

**Evasión por Facturas Falsas vs Evasión Total de IVA Método de CN**  
Millones de pesos de cada año

<b>Año</b>	<b>Evasión Facturas Falsas (a)</b>	<b>Evasión Total IVA Método CN (b)</b>	<b>(a) / (b)</b>	<b>Indicador Facturas Falsas</b>	<b>Tasa Evasión IVA CN</b>
1998	327.524	849.972	38,5%	1,037	23,9%
1999	236.124	786.692	30,0%	1,030	22,0%
2000	202.270	818.554	24,7%	1,020	21,0%
2001	220.520	818.702	26,9%	1,020	19,4%
2002	174.791	735.901	23,8%	1,015	16,6%
2003	149.397	784.973	19,0%	1,011	16,3%
2004	114.354	757.054	15,1%	1,007	14,2%

Fuente: Subdirección de Estudios del SII.

### Referencias bibliográficas

- [1] BARRA, P. Y JORRATT M. [2002] "Medición del Gasto Tributario en Chile". Documento presentado en el Seminario Regional de Política Fiscal, CEPAL.
- [2] ENGEL, E.; GALETOVIC, A. Y RADDATZ [1998b] "Estimación de la Evasión del IVA Mediante el Método del Punto Fijo". Mimeo, Servicio de Impuestos Internos.
- [3] JORRATT, M. [1996] "Evaluación de la Capacidad Recaudatoria del Sistema Tributario y de la Evasión Tributaria". Documento presentado en la Conferencia Técnica del CIAT, Viterbo, Italia, 1996.
- [4] JORRATT, M. Y SERRA, P. [2000] "Estimación de la Evasión en el Impuesto a las Empresas en Chile". Documentos de Trabajo N° 72, Centro de Economía Aplicada, Departamento de Ingeniería Industrial, Universidad de Chile.
- [5] SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS [2001] "Los Instrumentos para la Medición de la Evasión Tributaria". Documento presentado en la 35 Asamblea General del CIAT, Santiago, Chile, 2001.
- [6] SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS [2005] "Informe de Gasto Tributario. Ejecución 2003, Proyección 2004 y Proyección 2005". [www.sii.cl](http://www.sii.cl).

# EL USO DE LA INFORMACIÓN EN LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN TRIBUTARIA

***Ighsaan Paruk***

*Gerente Asistente de Operaciones Nacionales  
División de Cobranzas  
Servicio de Ingresos de Sudáfrica - SARS  
(Sudáfrica)*

1. Introducción
2. El Contexto Sudafricano
  - 2.1. El mandato del SARS
  - 2.2. La realidad sudafricana
3. Medioambiente
4. Medioambiente Externo
  - 4.1. Antecedentes
  - 4.2. El comercio electrónico y el cumplimiento tributario
  - 4.3. El uso de paraísos tributarios
  - 4.4. Lavado de dinero
  - 4.5. Profesionales impositivos
  - 4.6. Amnistía
  - 4.7. Fuentes de información dentro de Sudáfrica
5. Medioambiente Interno
  - 5.1. Antecedentes
  - 5.2. Procesos
  - 5.3. Tecnología
6. Utilización de la Información
7. Desafíos Enfrentados en el Siglo XXI
8. Qué Pensamos Hacer
9. Beneficios Previstos
10. Conclusión.

## RESUMEN EJECUTIVO

El propósito de este trabajo es analizar el uso de la información en la lucha contra la evasión tributaria por parte del Servicio de Ingresos de Sudáfrica (SARS, según su sigla en inglés). El análisis toma en cuenta los factores medioambientales tanto internos como externos y, al hacerlo, procura formular ajustes a la estrategia. La estrategia debe respaldar la visión, la misión y el propósito supremo de la organización dentro del marco legislativo que rige al SARS.

El punto de partida es la comprensión de la situación actual que enfrenta el SARS. La historia del comportamiento de los contribuyentes se presenta tomando la situación política turbulenta del pasado. Esto se aborda en mayor grado de detalle en el análisis medioambiental externo e interno con especial hincapié en las fuentes y el uso de la información en la lucha contra la evasión tributaria. Este análisis revela que la industria es muy atractiva, y que la globalización tiene un impacto importante sobre el SARS.

Resulta evidente que para combatir la evasión tributaria con efectividad, las fuentes de información tanto internas como externas deben utilizarse de manera óptima. Se han emprendido varias iniciativas para obtener información, comprender el medioambiente y combatir la evasión. Esto incluye, entre otras medidas, el ofrecimiento de una amnistía fiscal a las pequeñas empresas y el estrechamiento de las relaciones con diversos organismos. En este sentido, resulta crucial desarrollar relaciones con entes gubernamentales y no gubernamentales, tanto a nivel local como internacional. Al adoptar este enfoque, se estará haciendo frente a los factores históricos que afectan los niveles de cumplimiento.

Pueden utilizarse herramientas de TI (tecnología de la información) para asimilar los datos, desarrollar tendencias e identificar riesgos específicos. Esto puede asistir con las campañas dirigidas a públicos específicos en el combate contra la evasión tributaria. Estas campañas pueden incluir iniciativas de educación al contribuyente como así también investigaciones penales de fondo. Pueden realizarse en una industria específica o basarse en una hipótesis de incumplimiento particular. Por ende, es imperativo que estén disponibles las herramientas correctas para optimizar el uso de esta información. En el siguiente análisis se resaltan diversas oportunidades de mejoras.

El entorno cambiante presenta desafíos y oportunidades para controlar la evasión tributaria. Para cumplir con el objetivo estratégico de la organización, se requiere que la gestión aborde ciertos problemas críticos, tales como servicios electrónicos ampliados; un enfoque adaptado respecto del cumplimiento; el fortalecimiento de sociedades y cooperación; transparencia, claridad y simplificación, así como el desarrollo de la fuerza laboral.

La estrategia implementada por el SARS apunta a avanzar de manera importante en lo que atañe al logro de su visión y propósito ulterior. Es fundamental que los factores que tienen impacto sobre el SARS se revisen en forma permanente para determinar el impacto que la organización tiene en el medioambiente. Esto le permitirá al SARS ajustar su estrategia ante cualquier cambio medioambiental.

## **1. INTRODUCCIÓN**

El punto de partida es la comprensión de la situación actual que enfrenta el SARS. La historia del comportamiento de los contribuyentes se presenta tomando la situación política turbulenta del pasado. Esto se aborda en mayor grado de detalle en el análisis medioambiental externo e interno con especial hincapié en las fuentes y el uso de la información en la lucha contra la evasión tributaria. Este análisis revela que la industria es muy atractiva, y que la globalización tiene un impacto importante sobre el SARS.

Resulta evidente que para combatir la evasión tributaria con efectividad, las fuentes de información tanto internas como externas deben utilizarse de manera óptima. Se han emprendido varias iniciativas para obtener información, comprender el medioambiente y combatir la evasión. Esto incluye, entre otras medidas, el ofrecimiento de una amnistía fiscal a las pequeñas empresas y el estrechamiento de las relaciones con diversos organismos. En este sentido, resulta crucial desarrollar relaciones con entes gubernamentales y no gubernamentales, tanto a nivel local como internacional. Al adoptar este enfoque, se estará haciendo frente a los factores históricos que afectan los niveles de cumplimiento.

El entorno cambiante presenta desafíos y oportunidades para controlar la evasión tributaria. Para cumplir con el objetivo estratégico de la organización, se requiere que la gestión aborde ciertos problemas críticos, tales como servicios electrónicos ampliados; un enfoque adaptado respecto del cumplimiento; el fortalecimiento de sociedades y cooperación; transparencia, claridad y simplificación, así como el desarrollo de la fuerza laboral.

En la Era de la Información, "conocer a su cliente" es una máxima que afecta a los organismos de gobierno de manera tan vital como a sus pares del sector privado.

## **2. EL CONTEXTO SUDAFRICANO**

### **2.1. El Mandato del SARS.**

La Ley Nro. 34 de 1997 le otorga al Servicio de Ingresos de Sudáfrica el mandato de realizar las siguientes tareas:

- recaudar todos los ingresos debidos;
- asegurar el cumplimiento máximo de la legislación; y
- proveer un servicio de aduanas que maximice la recaudación de los ingresos, proteja las fronteras y facilite el comercio.

El dinero recaudado por el SARS a través de impuestos, derechos y gravámenes representa la mayor parte de los fondos que necesita el gobierno. El gobierno utiliza estos fondos para proveer servicios básicos tales como educación, salud, bienestar, la preservación de la seguridad nacional y el orden público. Además, el gobierno invierte en la infraestructura del país para el desarrollo sustentable, por ejemplo a través de caminos, ferrocarriles y telecomunicaciones. Si el SARS no es capaz de financiar el gasto del estado, la prestación de servicios básicos a los sudafricanos puede verse comprometida. Por lo tanto, el SARS tiene un papel central en el desarrollo del país y su economía y existe para mejorar la calidad de vida de todos los sudafricanos a través de los impuestos recaudados y la facilitación del comercio. La efectividad del SARS depende de una variedad de factores externos tales como el estado de la economía, el apoyo público a las prioridades del estado y la voluntad de los contribuyentes de cumplir con las normas tributarias.

## **2.2. La Realidad sudafricana.**

Desde la asunción de un nuevo gobierno democrático en 1994, Sudáfrica atravesó un cambio enorme en todos los niveles de la sociedad y la economía. El pasado político de Sudáfrica tuvo una incidencia significativa en la historia de incumplimiento de la legislación tributaria en el país. Desde el comienzo del cambio en 1994, cuando muchas personas antes desfavorecidas comenzaron a ser económicamente activas y a estar alcanzadas por los impuestos, no existen incentivos para atraerlas a la base tributaria. Muchos contribuyentes alcanzados no están informados y/o ignoran sus obligaciones tributarias y la importancia y el valor del hecho de que todos paguen sus impuestos.

