ISSN 1998-7609

Centro Interamericano
de Administraciones Tributarias

Serie TEMÁTICA Tributaria

Evasión Tributaria

7

Enero 2011

Contenido

Introducción

Evasión Tributaria

Medición

- Medición de la Evasión: El Caso Uruguayo / Gustavo González. - En: Asamblea General del CIAT, No. 44, Montevideo, Uruguay, 2010.
- Instrumentos y Técnicas para la Medición de la Evasión / Carlos Marx Carrasco. - En: Asamblea General del CIAT, No. 44, Montevideo, Uruguay, 2010.
- La Utilización de los Resultados de la Medición de la Brecha Tributaria para la Composición del Mapa de Riesgos y el Diseño de los Planes de Control / Stefano Pisani. - En: Asamblea General del CIAT, No. 44, Montevideo, Uruguay, 2010.

Estrategias y Mecanismos contra la Evasión

- Estrategias para Combatir la Planificación Tributaria Perjudicial / Douglas O'Donnell. - En: Asamblea General del CIAT, No. 44, Montevideo, Uruguay, 2010.
- El Intercambio de Información y la Asistencia Administrativa para el Cobro como Mecanismos Efectivos de Control al Fraude, la Evasión y la Elusión / Grace Pérez-Navarro. - En: Conferencia Técnica del CIAT, Nápoles, Italia, 2009.
- El Intercambio de Información y la Asistencia Administrativa para el Cobro Como Mecanismos Efectivos de Control al Fraude, la Evasión y la Elusión: Transparencia en Operaciones de Comercio Exterior. Utilización de Países con Opacidad Fiscal / Carlos Sánchez. - En: Conferencia Técnica del CIAT, Nápoles, Italia, 2009.

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 **séptimo** 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 **séptimo** 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

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

Medición

Medición de la Evasión: El Caso Uruguayo

1. Introducción.

2. Método empleado en Uruguay.
   2.1. El caso del IVA.
   2.2. El caso del impuesto a la renta de industria y comercio (IRIC) o impuesto a la renta de las actividades económicas (IRAE).
   2.3. El caso del impuesto a la renta de las personas físicas (IRPF).
   2.4. Limitaciones del método del potencial teórico.

3. Resultados obtenidos y su difusión.

4. Conclusiones.

5. Bibliografía.

Gustavo González
(Uruguay)

1. INTRODUCCIÓN

En el marco de la misión de la Dirección General Impositiva (DGI) de "asegurar la recaudación de los recursos del Estado, mediante la eficaz aplicación de las normas relativas a los tributos internos de su competencia, promoviendo el cumplimiento voluntario de los contribuyentes"[1] , es que se presenta como uno de los objetivos entre otros, el de combatir el fraude y el incumplimiento fiscal.

Para ello es necesario conocer la magnitud del incumplimiento, la cual se logra comparando la recaudación potencial con la recaudación efectiva, obteniéndose de este modo la tasa de evasión.

Se entiende por recaudación potencial, a aquella recaudación que se obtendría en los hechos si todos los contribuyentes legalmente obligados declarasen la totalidad de los impuestos gravados por su actividad. Dentro de este concepto no se incluyen las deducciones o exoneraciones que puedan gozar determinados contribuyentes, conceptos que se consideran comprendidos en el gasto tributario.

La interrogante que se presenta es cómo medir la recaudación potencial de un impuesto.

Al respecto los métodos mas utilizados por los analistas tributarios son dos: i) el directo y ii) el indirecto.

El método directo es aquel que consiste en medir la evasión a través de fiscalizaciones realizadas a una muestra aleatoria de personas físicas o jurídicas, para luego inferir los resultados a la población total. El método indirecto o potencial teórico, se basa en la estimación de la recaudación potencial a través de la utilización de fuentes externas de datos.

Ambos métodos poseen ventajas y desventajas en su utilización, las cuales es importante conocerlas previamente a su elección, para lograr los resultados más adecuados.

El método directo requiere que la muestra utilizada sea estadísticamente representativa, y los resultados dependerán de la calidad con que se desarrollen las auditorías. En cambio en el método indirecto la calidad de los resultados dependerá en gran medida de la confiabilidad de las estimaciones brindadas por el Sistema de Cuentas Nacionales y, adicionalmente en el caso del IRPF, de la confiabilidad de las Encuestas de Hogares.