Los siguientes factores también contribuyen al clima general de incumplimiento en Sudáfrica:

### **Factores históricos**

- La evasión tributaria y de derechos aduaneros generalmente no se considera un delito tan grave como los tipos de delito más convencionales donde las víctimas se ven afectadas directamente;
- Ciertos "facilitadores de los delitos relacionados con los ingresos" (por ejemplo, abogados, contadores, asesores financieros y consultores) han logrado crear una base para sus servicios a contribuyentes incumplidores mediante la cual los asisten para evadir impuestos o derechos;
- Desde 1994, los delincuentes han abusado cada vez más del nacimiento de la democracia y las nuevas oportunidades que surgieron merced al aumento del comercio, controles cambiarios más laxos y la libre circulación hacia dentro y fuera de las fronteras. Los delincuentes en general no declaran los ingresos que obtienen de actividades ilícitas;
- Dentro de la economía informal, que es importante en Sudáfrica, siempre se encontrará un elemento de oportunismo delictivo; y

- Las sanciones vigentes en Sudáfrica con anterioridad a 1994 provocaron que se burlaran los controles aduaneros para facilitar la imposición de sanciones. Al transcurrir el tiempo, la existencia de controles aduaneros deficientes generó oportunidades de defraudación de la Aduana que llevaron a la expansión de tendencias y hábitos irregulares en distintos sectores de la economía, y al fortalecimiento de elementos delictivos.

### Otros factores

- Las oportunidades que brinda la globalización sumadas a un desempleo en aumento contribuyeron a que se incrementara el sector informal y la economía basada en efectivo. Esto influyó directamente en el panorama de cumplimiento sudafricano en el sentido de que el país está caracterizado por una economía dual; es decir, una economía industrializada sofisticada que opera en paralelo con una economía informal no desarrollada que también incluye elementos de una economía basada en efectivo y una economía informal de sindicatos delictivos.

Las tendencias mundiales que afectan al SARS incluyen:

- a) información avanzada sobre pasajeros y cargas;
- b) recolección de datos automatizada - por ejemplo, con tarjetas inteligentes (Smartcards);
- c) legislación sobre cuestiones de privacidad;
- d) expansión de las fronteras e implementación de una cadena de suministros segura;
- e) fuentes innovadoras de funciones de soporte y otras funciones no esenciales;
- f) la amenaza del terrorismo a nivel mundial; y
- g) actividades de lavado de dinero.

Algunas de las tendencias regionales específicas que deben abordarse son:

- a) desarrollos políticos y económicos en la Comunidad de Desarrollo de África Austral (SADC, según su sigla en inglés), la Unión Aduanera de África Austral (SACU, según su sigla en inglés), y en la actividad de cooperación regional de la Unión Africana; y
  - b) cumplir los objetivos que se establecen en la Nueva Sociedad para el Desarrollo de África (NEPAD, según su sigla en inglés).
- Los esfuerzos del gobierno y el entorno cambiante también tienen un impacto sobre el clima de cumplimiento del país de las siguientes maneras:
    - a) El cambio de foco y el cambio general del Estado debilitó su capacidad de funcionar de manera óptima. Esto se ve agravado por el cambio del entorno legislativo;
    - b) El oportunismo y las expectativas de gozar de ciertos derechos por parte de los ciudadanos en general;



- c) Si bien el Estado tiene la capacidad de definir aquéllos aspectos considerados no favorables para el crecimiento y el desarrollo y, de manera similar, qué se considera deseable para el futuro, el camino al estado desarrollado encuentra obstáculos;
  - d) El riesgo de que el Estado quede "atrapado" en escenarios particulares por distintas fuerzas de mercado o grupos de interés se redujo. Anteriormente, el Estado y el empresariado estaban muy estrechamente alineados; frente a los cambios/adaptación del SARS, se encuentra una creciente resistencia por parte del sector empresarial; y
  - e) El empoderamiento de la raza negra le presenta desafíos singulares al SARS, cuando se considera la intención del empoderamiento y se la sopesa contra la rendición de cuentas y la gobernabilidad.
- En 1998, poco más de 5,8 millones de contribuyentes eran pasibles del impuesto a la renta. Aquéllos con ingresos imposables inferiores a R40.000 constituían el 50 por ciento de la cantidad de personas y aportaban el 8% del total de impuestos pagados. Los contribuyentes con ingresos imposables de R100.001 o más representaban aproximadamente el 10% del número total de personas, pero aportaban el 46% del total de impuestos pagados. Estimaciones del impuesto a la renta de las sociedades revelaron que la alícuota efectiva general pudo haber sido tan baja como del 9% en comparación con una alícuota normativa superior a 30 %;
  - Las oportunidades sustanciales de evasión y abuso tributario están relacionadas con sociedades y personas físicas de alto patrimonio neto debido al potencial de arbitraje tributario y el hecho de que las personas físicas con alto patrimonio neto tienen acceso a una gran cantidad de recursos para realizar planificación tributaria agresiva y no declarar inversiones off-shore. Por consiguiente, existen enormes disparidades entre las alícuotas impositivas efectivas y normativas en estos grupos;
  - Las industrias más reguladas ostentan niveles de cumplimiento más elevados. Un sector que cobró importancia en los últimos años es el de los servicios financieros, cuyo crecimiento se vio acelerado por la globalización y la era de la información. La introducción de nuevos instrumentos financieros, sumada a la dificultad de rastrear estas operaciones ofreció oportunidades significativas de evasión tributaria; y
  - Con respecto a la aduana, los niveles de cumplimiento se ven impactados negativamente por la existencia de un complejo régimen tarifario y procedimientos manuales poco flexibles. Más aún, el sistema es vulnerable al fraude y la connivencia debido a la interacción necesariamente estrecha y frecuente entre los operadores de comercio y los funcionarios aduaneros, sumada a los elevadísimos montos en juego y su impacto en las operaciones comerciales. Para un funcionario aduanero que gana un sueldo nominal, esto presenta un gran riesgo de distintos grados de corrupción.

### **3. MEDIOAMBIENTE**

Idealmente, debería filtrarse información al modelo de riesgos tanto desde fuentes externas como internas. Una lectura medioambiental externa debería identificar aquellos factores que podrían llegar a impedir que la organización alcance sus objetivos. Esta información debe consolidarse y centralizarse en una base de datos. Debe adoptarse un proceso similar en el que se identifiquen los riesgos internos a través del análisis medioambiental interno. Al aplicar inteligencia a la evaluación de riesgos, se ponen de manifiesto los riesgos de incumplimiento. Debe adoptarse un mecanismo (marco, procesos y sistemas) que produzca una calificación y priorización de riesgos que informe las intervenciones de operaciones / tendencias específicas. Estos riesgos se pueden comunicar de manera de que las áreas pertinentes de la organización puedan definir medidas apropiadas para mitigar los riesgos e implementar la respuesta más apropiada frente a ellos. El monitoreo de riesgos no es una actividad que se realiza una única vez. Debe haber una evaluación periódica de los cambios del entorno. Esto le proveerá a la organización el conocimiento necesario para mejorar los procesos de negocios y la capacidad de respuesta frente a sus clientes, y adaptarse a las condiciones económicas cambiantes.

Es fundamental que el conocimiento de los riesgos concretos sea identificado y que se le informe a la organización acerca de estos riesgos en el nivel estratégico, táctico y operativo de manera de poder alcanzar sus objetivos. La provisión de inteligencia estratégica le aporta a la organización en su conjunto el foco, los detalles, la atención y la comprensión apropiadas sobre los riesgos medioambientales clave. Este manejo del riesgo proporciona inteligencia táctica y operativa que, a su vez, lleva al análisis de riesgo relevante para la priorización y mayor efectividad de las actividades de cumplimiento.

### **4. MEDIOAMBIENTE EXTERNO**

#### **4.1. Antecedentes**

Los factores del medioambiente externo que tienen impacto sobre una industria se definen en Thomson y Strickland (2001: 93) como las fuerzas motoras, es decir, las causas subyacentes más importantes en el cambio de las condiciones industriales y competitivas. Los autores argumentan que si bien puede haber muchas fuerzas que influyan sobre una industria, generalmente hay sólo tres o cuatro que probablemente son "los principales factores determinantes de la forma en que evoluciona y opera una industria" Thomson and Strickland (2001: 99). Por ello, es fundamental identificar aquellas fuerzas motoras que probablemente influyan de forma dinámica sobre las tendencias futuras de la industria.

Tanto a los contribuyentes como al Estado les conviene mantener la integridad del régimen tributario para poder asegurar que:

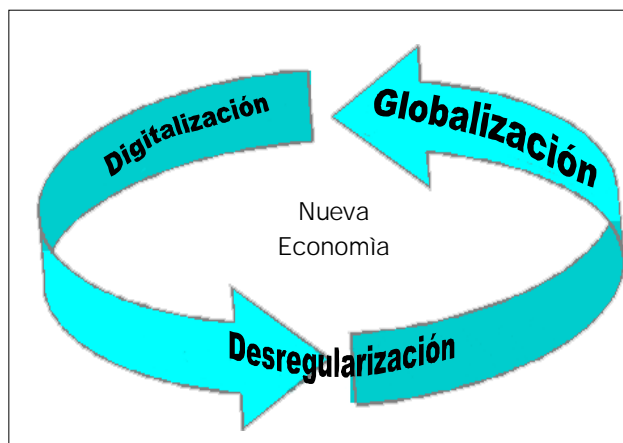
- a los contribuyentes les resulte sencillo cumplir con sus obligaciones y asegurar sus derechos;
- los costos de cumplimiento se mantengan al mínimo nivel compatible con una administración tributaria efectiva; y
- se actúe sobre la evasión tributaria de modo que los contribuyentes cumplidores no se vean desfavorecidos y se puedan financiar los servicios públicos.

Inevitablemente habrá quienes consideren la globalización como una oportunidad para evadir impuestos. Por ejemplo, el comercio electrónico presenta oportunidades de fraude similares a aquellas que existen con el efectivo. Sin embargo, también tiene el potencial de ampliar significativamente algunas de las áreas de riesgo existentes. Por lo tanto, las técnicas para detectar y disuadir a aquéllos que evaden impuestos deben permanecer al corriente de los desarrollos tecnológicos.