Definido el método a utilizar y una vez que se obtiene el monto o la tasa de evasión, dicha información es de suma importancia para las administraciones tributarias, puesto que les permite orientar mejor los recursos destinados a la fiscalización de determinados impuestos o sector de actividad, en busca de la eficiencia en el cumplimiento de los objetivos y misiones de las administraciones.

2. MÉTODO EMPLEADO EN URUGUAY

La Dirección General Impositiva (DGI), ha estimado la evasión en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), en el Impuesto a la Renta de la Industria y Comercio (IRIC) e Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE), y en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), utilizando en todos los casos el método indirecto. La elección de dicho método obedece a que para utilizar el método directo es necesario contar con una mayor dotación de recursos, ya sean vinculados al diseño de las muestras representativas como así también de la fiscalización en sí misma. Por lo general las fiscalizaciones habituales presentan un sesgo de selección que puede apartarse de lo que sería deseable lograr a partir de una muestra representativa.

2.1 El Caso del IVA

Las estimaciones de evasión del IVA de que dispone la administración, se basan en la estimación de la base teórica del impuesto a partir del Sistema de Cuentas Nacionales.

1 *Decreto 192/006 – Misión, objetivos, cometidos y estructura organizativa.*

Se determina la recaudación potencial estimando el IVA no deducible, que se origina en el consumo final de bienes y servicios gravados, en la compra de bienes y servicios gravados que son utilizados como insumos intermedios o bienes de inversión para la producción de bienes y servicios exentos. Los principales componentes que originan pagos de IVA no deducible son los siguientes:

- Consumo final de los hogares de bienes y servicios gravados
- Consumo del Gobierno
- Inversión del Gobierno
- Consumo intermedio gravado utilizado para producir bienes y servicios exentos y de exportación
- Inversión en bienes gravados destinados a producir bienes y servicios exentos y de exportación

Siendo la recaudación potencial de cada componente, su base imponible por la tasa media:

Recaudación IVA potencial por componente $_i$ = Base componente $_i$ x tasa media $_i$

La agregación de cada uno de los componentes considerados da lugar a la recaudación de IVA potencial total:

Recaudación IVA potencial = $\sum$ Recaudación IVA potencial por componente$_i$

Resultando la tasa de evasión:

Evasión = Recaudación IVA potencial - Recaudación IVA efectiva bruta

Se detallan los requerimientos de información necesarios para estimar la recaudación en los componentes anteriormente señalados[2].

Para cuantificar el **IVA generado por el consumo de los hogares** se consideraron las siguientes variables:

Variables	Datos	Fuentes de información
Gasto de consumo final de los hogares	Externo	Banco Central del Uruguay (BCU)
Composición del gasto en bienes y servicios gravados y exentos	Externo	Instituto Nacional de Estadística (INE)
Gasto en bienes y servicios comprados a pequeñas empresas y contribuyentes del Monotributo	Elaboración propia	Dirección General Impositiva (DGI)
Gasto de consumo de uruguayos en el exterior	Externo	BCU
Gasto de consumo de extranjeros en Uruguay	Externo	BCU
Tasa media de IVA	Elaboración propia	DGI, INE, Ministerio de Turismo y Deporte (MINTUR)

A partir del gasto de consumo final privado de las Cuentas Nacionales se estimó la base gravada potencial para cada año.

Al mismo se le debieron realizar ajustes, como ser considerar el gasto que realizan los turistas en el país y descontar el gasto de hogares uruguayos en el exterior; también las pequeñas empresas y los contribuyentes del Monotributo que no generan IVA por sus ventas y sí por sus compras.

Una vez definidos los componentes de la base de consumo de los hogares se determinó la tasa media efectiva de IVA aplicable a cada uno de ellos en cada año del período, a fin de estimar luego la recaudación potencial de este impuesto.

2 *Para un mayor detalle de la medición por componente véase el Anexo 1.*

IVA generado por consumo del Gobierno

La estimación del IVA generado por la compra de bienes y servicios para consumo por parte del Gobierno, fue realizada en base a las siguientes variables:

Variables	Datos	Fuentes de información
Consumo intermedio del Gobierno	Externo	BCU
Gasto de funcionamiento de la Administración Central	Externo	Contaduría General de la Nación (CGN)
Tasa media de IVA	Elaboración propia	CGN, DGI

El componente considerado para el gasto de consumo del Gobierno[3] fue el consumo intermedio, ya que éste representa el gasto que genera IVA.