Así, además de tener presente cuáles son las amenazas específicas, los entes de aplicación de la ley y de recaudación deben apuntar a lograr una comprensión de las características específicas del medioambiente emergente que, individualmente o en combinación, puede generar nuevos tipos de delito. Luego pueden emplearse contramedidas enfocadas en estas características generales, como así también en las amenazas conocidas e identificadas.

De no haber sido por las revoluciones simultáneas de la globalización, la desregularización del comercio y las tecnologías relacionadas tales como las telecomunicaciones, el trabajo en red por computadora, el poder de la computadora y los sistemas satelitales, el impacto de Internet podría haber sido mucho menor.

Figura 4.1: La tríada de fuerzas de la "nueva economía"



Fuente: Downes y Mui, 2000.

Según Downes y Mui (2002), estas revoluciones simultáneas crearon una tríada de nuevas fuerzas en las que la digitalización estimuló la desregularización de las industrias y la globalización de los mercados. Aparecen competidores mundiales donde anteriormente sólo importaban los actores locales. Estos otorgan poder a los clientes, proveedores y nuevos participantes, alterando el cultivo previo de las ventajas competitivas que se basaban en tecnología hoy obsoleta. La nueva tecnología socava las relaciones con los clientes, las redes de distribución, el comportamiento de los competidores y las economías de tamaño y escala.

Con la digitalización, la información se está trasladando a sistemas de computación y redes públicas donde se puede multiplicar en valor. Cuanto más global se torne la economía, más tienden las reglamentaciones locales a restringir a las industrias para la protección de las cuales fueron promulgadas, incrementando la velocidad de la desregularización que abre mercados que solían estar cerrados a la competencia, exponiendo una subinversión crónica en tecnología. Y el ciclo continúa.

Estos desarrollos estimularon la conformación de la "nueva economía" de las siguientes maneras:

- **Dispositivos de computación:** liberan a las personas de tareas ordinarias y aceleran el flujo de trabajo. Continúa habiendo incrementos en la potencia de computación y una reducción en tamaño;
- **Redes:** una PC sola es una herramienta poderosa, pero dos PC son capaces de compartir información y recursos y claramente son más poderosas. Al agregarse más dispositivos de computación, la red incrementa su poder;
- **Telecomunicaciones:** el crecimiento de la infraestructura mundial de las telecomunicaciones continúa. Hoy, este crecimiento está impulsado por la fibra óptica, los satélites, los teléfonos móviles y otros dispositivos relacionados;
- **Globalización:** en el pasado, automotores y aviones desempeñaban el papel más importante cuando se trataba de reunir personas de distintas naciones o regiones. Hoy, la televisión y las telecomunicaciones tienen un rol vital al abrir una ventana a otros países y culturas y explorar nuevas oportunidades de negocios;
- **Internet:** la Internet provee información y recursos disponibles a través de millones de redes conectadas alrededor del mundo. Es un vasto depósito de información, conocimientos e ideas; y
- **E-Business (la capacidad de realizar negocios en forma electrónica):** es una mirada holística de cómo puede beneficiarse la organización de estas nuevas tecnologías. Las compañías deben progresar hacia una mayor flexibilidad y agilidad para poder mantenerse al corriente del ritmo incrementado de cambios. Cuanto mayor el grado de automatización, mayor la capacidad de adaptarse al medioambiente.

Estos desarrollos culminaron en un cambio de la economía mundial desde una base industrial a otra de información en sólo poco más de un cuarto de siglo. Resulta aún más difícil controlar la evasión tributaria si no hay información sobre acontecimientos económicos que tuvieron lugar total o parcialmente en el extranjero, sobre personas físicas domiciliadas en otros países y sobre propiedades ubicadas en el extranjero. Cuestiones tales como los precios de transferencia, los paraísos tributarios, el abuso de tratados impositivos, la capitalización exigua, el comercio electrónico, entre otros, son preocupaciones recurrentes para las administraciones tributarias de todo el mundo. Sin asistencia mutua entre estas administraciones que pueda darles la posibilidad de contar con información del extranjero en forma oportuna y confiable, su compromiso con el ejercicio del control se torna una tarea muy difícil.

#### **4.2. El Comercio Electrónico y el Cumplimiento Tributario.**

El Estado está alentando y asistiendo a los contribuyentes para que cumplan con sus obligaciones fiscales. Esto se aplica a los contribuyentes que operan con comercio electrónico como así también a aquéllos que utilizan medios más tradicionales. Los contribuyentes tienen mayor probabilidad de cumplir si:

- comprenden y confían en las leyes que tienen que respetar;
- es sencillo cumplir; y
- el cumplimiento es una jugada positiva que otorga certidumbre y refleja buena ciudadanía.

El aliento y la mejora del cumplimiento se logran respetando los derechos de los contribuyentes y ayudándolos a reconocer sus obligaciones legales. La publicidad, la educación del contribuyente y el soporte son esenciales para alcanzar estos objetivos.

El Estado está modificando los textos de las leyes impositivas para hacerlas más transparentes y sencillas de aplicar. El comercio electrónico brinda una oportunidad para que el Estado interactúe con el sector empresarial de manera directa. Tiene el potencial de brindar acceso a información estructurada sobre la demanda así como sobre los servicios interactivos.

Para asistir en este proceso, el Estado debe:

- adaptar el diseño de las declaraciones del impuesto a la renta y a las sociedades para incorporar una solicitud de que la empresa consigne su dirección de sitio Web y de correo electrónico. En el futuro, esto podría traer las ventajas de una comunicación más veloz y permitirle al SARS apuntar a información u orientación relacionada con distintos sectores;
- analizar cómo pueden utilizarse los desarrollos tecnológicos para reducir los costos de cumplimiento para las empresas durante la auditoría de información electrónica, libros y registros, dentro de parámetros de riesgo aceptables;

- fomentar el uso de la presentación electrónica de declaraciones por parte de los contribuyentes;
- considerar, en particular, qué orientación necesitan las pequeñas y medianas empresas que están comenzando a operar comercialmente por Internet y, tal vez, internacionalmente por primera vez, para ayudarlas a cumplir con sus obligaciones; y
- utilizar las oportunidades que ofrece la tecnología para asistir a los contribuyentes en el cumplimiento de la ley y para contribuir a que los costos de cumplimiento permanezcan bajos para las empresas.

La información es la clave para abordar los riesgos y mantener la administración efectiva de los impuestos directos e indirectos. Debe encontrarse accesible para el SARS en la misma medida en que lo está con los medios de comercio más convencionales. Se requieren consultas con el sector empresarial para garantizar que cualquier medida considerada necesaria para disuadir, revelar o rectificar el incumplimiento tenga en cuenta debidamente los costos que puede imponer.

La confirmación de la integridad y autenticidad de la información presenta un desafío en el entorno electrónico tanto para las empresas como para las administraciones tributarias. Tradicionalmente dependieron de auditorías basadas en papel, con su inherente aspecto y autenticidad. La información contenida en formato electrónico no presenta la misma comodidad a primera vista. Puede sufrir corrupciones no intencionales o ser manipulada antes de la presentación.

Se están desarrollando métodos de auditoría electrónica para abordar estos problemas y brindar el nivel de aseguramiento que necesitan las empresas y las administraciones tributarias. El sector empresarial inevitablemente habrá de liderar el camino del desarrollo de sistemas seguros. A las empresas les conviene maximizar el desempeño a través de sistemas de información confiables, y al mismo tiempo minimizar el riesgo de fraude. El Estado tendrá que discutir sus requerimientos con las empresas y concluir si se está brindando un aseguramiento adecuado a los fines del cumplimiento impositivo.

El comercio electrónico es esencialmente un medio nuevo de comercio. El SARS necesita poder comprender cómo funciona, el tipo de comercio que atrae y el ámbito de la actividad. Si bien los motivos del incumplimiento no serán nuevos, de todas maneras se podrá aprender respecto de las distintas metodologías utilizadas.

#### **4.3. El Uso de Paraísos tributarios.**

El Estado está adoptando legislación para impedir que las empresas evadan impuestos al desviar utilidades a sociedades extranjeras controladas. Una sociedad extranjera controlada es un residente en una jurisdicción de bajo nivel de imposición controlada desde Sudáfrica.

Existen similitudes sustanciales entre las técnicas utilizadas para cometer delitos fiscales y aquéllas utilizadas para lavar el dinero obtenido a través de otros delitos. El uso de arreglos artificiales y centros financieros off-shore es común al lavado de dinero y a la evasión tributaria, y se han diseñado diversos sistemas regulatorios para facilitar el flujo de información entre autoridades impositivas y anti-lavado de dinero en el nivel nacional.

La forma más ampliamente difundida de intercambio de información utilizada en el pasado eran cláusulas incluidas en los convenios para evitar la doble tributación internacional. En una primera época, los convenios y convenios modelo sobre el tema incluían cláusulas específicas relativas al intercambio de información, inicialmente para la exclusiva aplicación del convenio en sí y, progresivamente, ampliando dicho propósito para considerar también la lucha contra la evasión tributaria.

El intercambio internacional de información tributaria es un factor clave, que adquiere aún más importancia para que la administración tributaria pueda controlar el cumplimiento con las obligaciones tributarias de manera efectiva y, conforme a ello, garantizar una aplicación equitativa de los impuestos en un escenario internacional.

El intercambio de información en el nivel internacional puede darse de manera informal, es decir, sin mediar ningún compromiso convencional y meramente como resultado de una actitud de cortesía o solidaridad entre países. Sin embargo, independientemente de su grado de utilidad, esta forma de intercambio enfrenta inconvenientes tales como un respaldo jurídico insuficiente, el hecho de que es esporádica, no articulada y sujeta a todas las limitaciones jurídicas internas del país informante y su voluntad en lo que respecta a la puntualidad, la extensión y la forma en que ha de proveerse la información. En vista de tales circunstancias, actualmente se reconoce que existe una necesidad de suscribir convenios internacionales que permitan que los Estados contratantes tengan acceso a información que de otro modo no podría obtenerse a través de los medios y fuentes disponibles internamente. En la actualidad, Sudáfrica tiene 57 tratados totalmente ratificados, 9 tratados comprensivos y 3 tratados marítimos y aéreos en vigor. Hay negociaciones en curso para ampliar el número de tratados y sumar 22 tratados más.