En la medida que la información de Cuentas Nacionales no presenta un detalle anual de la estructura de ese consumo intermedio, la tasa media de IVA a aplicar cada año al gasto de consumo del Gobierno fue determinada a partir de la composición del gasto de funcionamiento de la Administración Central[4] (con la tasa correspondiente a cada objeto de gasto).

IVA generado por inversión del Gobierno

En el caso de la inversión del Gobierno, la estimación del IVA potencial generado fue realizada utilizando las siguientes variables:

Variables	Datos	Fuentes de información
Formación bruta de capital fijo del Gobierno	Externo	BCU, Empresas públicas
Gasto de inversión de la Administración Central	Externo	CGN
Importaciones de bienes de capital del Gobierno	Externo	Dirección Nacional de Aduanas (DNA)
Tasa media de IVA	Elaboración propia	CGN, DGI

Para determinar la base potencial de IVA referida a la inversión del Gobierno, se utilizó el valor de la formación bruta de capital fijo (FBKF) del Sector Público de Cuentas Nacionales. Como esta información incluye a las empresas públicas, se le descontó la inversión realizada por estas últimas[5], calculada a partir de los Cuadros de Bienes de Uso incluidos en sus Estados Contables.

La tasa media de IVA aplicable a esta inversión fue calculada en base a la composición del gasto de inversión de la Administración Central, obtenida del informe de Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal, que presenta los montos de inversión desagregados por programa-proyecto y por objeto de gasto.

IVA generado por consumo intermedio utilizado para producir bienes y servicios exentos y de exportación

3 *Incluye: Gobierno Central, Gobiernos Departamentales y Seguridad Social (únicamente por los servicios de administración del sistema previsional). Dentro del agente institucional Gobierno, no se considera a las empresas públicas, las cuales son consideradas como agentes privados.*

4 *La Administración Central incluye las siguientes unidades institucionales: Poder Ejecutivo, Poder Legislativo, Poder Judicial, Tribunal de Cuentas, Corte Electoral, Tribunal de lo Contencioso Administrativo, Administración Nacional de Educación Pública, Universidad de la República e Instituto del Niño y Adolescente del Uruguay.*

5 *Las empresas públicas consideradas fueron: ANCAP, ANTEL, ANP, OSE y UTE.*

Según las disposiciones establecidas en la legislación vigente, el IVA incluido en las adquisiciones de bienes y servicios que realizan las empresas constituye IVA deducible si éstos son utilizados para la reventa o en la fabricación de productos gravados. Cuando los bienes y servicios producidos son destinados a la exportación, la empresa puede optar entre descontar el IVA compras asociado a los mismos del pago de otros tributos (incluido el IVA a pagar por las ventas en plaza, si la empresa produce también bienes para el mercado interno[6]) o solicitar certificados de crédito[7]. Por su parte, el IVA incluido en las adquisiciones de bienes y servicios destinados a la fabricación de productos exentos no puede ser descontado.

En la medida que la recaudación considerada en este trabajo es la bruta, fueron tratados como IVA no deducibles potenciales tanto el asociado a las compras utilizadas para producir bienes y servicios exentos como el vinculado a las operaciones de exportación.

La estimación del IVA potencial asociado al consumo intermedio empleado en la producción de bienes y servicios exentos o destinados al mercado externo fue realizada utilizando las siguientes variables:

Variables	Datos	Fuentes de información
Consumo intermedio según clase de actividad económica	Elaboración propia	BCU, DGI, DNA
Exportaciones por clase de actividad económica	Externo	DNA
Porcentaje de ventas exentas por clase de actividad económica	Elaboración propia	DGI
Tasa media de IVA	Elaboración propia	BCU, DGI

Para determinar la base potencial de este componente del IVA no deducible fue necesario establecer, en primer lugar, qué proporción del consumo intermedio de los distintos sectores fue utilizada cada año en la producción de bienes y servicios destinados al mercado interno y qué proporción se destinó a producir bienes para exportar. Estos porcentajes fueron aplicados a los datos de consumo intermedio por clase de actividad obtenidos de Cuentas Nacionales[8], determinándose así el monto utilizado en la producción de bienes y servicios destinados al mercado interno y el importe empleado en la fabricación de productos para exportar.

Una vez definido de esta manera el consumo intermedio asociado en cada sector a la producción para el mercado interno, se estableció qué porcentaje fue empleado cada año en la fabricación de productos exentos.

IVA generado por inversión destinada a producir bienes y servicios exentos y de exportación

El último componente considerado como base potencial de IVA no deducible fue la inversión privada[9] gravada destinada a producir bienes y servicios exentos y de exportación. Su estimación fue realizada a partir de las siguientes variables:

6 *En ese caso, la empresa puede descontar el IVA compras del IVA ventas correspondiente a las operaciones realizadas en el mercado interno y utilizar el excedente, si éste existe, para el pago de otros tributos o de tributos de ejercicios futuros (en caso que dicho crédito no se agote en el período en cuestión).*

7 *Los certificados de crédito pueden ser utilizados por la empresa para el pago de impuestos incluidos en la factura de sus proveedores de bienes y servicios, siempre y cuando los mismos integren directamente el costo de los bienes exportados (en este caso la empresa paga a su proveedor el importe neto de la factura y entrega certificados de crédito solicitados a la DGI*

8 *Al igual que las otras variables de Cuentas Nacionales, los montos de consumo intermedio estimados por el BCU incluyen IVA, por lo que fue necesario calcular para cada año los correspondientes montos sin IVA a partir de las respectivas tasas medias sectoriales de este impuesto*

9 *La inversión de las empresas públicas se incluye en esta categoría.*

Variables	Datos	Fuentes de información
Formación bruta de capital fijo del sector privado	Externo	BCU, INE, Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca (MGAP)
Formación bruta de capital fijo de las empresa públicas	Externo	Empresas públicas
Formación bruta de capital fijo por clase de actividad	Elaboración propia	BCU, DGI, INE, MGAP
Importaciones de bienes de capital del sector privado	Externo	DNA
Tasa media de IVA	Elaboración propia	BCU, DGI

Como los datos de FBKF de Cuentas Nacionales presentan una mayor agregación que la requerida, el monto de inversión incorporado por cada sector debió determinarse recurriendo a fuentes adicionales de información, reagrupándose las actividades en nuevas categorías[10].

Sector	Fuente	Período disponible
Agropecuaria	OPYPA - MGAP	2000-2006[11]
Industrias manufactureras	INE	2001, 2003-2005
Electricidad, gas y agua	INE	2001, 2003-2005
Comercio, restaurantes y hoteles	INE	2001, 2003-2005
Transportes, almacenamiento y comunicaciones	INE	2001, 2003-2005
Resto	Estimación propia	-

Al igual que en el caso de la inversión pública, parte de la inversión privada se beneficia de exoneraciones tributarias[12].

Luego de obtener la inversión gravada de cada sector de actividad, se determinó la parte empleada en la producción de bienes destinados al mercado interno y la parte utilizada en la fabricación de productos de exportación.

Seguidamente, a partir del monto de inversión destinado por cada sector a la producción de bienes y servicios para el mercado interno, se determinó cuánto de esa inversión fue empleada cada año para la fabricación de productos exentos.

Una vez que se obtiene la recaudación potencial por componente se lo compara con la recaudación efectiva teniendo en cuenta que la liquidación del IVA interno se realiza en el mes siguiente a aquél en que se produce el hecho generador, por tanto, la recaudación efectiva debe ser considerada según el criterio de lo devengado.

2.2 El caso del Impuesto a la Renta de Industria y Comercio (IRIC) o Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE)

Utilizar el método indirecto en el estudio de evasión en el impuesto a la renta, también implica obtener la recaudación potencial del mismo. Para ello se debe aproximar la renta fiscal al agregado macroeconómico que corresponda, que en este caso es el Excedente de Explotación Bruto (EEB). Siendo el mismo el saldo correspondiente a la cuenta de generación del ingreso proveniente del Sistema de Cuentas Nacionales (el Valor Agregado Bruto menos las Remuneraciones menos los impuestos netos de subsidios).