En septiembre de 2004 se lanzó un Centro de Grandes Empresas (LBC, según su sigla en inglés) como parte de la estrategia general de mayor orientación hacia el contribuyente y el operador de comercio. El LBC se diseñó de manera de proveer una facilidad única para satisfacer las necesidades de un grupo importante de contribuyentes. Las grandes empresas son una comunidad claramente definida con temas impositivos sofisticados y diversos, y las complejidades de estos temas están aumentando con el advenimiento de nuevas tecnologías y la globalización. Esto dio lugar a la necesidad de proveer una integridad técnico-impositiva, la especialización por industrias y el desarrollo de relaciones.

#### 4.4. Lavado de Dinero.

El lavado de dinero es el movimiento de fondos obtenidos de actividades delictivas con el propósito de ocultar la verdadera fuente, propiedad o uso de los fondos. El lavado es una necesidad para cualquier actividad delictiva generadora de ganancias. Si no cuentan con la capacidad de lavar sus ingresos ilícitos, los delincuentes fracasan porque el dinero los sustenta, los motiva, y les da poder. Los traficantes de estupefacientes, los autores de fraudes financieros, los grupos de delito organizado y otros invierten esfuerzos considerables para lavar su dinero mal habido. Sistemas regulatorios y de aplicación de la ley débiles, además de la corrupción, son factores clave que hacen que ciertas jurisdicciones sean especialmente atractivas para el lavado de ingresos ilícitos por parte de organizaciones de tráfico de drogas internacionales y otras organizaciones delictivas, grupos terroristas que financian sus actividades, e incluso por estados que realizan operaciones financieras para evadir las sanciones internacionales con el fin de adquirir diversas tecnologías y componentes.

La naturaleza global del problema del lavado de dinero está clara. Los mercados financieros del mundo se están interconectando de manera creciente, y los acuerdos de libre comercio y las uniones aduaneras están aumentando el movimiento de bienes y personas al tiempo que borran las fronteras tradicionales. Estos nuevos sistemas globales, alimentados por la tecnología, también les permiten a los delincuentes y su dinero pasar fácilmente de una jurisdicción a otra, en busca de áreas menos reguladas donde ocultarse.

La comunidad internacional está respondiendo: grupos transgubernamentales compuestos por especialistas financieros, regulatorios y judiciales están trabajando en una variedad de formas para compartir información y experiencia para combatir el lavado de dinero y otros delitos. Si bien actúan internacionalmente, lo hacen según el propio interés nacional para el mejoramiento de la aplicación de legislación y reglamentaciones nacionales, y para proteger a sus sistemas financieros del abuso delictivo. Se presentan desafíos colosales con los paraísos de secreto bancario, los sistemas alternativos de remesas, el desarrollo de nuevas tecnologías de pago, y la evolución continua de la industria de los servicios financieros. Todas las naciones deben sumarse a la comunidad internacional, trabajando en forma conjunta para asegurar la estabilidad y la integridad de nuestros sistemas financieros, nuestras economías y nuestros gobiernos.

Sudáfrica también adoptó legislación anti-lavado de dinero para ayudarle al país a cumplir con sus obligaciones internacionales de luchar contra el delito organizado y el terrorismo. La legislación más actual y comprensiva que contiene un detalle de los controles anti-lavado de dinero es la Ley de Centros de Inteligencia Financiera (FICA, según su sigla en inglés), que hace foco en los requisitos de control.

La FICA crea obligaciones de control del lavado de dinero para bancos y demás instituciones y profesionales, tales como agentes de bienes raíces, brokers, abogados y compañías de seguros.



La identificación de los clientes, por ende, es un elemento crucial en todo sistema efectivo de control del lavado de dinero. Se implementaron medidas razonables para identificar a los clientes e impedir que los delincuentes utilicen identidades falsas o robadas para obtener acceso a los servicios.

#### **4.5. Profesionales Impositivos**

La integridad profesional y la experiencia de los profesionales y asesores impositivos también impactan en el clima de cumplimiento de Sudáfrica. Estremecida por los escándalos mundiales recientes relacionados con estados contables con información falsa y fraude, la profesión contable necesita intervenir urgentemente para mejorar su credibilidad. Como muchos profesionales impositivos provienen de este entorno, esto también impacta sobre el nivel y disposición a cumplir voluntariamente con la legislación impositiva y aduanera. Más aún, debido a la complejidad del entorno impositivo y el grado de alfabetismo necesario, las oportunidades de mayores negocios hacen de esta área un foco sumamente importante para la proliferación de "cuasi profesionales" que no están regulados. Estos factores crean un entorno de pago de impuestos plagado de ardides de planificación tributaria agresiva y evasión abierta (subdeclaración de la renta y sobrevaloración de las deducciones). "Los facilitadores de delitos relacionados con los ingresos" (por ejemplo, abogados, contadores, asesores financieros, y consultores) han logrado crear una base para su servicio a contribuyentes incumplidores mediante la cual los asisten para evadir impuestos o derechos.

El SARS utiliza inteligencia de las actividades de cumplimiento para garantizar que un profesional tributario específico no está fomentando o facilitando el incumplimiento de los contribuyentes. Los profesionales impositivos son sometidos a controles de cumplimiento con sus propias obligaciones tributarias, incluyendo la presentación de declaraciones impositivas y el pago de deudas fiscales. Cuando hay pruebas que indican que los profesionales impositivos están fomentando o facilitando el incumplimiento o tienen un mal desempeño en su propio cumplimiento impositivo, son investigados y, cuando corresponde, la cuestión se deriva a la asociación profesional relevante o bien se procesa al profesional.

#### **4.6. Amnistía.**

##### **Control cambiario y amnistía fiscal**

Según el Discurso del Presupuesto Nacional pronunciado por el Ministro de Finanzas el 15 de febrero de 2006, se procesaron un total de 42.672 solicitudes de amnistía, y se informaron un total de R68,6 mil millones de activos en el extranjero. La regularización de las tenencias de activos en el extranjero y las obligaciones tributarias de la vasta mayoría de los aspirantes significa que ahora pueden manejar sus cuestiones financieras sin el temor del procesamiento penal o civil. También incrementa la base impositiva de la renta declarada en unos R1,4 mil millones, y aporta a los registros estadísticos del Servicio de Ingresos Públicos y el Banco de la Reserva. Los R2,9 mil millones de ingresos recaudados a través

de gravámenes bajo la amnistía se asignarán a inversiones conjuntas de asociaciones público-privadas en infraestructura comunitaria y desarrollo comercial en barrios de bajos recursos.

### **Amnistía para pequeñas empresas**

Las pequeñas empresas desempeñan un papel de vital importancia en el estímulo de la actividad económica, la creación de empleo, el alivio de la pobreza y el mejoramiento general de los niveles de vida. Muchas pequeñas empresas operaban informalmente, estaban marginadas y excluidas históricamente del sector económico principal, lo que las dejaba fuera del sistema tributario. Estas pequeñas empresas ahora tienen voluntad de regularizar sus cuestiones fiscales pero su incumplimiento pasado y los pasivos fiscales potenciales que de él resultan, las multas e intereses continúan siendo un obstáculo. Recientemente, el control cambiario y la amnistía impositiva permitieron la regularización del contribuyente más sofisticado y afluente. Se ha criticado el hecho de que no se ha proporcionado una oportunidad similar para las pequeñas empresas.

Los esfuerzos del SARS por ampliar la base impositiva y las "recorridas" por áreas de empresas informales demostraron que una gran cantidad de pequeñas empresas, si bien no están registradas, quisieran tener la oportunidad de regularizarse si no tuvieran que temer pasivos impositivos que surjan de su incumplimiento pasado. Captar personas en la red impositiva no siempre implica una ganancia inmediata - también implica aportes futuros y el mejoramiento general de la cultura del cumplimiento. Por lo tanto, esta amnistía posibilita tanto el cumplimiento como la regularización. A medida que las empresas crecen, pueden ver los beneficios de haberse incorporado a la economía formal. Una parte de este crecimiento tiene que ver con cambiar su relación con el gobierno de manera positiva, como también con el SARS como administración de ingresos. También elimina toda incertidumbre respecto de la tributación que pueda existir entre las pequeñas empresas que cumplen parcialmente.

#### **4.7. Fuentes de Información dentro de Sudáfrica.**

Para que el SARS pueda cumplir su mandato frente a la nación sudafricana de manera efectiva y eficiente es fundamental que se desarrollen relaciones de modo de obtener y compartir información que respalde su mandato para maximizar su retorno sobre la inversión. Para hacerlo de manera efectiva, resulta crucial para todo el proceso compartir información. El trabajo y la información compartidos con otros órganos y el contar con la cooperación de terceros asisten en el logro del mandato del SARS.

Los siguientes ejemplos muestran cómo funciona lo antedicho en la práctica:

- Información obtenida de Departamentos de Gobierno: por ejemplo, el Departamento de Cuestiones Medioambientales y Turismo puede asistir al SARS en la evaluación y verificación de si la renta o ingresos brutos de un contribuyente específico fue declarada. Información crucial como cupos

de pesca puede utilizarse independientemente para respaldar nuestra búsqueda;

- Opiniones independientes expresadas por Contadores Públicos y Auditores también asisten al SARS en la evaluación del riesgo de incumplimiento por parte de los Contribuyentes. Generalmente, un informe negativo indica que puede existir un riesgo de que un contribuyente determinado no esté cumpliendo. Contar con estos informes y dictámenes profesionales es asistir al SARS en sus esfuerzos por mejorar el cumplimiento impositivo voluntario. La acreditación de contadores para presentar declaraciones electrónicas es otro ejemplo de este tipo de relaciones;
- Las relaciones y la información compartida con Organizaciones Industriales, Autoridades Locales, etc. asisten al SARS en la obtención de información que puede ser genérica respecto de un extenso grupo de personas o empresas y esto puede conducir a una mayor ampliación de la base impositiva de dichas personas en IVA, Impuesto a la Renta y otros impuestos. Esto también puede incorporar a actores de importancia en el sector informal de la economía en el largo plazo;
- v Los entes del gobierno que comparten información con el SARS pueden generar una recaudación de ingresos adicional, ya que los ingresos obtenidos de una fuente ilegal están sujetos al impuesto a la renta. Los entes encargados de la aplicación de la ley pueden asistir al SARS con información para campañas anti-drogas y anti-contrabando;
- Para poder completar el círculo de cumplimiento desde el momento en que se realiza una determinación hasta el momento en que se cancela por completo la totalidad de la deuda pueden tener que participar diversos actores. El proceso de recaudar ingresos adicionales para el estado se completa recién cuando la deuda creada de esta forma queda totalmente saldada;
- Para facilitar la recaudación efectiva de dicha deuda, el Registro Maestro de la Corte Suprema, la Oficina de Títulos, los ejecutores testamentarios y los liquidadores de sociedades y compañías desempeñan un papel importante. La oficina de información crediticia es otra fuente de información relativa a la capacidad crediticia de los contribuyentes. El Departamento de Asuntos Internos también puede asistir con el seguimiento de los contribuyentes, especialmente para los casos en que están abandonando o ya no residen en la República de Sudáfrica;
- Las sociedades que cotizan en Bolsa, en las que grupos importantes de personas tienen activos, pueden apoyar al SARS en el proceso de recaudación de manera indirecta. Un ejemplo de ello es la Desmutualización de las compañías de seguros de largo plazo;
- Los entes profesionales e industriales pueden ser una fuente de información confiable, ya que ciertas ocupaciones profesionales están sujetas a inscripción por ley. La ampliación de la base imponible, el cumplimiento de los miembros de tales asociaciones así como el proceso de recaudación se pueden optimizar a través de estas fuentes; y
- El compartir información dentro del SARS entre las vertientes de Aduanas e Ingresos puede incrementar el cumplimiento y las recaudaciones. Son temas de especial interés el IVA y el valor de las acciones transables desde el punto de vista del impuesto a la renta.

Lo antes dicho reseña tan sólo algunos ejemplos de fuentes de información confiables y precisas que pueden desempeñar un papel fundamental en el combate a la evasión tributaria. La dinámica de una red de información integrada es el ideal para maximizar la recaudación y combatir la evasión tributaria.

## 5. MEDIOAMBIENTE INTERNO

### 5.1. Antecedentes

Según Thomson y Strickland (2001: 129), la cadena de valor de una organización identifica las actividades primarias que crean valor para los clientes. El desagregar las operaciones de una organización en actividades y procesos de negocios pertinentes expone los elementos principales de la estructura de costos de la compañía y determina su ventaja competitiva.

La cadena de valor de una organización y el modo en que desarrolla cada actividad reflejan la evolución de su negocio específico y las operaciones internas, su estrategia, los enfoques que utiliza para ejecutar dicha estrategia, y la economía subyacente a las actividades mismas.

### 5.2. Procesos

Es imperativo en primer lugar analizar la cadena de valor para poder determinar de qué manera la organización puede mejorar en términos de efectividad y eficiencia. Es fundamental que el SARS realice las actividades de su cadena de valor de modos que le den a la administración la capacidad de superar a sus rivales. Esto llevará a una ventaja competitiva para el SARS.

**Múltiples tipos de impuestos y silos de productos que no se comunican bien entre sí:** de un modo u otro los tipos de impuestos se interrelacionan y pueden mostrar otras áreas de incumplimiento. Es fundamental que se entrelacen los procesos donde hay interdependencias entre estos silos. Un ejemplo de ello es un contribuyente que está registrado en IVA pero no en el impuesto a la renta. Esta situación no continuaría (ni lo hará) si se utiliza un sistema integrado.

**Procesos de negocios y sistemas informáticos duplicados y desconectados:** los procesos operativos centrales deben simplificarse mediante el uso de tecnología apropiada. El SARS está desarrollando un plan de integración de sistemas para garantizar la estabilidad y brindar la infraestructura necesaria para crear una oficina más efectiva y eficiente.

Algunos de los beneficios de contar con un enfoque integrado son:

- El enfoque centrado en el cliente asegura que se prestará un servicio integrado respecto de todos los productos de ingresos, es decir "una solución de negocios total";

- Servicios al cliente de alta calidad forman parte integral de todo el paquete de productos de ingresos y los procesos se ven de manera holística, es decir "el cliente tiene una visión única del SARS";
- Debido al hecho de que todo el proceso está integrado, necesariamente habrá controles de calidad en todas las etapas del proceso y se incluirán en la forma en que fluyen los procesos;
- El desempeño de los funcionarios del SARS será medible a lo largo de todas las etapas del proceso;
- Los procesos no tendrán limitantes de tiempo, ya que el desempeño de los mismos no se restringirá al horario de oficina y se podrá recibir información a través de diversos medios y de una variedad de fuentes;
- La opción / posibilidad de tercerizar ciertas partes de los procesos se puede investigar y / o considerar;
- Los procesos relativos a los diversos productos de ingresos se integrarán, y pueden / deben desarrollarse formatos compatibles para garantizar la uniformidad del conjunto; y
- El control de calidad, el servicio y la participación pasan a ser partes inherentes de cada proceso específico y son medibles en cuanto a cada resultado y producto para cada proceso.

Si el SARS verdaderamente aspira a alcanzar su intención estratégica, es esencial que se analice la cadena de valor en términos de ganancias de eficiencia y efectividad teniendo presente el punto de vista del contribuyente. Hay muchas áreas de superposición entre estas actividades de la cadena de valor que, una vez que se rediseñan, conducen a potenciales sinergias.

### 5.3. Tecnología

**Los sistemas no permiten tener una misma visión del contribuyente en los distintos tipos de impuestos:** debido a que los diversos sistemas impositivos no están integrados, actualmente no es posible tener una única visión del contribuyente. Los sistemas del impuesto a la renta, IVA, Aduanas, aportes a pensiones (PAYE, según la sigla en inglés) y otros son sistemas independientes y no están integrados de manera alguna. Esto presenta enormes desventajas ya que se afecta el servicio provisto al contribuyente. El contribuyente tiene más de un número de inscripción y debe contactar a distintas oficinas para presentar consultas acerca de los distintos tipos de impuestos.

**Sistemas de tecnología de la información que no se complementan entre sí:** no existen sinergias entre los sistemas. Un ejemplo podría ser un contribuyente que está recibiendo un reintegro por IVA que de hecho adeude al SARS dinero en concepto de una determinación del impuesto a la renta. El dinero se le reintegrará en todos los casos, ya que los sistemas no se hablan entre sí.

El uso de la tecnología de la información dio lugar a una revolución de la forma en que se desarrollan las operaciones de negocios en todo el mundo. Cada vez

más operaciones se realizan "on-line", lo que reduce la cantidad de tiempo necesaria y conduce al mundo hacia operaciones "sin papel". De allí que el uso del intercambio electrónico de datos (EDI, según la sigla en inglés) esté aceptado masivamente como medio de interfaz entre socios de negocios y también entre órganos gubernamentales.

**Fomentar la automatización de todas las actividades de procesamiento:** un porcentaje sustancial de recursos humanos se dedica también a esta tarea, si bien probablemente sería más productivo que se destinara a iniciativas de cumplimiento y servicios al contribuyente. La mayor parte de este procesamiento tiene carácter repetitivo y se presta a la automatización. Si se agrega suficiente valor, se le da al sistema un aspecto amigable para el usuario, se provee suficiente ayuda on-line a través de hipervínculos, se ofrecen oficinas para los contribuyentes que no tienen acceso a la red, y se establece una primera línea de contacto inteligente y bien diseñada para el ingreso de datos del contribuyente, feedback e interactividad, una parte importante de la carga de trabajo de procesamiento habrá desaparecido.

**Fomentar el procesamiento de la información en tiempo real en lugar de por lotes:** el servicio al cliente se considerará un proceso más amigable al usuario si la información del contribuyente puede verificarse y convalidarse contra otras fuentes y determinaciones o si se reciben facturas en tiempo real. También debería posibilitarse la correlación en tiempo real entre la información al contribuyente y la información proporcionada por los empleadores, otros operadores y empresas hacia arriba y hacia abajo de la secuencia de la operación.

**Integrar los sistemas de tecnología de la información:** la próxima generación de interacciones de empresa a empresa (B2B), de empresa a gobierno (B2G), de gobierno a gobierno (G2G), de empresa a cliente (B2C) y de gobierno a cliente (G2C) exigirá que los sistemas del SARS estén conectados en tiempo real, y puedan intercambiar y procesar información mutua de manera relativamente imperceptible al usuario antes de la incorporación de un tercero. El ideal sería integrar todos los sistemas antedichos bajo una única infraestructura automatizada en tiempo real.

**Diseñar sistemas para los clientes del SARS y procesos de negocios efectivos para el nuevo entorno:** en la actualidad, los sistemas son el espejo de sus contrapartes no electrónicas, en lugar de capitalizar la ventaja del nuevo entorno. Los formularios electrónicos reflejan a sus equivalentes de papel línea por línea y se les solicita a los clientes proporcionar la misma información en todos los distintos formularios que puedan ser necesarios. Si los sistemas estuvieran integrados, esto no tendría por qué suceder. Para que las redes se utilicen al máximo de su potencial es necesario que evolucionen nuevos modelos de negocios, formularios, técnicas de manejo de relaciones con el cliente así como nuevos modelos de interacción con el cliente.

**Adaptar el formulario electrónico al cliente contribuyente:** la mayoría de los formularios electrónicos son espejos de sus equivalentes genéricos en papel. La mayoría de las ventajas de los formularios electrónicos se ignoran. Debería ser posible que el contribuyente se conectara con el sistema SARS correspondiente, ingresara el número de expediente u otro número de identificación, y confeccionara una declaración o formulario electrónico inmediatamente; es decir, un formulario congruente con la entidad que está realizando la presentación, la industria a la que pertenece, la jurisdicción que le corresponde, las fuentes de renta y deducciones declaradas, y toda otra circunstancia que sea pertinente a dicha entidad. Esto beneficia tanto al contribuyente como al SARS y se traduce en información pertinente y oportuna.

**Desarrollar sistemas de administración de relaciones con el cliente que puedan lidiar automáticamente con la mayoría de las consultas y contactos de los contribuyentes:** ya que existe mucha experiencia disponible en diversas áreas técnicas, debería ser posible desarrollar bases de datos con capacidad de red muy sofisticadas a partir de los contactos previos con los clientes. Si están armadas e indexadas apropiadamente para fines de búsqueda, la mayoría de estas bases de datos evitarían la necesidad de muchos contribuyentes de contactar al SARS en persona por consultas y contactos de rutina.

**Alentar la convalidación creativa de información y el cruzamiento de datos:** el tiempo y los recursos se emplean principalmente en la recolección y procesamiento de información fechada provista por los contribuyentes en declaraciones basadas en papel. Una pequeña proporción de la información recibida se convalida en fiscalizaciones contra registros del contribuyente y registros de algunos terceros tales como instituciones financieras, mientras que una gran parte de la información precisa "limpieza". Existe una gran cantidad de fuentes de terceros que podrían convalidar la información de las declaraciones de manera mucho más efectiva que con los métodos actuales. Estos métodos dependen de metodologías de fiscalización intrusivas del tipo "acierto o error" que deben su existencia a las técnicas contables de la década de 1950.

Utilizar sistemas de inteligencia de negocios en tiempo real para gestión de riesgos que continuamente adquieran y analicen información de una amplia variedad de fuentes: en la industria de la informática, estas técnicas se denominan 'data-warehousing' (depósitos de datos), 'data-mining' (aprovechamiento de los datos), 'customer relationship management' (gestión de las relaciones con el cliente), 'online analytical processing' (procesamiento analítico on-line) y, en la era del trabajo en red, están aliadas con "motores de búsqueda", "bots" y "agentes" para la actualización permanente de la información. La principal crítica es que son reactivas y tardías. Se depende de sistemas e información que están accionando constantemente sobre operaciones de negocios y cuestiones impositivas ocurridas hace años. Sin embargo, las operaciones del SARS exigen distintos indicadores financieros, de mercado y sectoriales en tiempo real en lugar de depender de una base de datos de declaraciones que captó acontecimientos hace mucho tiempo. No escasean las fuentes de información y datos en red disponibles públicamente para hacerlo.

**Utilizar normas abiertas en lugar de propietarias para las interacciones en red con el cliente:** debe buscarse un contacto con el cliente cada vez más basado en Internet, ya que los clientes utilizarán distintas plataformas, dispositivos en red y tecnologías sobre los que el SARS no tendrá ningún control. Desarrollar soluciones que utilicen normas abiertas asegura que todos estos clientes estén habilitados para la comunicación con el SARS, y que el SARS no deba replicar el desarrollo costoso de sistemas para cada nueva tecnología y dispositivo que aparezca a lo largo del tiempo.

**Establecer acceso a la red entre entidades de recaudación de distintos países:** en el pasado, las operaciones trans-nacionales eran territorio exclusivo de las grandes sociedades pero, en el nuevo entorno, las pequeñas y medianas empresas pueden participar en gran medida. En varios foros ha quedado claro que compartimos muchas de las mismas estrategias, problemas y oportunidades, y compartir información y realizar consultas resultaron métodos muy útiles.

**"El desarrollo de grandes sistemas pasó de moda; la tendencia actual es el desarrollo incremental rápido y manejable":** en el pasado, se desarrollaban sistemas de procesamiento basados en mainframe a lo largo de un período de tres o cuatro años. En el nuevo entorno, no está disponible ni el tiempo ni el dinero para hacer esto. El mundo cliente-servidor y de redes de pares de Internet exige que los sistemas se desarrollen rápidamente en pequeñas partes incrementales, agregando servicios y funcionalidad en cada nueva iteración.

**Agregar valor para los clientes:** esta probablemente es la faceta más importante de todas al desarrollar sistemas de informática y, particularmente, sistemas Web. A menos que el sistema de informática agregue valor para el cliente en comparación con los modos tradicionales de operar, no será comercializable. Debe ser más sencillo, más veloz, más económico, más práctico, y más accesible que cualquier otra alternativa.

## 6. UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Es fundamental que se utilicen conocimientos precisos sobre los riesgos que identifiquen e informen a la organización respecto de los mismos en los niveles estratégico, táctico y operativo de modo de alcanzar sus objetivos. La provisión de inteligencia estratégica le aporta a la organización en su conjunto el foco correcto, detalles, atención y comprensión de los riesgos medioambientales clave. La capacidad de riesgos brinda inteligencia táctica y operativa, la que informa a los análisis de riesgos pertinentes para la priorización y mayor efectividad de las actividades de cumplimiento.

Es imperativo que los clientes sean evaluados de manera holística a través de una mejora de los niveles generales de cumplimiento al tiempo que se reducen los costos de cumplimiento para las empresas. El SARS debe hacer hincapié en



los procesos críticos donde el cliente entra en contacto con el servicio de ingresos, tales como la inscripción, la recepción de pagos, la presentación y la determinación de las declaraciones. El buen servicio y la calidad dentro de estos procesos iniciales deben estar en equilibrio con acciones estrictas de cumplimiento forzoso.

Figura 6.1: Modelo de riesgos



Esto implica que Riesgos provee inteligencia a través del análisis de datos e información relevante según los requisitos de los clientes internos. La capacidad de procesamiento de información clasifica, analiza y refina los datos en crudo para evitar la pérdida de tiempo de las valiosas actividades centrales que actualmente ocurre en el desempeño de esta función. Proveerá conocimientos oportunos y pertinentes a entidades específicas de la organización. La inteligencia resaltaré los riesgos externos al SARS y desencadenará acciones específicas para mitigar el incumplimiento. Proveerá un análisis del arquetipo del contribuyente a fin de identificar tendencias de comportamiento y de mercado que puedan incrementar el riesgo de incumplimiento en consulta con los demás elementos para monitorear continuamente los cambios del entorno que puedan plantear una amenaza a la organización y dificultar el logro de los objetivos estratégicos del SARS. Monitorea el entorno para proveerle a la organización el conocimiento que necesita para mejorar los procesos de negocios y dar respuesta adecuada a las necesidades de las demás capacidades. Los productos de investigación optimizarán la comprensión de los distintos riesgos, en colaboración con Control de Riesgos, Coordinación y Marco y Auditoría Interna, para el desarrollo e implementación de un mecanismo (marco, procesos y sistemas) que producirá calificaciones de riesgo que informarán las intervenciones en operaciones / tendencias particulares.

El modelo de cumplimiento promueve el uso de respuestas adaptadas a distintos grupos de contribuyentes sobre la base de su conducta, niveles de riesgo de cumplimiento e historial. Un tema clave continúa siendo el mejoramiento de los niveles generales de cumplimiento al tiempo que se reducen los costos reales de

cumplimiento para las empresas. El modelo es intrínseco a la política, los procesos legislativos y administrativos del régimen tributario y el modo en que interactúa el SARS con sus clientes. El buen servicio y la calidad dentro de estos procesos iniciales deben estar en equilibrio con acciones estrictas de cumplimiento forzoso.

La conducta de cumplimiento tributario se ve influida por muchos factores - comerciales, industriales, sociológicos, económicos y psicológicos - todos los cuales influyen sobre la decisión de una persona respecto de si cumplir o no con sus obligaciones. El modelo muestra un continuo de actitudes de los contribuyentes hacia el cumplimiento. En la base del continuo, los contribuyentes tienen la actitud de desear cumplir. En el otro extremo, los contribuyentes se han decidido a favor de la evasión.

El modelo además resume los distintos tipos de apoyo e intervenciones que pueden resultar necesarios para la recaudación de los ingresos requeridos. El modelo sugiere que el SARS tiene la capacidad de influir sobre el comportamiento de los contribuyentes a través de la respuesta e interacción oportunas.

En un extremo de este continuo, se promueve el cumplimiento voluntario mediante la provisión oportuna de información de utilidad y servicios eficientes centrados en el cliente. En el otro extremo, se toma acción de cumplimiento forzoso responsable para disuadir el incumplimiento premeditado y promover la justicia e integridad de su control más amplio, los pagos de beneficios y los sistemas tributarios. La combinación correcta de servicios y actividades de cumplimiento forzoso a lo largo de todo el continuo permite maximizar el cumplimiento al tiempo que se minimiza la intervención y la carga que implica el cumplimiento para los clientes.

Las acciones de cumplimiento forzoso dependen del funcionamiento óptimo de estos procesos críticos y se sirven de una amplia variedad de herramientas de cumplimiento en comparación con los productos de cumplimiento de los que dependía la organización en el pasado.

La estrategia toma en cuenta el continuo entre el cumplimiento total y el incumplimiento total. Debe desincentivarse el pasaje de los contribuyentes hacia el incumplimiento total en este continuo, y alentarse su movimiento hacia el cumplimiento total. Las funciones de cumplimiento forman parte de todas las acciones desempeñadas en el SARS en su conjunto, y la estrategia apunta a abordar las distintas etapas de la "vida útil" de un contribuyente.

La selección de casos está basada mayormente en el riesgo, aunque se atenúa con un cierto grado de aleatoriedad a fin de satisfacer los requisitos. Sin embargo, en los casos en que así lo indiquen las reglas del negocio y los requisitos legislativos, habrá una cobertura completa de acciones de cumplimiento que incluirán acciones de mantenimiento. Cuando los clientes se den de baja para productos particulares o en casos en que los saldos acreedores informen reintegros en los distintos tipos de ingresos, el SARS realizará el control de calidad caso por caso. La determinación del perfil de riesgo recomendará la acción ideal según el perfil en cuestión.

Pueden utilizarse herramientas de tecnología de la información para asimilar los datos, desarrollar tendencias e identificar riesgos específicos. Esto puede asistir con las campañas focalizadas a fin de combatir la evasión tributaria. Estas campañas pueden oscilar desde iniciativas de educación tributaria a investigaciones penales de fondo. Pueden realizarse en una industria específica o basarse en una hipótesis de incumplimiento particular. Por ende, es imperativo que estén disponibles las herramientas correctas para optimizar el uso de esta información.

## **7. DESAFÍOS ENFRENTADOS EN EL SIGLO XXI**

En muchos sentidos, las administraciones tributarias están haciendo en el año 2000 exactamente lo mismo que hacían en 1970. Lo único que cambió son los medios y la forma de hacerlo. Las leyes impositivas que se utilizan están muy a la zaga de los desarrollos sociales y científicos y a menudo son de una complejidad pesadillezca. Una porción impresionante de nuestros recursos se destina a procesar información recibida de los contribuyentes en la forma de declaraciones impositivas. El contribuyente presenta la información en una declaración en papel, la información se retranscribe en diversos sistemas de información, y esta información se procesa en modo batch (por lotes), lo que genera más papel que se le envía al contribuyente.

Se depende de información proveniente de la clientela contribuyente que está desactualizada y a menudo no es confiable. Una parte significativa de los recursos se utiliza para prestar servicios personales y de persona a persona a la clientela contribuyente. Se concentra el trabajo en oficinas y ubicaciones centralizadas. Se depende fuertemente de convenciones contables crecientemente desactualizadas y limitaciones geográficas y jurisdiccionales que con frecuencia son artificiales. Por ejemplo, los recursos naturales no atraen valor en el balance de una compañía convencional, pero la mayoría de los gobiernos está intentando conservarlos. La mayoría de los impuestos a la renta recompensa el gasto y desalienta la frugalidad y el ahorro. Nuestros regímenes impositivos alientan la deuda personal, societaria y nacional, mientras que nuestros Tesoros se lamentan de la falta de ahorros y fondos nacionales. Fomentamos el artificio de las entidades corporativas transnacionales, y sin embargo no asociamos a dichas entidades con actividades reales productivas, económicas y comerciales en sus países (a menudo paraísos tributarios) de domicilio supuesto. Aún estamos aprendiendo a lidiar con fenómenos tales como las sociedades multinacionales, el desvío de utilidades, la minimización del impuesto a las sociedades, la competencia tributaria y los paraísos tributarios. Y lo que anteriormente era el producto de grandes sociedades está ahora muy al alcance de las capacidades de empresas pequeñas a medianas merced a la computación e Internet. A muchas entidades se les permite ocultarse detrás del privilegio jurídico y profesional.

Estamos redefiniéndonos como algo más que meros recaudadores de impuestos: también somos veedores de operaciones financieras, observadores económicos y especuladores de los mercados financieros y la Bolsa. Los principales problemas

de cumplimiento que enfrentamos continúan siendo, en general, la identidad, las pruebas y la jurisdicción, aunque estamos lidiando con estas cuestiones en una multiplicidad de formas.

La revolución de la tecnología de la información está redefiniendo nuestros focos y fronteras tradicionales y ofreciendo una cantidad creciente de oportunidades de expandir nuestros servicios al cliente e incrementar nuestra efectividad como recaudadores de ingresos públicos. También plantea una cantidad de nuevas amenazas para los ingresos que recaudamos. En la actualidad aparentemente estamos aplicando modelos de negocios, formularios y métodos anticuados sobre el nuevo entorno, pero esto sin duda ha de cambiar al redefinir nuestra comprensión del comercio electrónico, la integración de las aplicaciones empresariales y la automatización en tiempo real, y mejorar la integración de nuestros sistemas de informática. Nuestro personal debe estar mejor instruido, y mucho más conciente de las complejidades de las interacciones sociales, económicas, tecnológicas y geopolíticas que nunca antes. En términos generales, debieran evolucionar para ser los "trabajadores del conocimiento" que necesitaremos en el futuro.

Trabajamos en el contexto de un mundo dinámico y cambiante. Aparte de la revolución tecnológica, también vivimos revoluciones sociales, algunas debidas a factores medioambientales, otras debidas a factores políticos y culturales, y otras debidas a factores económicos y geográficos. Teniendo en cuenta todo esto, debemos prepararnos para nuevas exigencias y focos en los próximos diez años, los que serán generados por factores políticos, de mercado, financieros y económicos, tecnológicos y medioambientales sobre los que no tenemos demasiado control.

Los próximos diez años ofrecen un sinnúmero de oportunidades, además de las amenazas a los ingresos públicos que suelen surgir en el nivel internacional. Los "Planes Maestros" o "Estrategias Organizativas" en épocas de gran auge como la actual probablemente no constituyan la alternativa más deseable. En la mayoría de los casos dichos planes parecen atrofiarse debido a las exigencias de tiempo y cambio dinámico que caracterizan al mundo moderno. En cambio de ello, deberíamos planificar para tener mayor capacidad de respuesta frente a ese mundo y a nuestros clientes. Pero, como regla, las burocracias no son buenas en este sentido. Deberíamos estar estructurando nuestras culturas, sistemas y procesos de negocios a fin de que brinden respuesta y sean adaptables al cambio. No debemos considerar los procedimientos, sistemas, leyes y reglamentaciones como "tallados en piedra". No debemos esperar que nuestros grupos de clientes se adapten a nosotros, sino estar pensando en adaptarnos nosotros a ellos. Debemos agregar valor a las interacciones y experiencias de nuestros clientes con nosotros.

Las agencias recaudadoras de ingresos públicos sobresalientes de 2010 serán aquellas que hayan aprovechado el cambio; aquellas cuya cultura corporativa y liderazgo se hayan sumado al cambio y a la dinámica del mundo interconectado moderno.

## 8. QUÉ PENSAMOS HACER

Las respuestas diferirán según los distintos cambios medioambientales, pero hay una serie de estrategias que serán útiles para una utilización costo-efectiva de los recursos, un servicio al cliente más efectivo y la reducción de los costos de cumplimiento. Para realizar un aporte efectivo a los objetivos del Estado, el SARS aprovechará sus recursos internos para inculcar una cultura de cumplimiento y optimizar la confianza ciudadana en el sistema tributario y aduanero. Para sustentar su desempeño al tiempo que se alcanzan umbrales más elevados, el SARS se focalizará en las siguientes estrategias:

- Crear una cultura de servicio al cliente que coloque en primer lugar las necesidades de los contribuyentes, operadores y el público;
- Una nueva filosofía de negocios que defina un enfoque holístico e integrado de la gestión de personas, procesos, tecnología y cultura organizativa;
- Establecer una Arquitectura Empresarial que integre ingresos públicos y aduana en los casos donde resulte apropiado y cree sinergias entre las divisiones operativas y de soporte centrales en todos los niveles de la organización;
- Implementar un enfoque coherente del servicio, la educación y el cumplimiento forzoso que se base en un modelo de segmentación que evalúe el riesgo y responda a las distintas necesidades y patrones de comportamiento entre los ciudadanos;
- Administración integrada de fronteras;
- Aprovechar la tecnología para las operaciones electrónicas, las inspecciones y las actividades de cumplimiento forzoso. Establecer un esquema de Clientes Acreditados para facilitar una tramitación más veloz del proceso de despacho de Importaciones y Exportaciones; y
- Desarrollar un proceso de Cumplimiento en Tránsito Aduanero para permitir un mayor control de las mercancías que se retiran en las fases de tránsito y depósito fiscal.

Estos cambios de paradigma requieren que el SARS desarrolle una visión más agudizada, un enfoque sofisticado y moderno del trabajo y la siguiente cartera de capacidades organizativas que nos permitan alcanzar nuestros objetivos. El SARS transformará su cultura y desarrollará capacidades organizativas para:

- Equilibrar la continuidad (cumpliendo las metas a través de un desempeño operativo superior) con un cambio profundo (transformación);
- Cuantificar la brecha fiscal, determinar los perfiles y segmentar la base imponible, y predecir con exactitud los futuros flujos de ingresos públicos;
- Recabar y analizar información por segmentos para informar a los programas de cumplimiento forzoso, de servicio y educativos;
- Crear una organización de aprendizaje equipada con herramientas de gestión del conocimiento que creen, archiven y compartan conocimientos a lo ancho de la organización;
- Investigar y fiscalizar para detectar, medir, disuadir y corregir áreas de alto riesgo;

- Crear y utilizar información significativa para orientar la toma de decisiones ejecutivas;
- Desarrollar un programa estructurado y sistemático de gestión del cambio; y
- Establecer una fuerte base de personas a lo ancho de la organización que sientan pasión y entusiasmo por servir a los contribuyentes y público interesado.

Es fundamental que el SARS desarrolle sus estrategias tomando en cuenta los factores mencionados antes. Si se despliega la estrategia propuesta, el SARS progresará de manera importante hacia el logro de su visión y su propósito ulterior. Es esencial que los factores que impactan al SARS se analicen continuamente de manera de determinar el impacto que tienen sobre la estrategia actual. Esto le permitirá al SARS adaptar su estrategia a estos cambios medioambientales.

Los riesgos mencionados son esencialmente comunes a la administración de los sistemas tributarios de todo el mundo. El Estado reconoce que la mejor manera de abordar ciertos riesgos es en cooperación con otros países. En donde las administraciones tributarias desarrollaron experiencia, el objetivo debe ser compartir la mejor práctica para la aplicación tanto nacional como internacional.

## **9. BENEFICIOS PREVISTOS**

El SARS aprovechará mejor las tareas de cumplimiento y recaudación mediante la alianza inteligente de nueva tecnología con mejores acuerdos administrativos para la recaudación. Esto le permitirá al SARS reducir drásticamente y de manera efectiva el costo de cumplimiento. La revolución de la tecnología de la información redefinirá los focos y fronteras tradicionales y ofrecerá una creciente cantidad de oportunidades de expansión de los servicios al cliente, además de incrementar la efectividad como recaudadores de ingresos públicos. También plantea una serie de nuevas amenazas sobre los ingresos recaudados. El personal estará mejor instruido, y será mucho más conciente de las complejidades de las interacciones sociales, económicas, tecnológicas y geopolíticas que nunca antes.

Los contribuyentes se beneficiarán con el cambio de foco del procesamiento al control del cumplimiento. Este entorno estará identificado por mejores servicios al contribuyente que serán profesionales y eficientes y mayores velocidades de procesamiento que serán exactas.

Se liberarán recursos y empleados para asumir un rol proactivo en la recaudación de ingresos públicos. Podrán visitar contribuyentes y clientes corporativos con periodicidad para investigar sus respectivas industrias y permitir la identificación temprana de nuevos temas impositivos, amenazas al cumplimiento y oportunidades de aprovechar un servicio al cliente oportuno. Podrán utilizarse servidores y motores de búsqueda para controlar y recabar datos que permitan actualizar periódicamente las bases de datos de Inteligencia del Negocio. Se podrán convocar reuniones periódicas y realizar foros con distintos sectores y grupos de

contribuyentes para determinar la mejor manera de resolver las cuestiones pendientes. Se pintará un cuadro en tiempo real de la economía y el entorno de negocios en lugar de lidiar con una visión desactualizada como sucedía en el pasado.

La detección oportuna de una amenaza de cumplimiento particular y su amplia publicidad pueden conformar una estrategia de cumplimiento que funciona por derecho propio. Además tiene el efecto secundario de desalentar la migración de esas amenazas de cumplimiento al campo de "un ardid impositivo difundido". Se alienta la discusión pública con asociaciones profesionales y demás partes interesadas respecto de estas cuestiones.

El SARS puede ser signatario de muchos tratados y convenios de doble imposición auspiciados por la OCDE, y ser diligente en la ampliación de la cooperación de la agencia con agencias de ingresos públicos de otros países. Para asegurar un alto grado de cooperación y enlace entre el Estado y estos sectores habrá negociaciones con diversos terceros, instituciones financieras, bancos y facilitadores de operaciones electrónicas. Estos terceros se utilizarán de manera eficiente y efectiva para optimizar el cumplimiento liberando a una gran proporción de la base imponible de toda obligación de cumplimiento respecto de muchos impuestos. Las cadenas de suministros sudafricanas estarán salvaguardadas, lo que también asistirá en la salvaguarda del potencial de comercio e inversión. Por ende, se hará hincapié en la facilitación del comercio regional y el desarrollo económico.

Cada nuevo proceso de negocios, cada nuevo sistema de TI, cada nuevo procedimiento o iniciativa debe someterse a una estricta referenciación contra los índices vigentes y, si no logra mejorarlos, deberá abandonarse a favor de otras alternativas. El SARS será una "Organización de Aprendizaje". Alentará a los empleados a capacitarse e instruirse de manera permanente, recoger una amplia gama de experiencias, a realizar investigaciones útiles y creativas utilizando la plétora de recursos que tienen disponibles, a investigar e informar sobre diversas cuestiones de preocupación permanente. La capacidad de reaccionar rápidamente y brindar adecuada respuesta a su entorno externo no debe quedar comprometida.

La era de la interconexión en red será reconocida - era en la que las fronteras geográficas son más intangibles. Deberán resignarse ante la inevitabilidad de que ciertos servicios multinacionales sean provistos por otros. El SARS será conciente de que la competencia en los negocios es mucho más feroz en el nuevo entorno, y que sus acciones, o ausencia de reacción, en determinadas situaciones pueden significar el éxito o el fracaso de un pacto comercial local, de una empresa, de un sector económico o incluso toda una industria. Por este motivo, busca estar mucho más cerca y brindar mucha mayor respuesta a su base de clientes que lo que pudo haberse considerado apropiado 10 años antes. En la Era de la Información, el "conocer a su cliente" es una máxima que afecta tan vitalmente a las entidades de gobierno como a sus equivalentes de la empresa privada.

## 10. CONCLUSIÓN

El SARS lucha contra el legado de una organización, sistemas y cultura que, al igual que muchas organizaciones sudafricanas, es débil en términos de prestación de servicios y eficiencia. Para optimizar el uso de información para combatir la evasión tributaria es fundamental que exista una comprensión detallada tanto del entorno interno como del externo. Es evidente que las fuentes de información internas y externas deben utilizarse de manera óptima a fin de combatir la evasión tributaria con efectividad. Se han emprendido diversas iniciativas para obtener información, comprender el entorno y combatir la evasión tributaria. Esto incluye el ofrecimiento de la amnistía fiscal a pequeñas empresas y el desarrollo de relaciones con diversos entes. Es crucial en este sentido el desarrollo de relaciones con entes gubernamentales y no gubernamentales tanto locales como internacionales. Al adoptar este enfoque, los factores históricos que afectan los niveles de cumplimiento quedarán abordados.

Pueden utilizarse herramientas de TI para asimilar los datos, desarrollar tendencias e identificar riesgos específicos. Esto puede asistir con las campañas dirigidas a públicos específicos en el combate contra la evasión tributaria. Estas campañas pueden incluir iniciativas de educación al contribuyente como así también investigaciones penales de fondo. Pueden realizarse en una industria específica o basarse en una hipótesis de incumplimiento particular. Por ende, es imperativo que estén disponibles las herramientas correctas para optimizar el uso de esta información.

Los procesos de negocios centrales son ineficientes debido a que existe duplicación entre los tipos de impuestos y muchos de los procesos se realizan en ubicaciones de sub-escala. Los procesos no están normalizados entre las sucursales y, por lo mismo, la eficiencia varía significativamente entre las sucursales. Los procesos están fragmentados, contienen demasiadas transferencias y demasiados pasos. Tampoco se prioriza el trabajo, lo que conlleva una asignación subóptima del tiempo y el esfuerzo en áreas de alto impacto como fiscalización y cobranzas.

El entorno cambiante genera desafíos y oportunidades de controlar la evasión tributaria. Para alcanzar el propósito estratégico de la organización, la gerencia ha abordado estos temas críticos. Estos temas incluyen la expansión de los servicios electrónicos; el enfoque "a medida" del cumplimiento; el fortalecimiento de las sociedades y la cooperación; la transparencia, la claridad y la simplificación y el desarrollo de la fuerza laboral.

La estrategia implementada por el SARS avanzará de manera importante en lo que atañe al logro de su visión y propósito ulterior. Es fundamental que los factores que tienen impacto sobre el SARS se revisen de manera continua para determinar el impacto que la organización tiene en el medioambiente. Esto le permitirá al SARS ajustar su estrategia ante cualquier cambio medioambiental.



## REFERENCIAS

- Breytenbach, W. 2002. Course Book. International Management. Part-time 2002.
- Downes, L. y Mui, C. 2000. Unleashing the Killer App. Boston: Harvard Business School Press.
- Fratanduono, R. y Kam, J. 2002. Risk Based Reporting Compliance. Trabajo presentado durante la Conferencia sobre Investigación del IRS, 12 de junio de 2002.
- Garfinkel, S. y Spafford, S. 1997. Web Security & Commerce. O'Reilly.
- George, G. 2002. Should companies have compliance systems beyond what is prescribed? Planificación Tributaria, Volumen 16. 2 de abril de 2002.
- Gordhan, P. 2003. Portfolio Committee of Finance Speech. 4 de marzo de 2003.
- Honiball, M. 2002. The Struggle To Achieve Corporate Tax. Informe ejecutivo, Volumen 7. Mayo de 2002.
- Inland Revenue. 2002. Inland Revenue Strategic Plan 2002 to 2004. Junio de 2002.
- Internal Revenue Service. 2000. The Progress Report on IRS Business Systems Modernization Program. 1 de septiembre de 2000.
- Internal Revenue Service. 2002a. IRS Strategic Plan 2000 to 2005. Enero de 2001.
- Kolitz, M. 2002. Tax dodging: A new term in the South African lexicon? Tax Planning, Volume 16. Junio de 2002.
- Leon, J. B2B allabout. IT & Telecoms. 2001. Johannesburg: Writestuff.
- Mduduzi, K. 2002. Should companies have compliance systems beyond what is prescribed? Planificación Tributaria, Volumen 16. 2 de abril de 2002.
- O'Connor, F. 2000. New Century Practices: Tax Administration in 2010. Disponible: <http://www.oecd.org/pdf/M00002000/M00002886.pdf>. 20 de diciembre de 2002.
- Foro sobre gestión estratégica del comité sobre asuntos fiscales de la OCDE. 2001. Compliance Measurement. 10 de mayo de 2001.
- Oosthuizen, H. 2002. Libro de curso. Gestión estratégica. Part-time 2002.
- República de Sudáfrica. National Budget speech Minister of Finance. 15 de febrero de 2006. Departamento de Finanzas. Disponible: [www.sars.gov.za](http://www.sars.gov.za)
- República de Sudáfrica. South African Revenue Service Act, No 34 of 1997.

República de Sudáfrica. The Constitution, Act No. 108 of 1996.

Roux, A. 2002. Presentations. Economía. Part-time 2002.

Roux, A. 2002. Course Book. Economía. Part-time 2002.

SARS. 2006. Strategic Plan 2006/2009. Disponible: [www.sars.gov.za](http://www.sars.gov.za)

SARS. 2006. Business Plan 2005 - 2006. Disponible: [www.sars.gov.za](http://www.sars.gov.za)

SARS. 2006. Enforcement Business Plan. Disponible: <http://sarsintranet>

SARS. 2002. Grupo de Control: "Estimation of the Tax Gap in South Africa: An overview". Septiembre de 2002.

Intranet del SARS. 2006. Newsgroups, News-flashes, Media releases, Siyakha web-page, communications, human resources. Disponible: <http://sarsintranet>

Thompson, A.A. & Strickland, A.J. 2001. Strategic Management. 13° Edición. Boston: Irwin Mcgraw-Hill.

Zodrow, G.R. y Mieszkowski. 2002. United States Tax Reform in the 21st Century. Cambridge University Press.