10 La necesidad de reagrupar los sectores surgió por no disponerse de información para todas las clases de actividad.

11 El dato para el año 2006 es preliminar, y los de los años 2007 y 2008 son estimación propia.

12 La Ley 16.906, vigente desde el año 1998, contiene normas referidas a la declaración de interés de algunas inversiones realizadas en territorio nacional por operadores, tanto nacionales como extranjeros, que desarrollen actividades industriales o agropecuarias. Estas inversiones comprenden: adquisición de bienes muebles destinados directamente al ciclo productivo, compra de equipos para el procesamiento electrónico de datos, mejoras fijas afectadas a las actividades

El monto imponible del impuesto surge de la normativa legal, siendo el máximo entre la renta fiscal si la misma es positiva, y cero en caso de pérdida.

MI = Máximo { RF, 0 }

Como proxi al monto imponible se utiliza el excedente de explotación (EEB), que surge como la diferencia o saldo de la cuenta de generación del ingreso del Sistema de Cuentas Nacionales. El mismo es el Valor Agregado Bruto (VAB), que se define como el Valor Bruto de Producción (VBP) menos el Consumo intermedio (CI), deducidas las remuneraciones (RA) y menos los impuestos sobre la producción netos de subsidios (T-S).

EEB = VBP - CI - RA - (T-S)

Se determina el monto imponible a través del EEB, y para ello se le deben realizar los ajustes correspondientes[13], dando por resultado:

MI = EE - RE (-/+) AF - GNA + DI

Las rentas exentas (RE), que se consideran son, entre otras:

- usuarios de Zonas Francas
- productores de madera
- contribuyentes comprendidos en el Literal E
- contribuyentes del Monotributo
- contribuyentes de otros impuestos no incluidos en el IRIC/IRAE

Los Ajustes Fiscales (AF) corresponden a los ajustes fiscales propiamente dichos, es decir aquellos ajustes en más o en menos que la normativa del impuesto establece que deberán realizarse para la determinación de la renta fiscal. De la misma forma los gastos no admitidos (GNA) son aquellos gastos reales realizados (que forman parte del EEB) pero que no está permitida su deducción para la determinación de la renta fiscal.

En la normativa se entiende por deducciones incrementadas (DI) a determinados gastos que pueden ser computables por más de una vez su monto real, dentro de los mismos se mencionan:

- gastos en capacitación de su personal en áreas consideradas prioritarias
- gastos en concepto de honorarios a técnicos por asistencia en áreas consideradas prioritarias
- gastos en que incurran las empresas para obtener la certificación bajo las normas de calidad internacionalmente admitidas
- gastos en que se incurra para obtener la acreditación de ensayos de sus laboratorios
- gastos en compras de semillas etiquetadas por parte de los productores agropecuarios
- gastos para la incorporación de material genético animal
- gastos en servicios de software prestados por quienes tributen este impuesto

Una vez que se obtiene el monto imponible se lo multiplica por la tasa del impuesto, dando por resultado la recaudación potencial. Para el cálculo del monto de evasión se compara la recaudación potencial con la recaudación efectiva, siendo ésta última la declarada por los contribuyentes.

13 Para un mayor detalle de las ecuaciones ver Anexo 2.

IRIC/IRAE efectivo = IRIC/IRAE declarado

La tasa de evasión del impuesto,

$$Tasa\ de\ evasión_t = \frac{(IRICP_t - IRICE_t)}{IRICP_t} = \frac{Evasión\ IRIC_t}{IRICP_t}$$

$$Tasa\ de\ evasión_t = \frac{(IRAEP_t - IRAEE_t)}{IRAEP_t} = \frac{Evasión\ IRAE_t}{IRAEP_t}$$

donde IRICP e IRAEP corresponden a la recaudación potencial del IRIC e IRAE respectivamente, mientras que IRICE e IRAEE corresponden a la recaudación efectiva del IRIC e IRAE, respectivamente.

Las fuentes de información necesarias para realizar la estimación fueron tanto internas de la propia administración como externas.

- Internas

  - Declaraciones juradas de los contribuyentes, CEDE y NO CEDE
  - Declaraciones de los agentes que efectúan retenciones
  - Pagos de impuestos de los contribuyentes

- Externas

  - EEB obtenido de cuentas nacionales, del SCN 1993 (BCU)
  - Censo de Actividad Económica, 1998 (INE)
  - Encuesta de Actividad Económica, 2002, 2003, 2004, 2005, 2007 (INE)

2.3 El caso del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

El IRPF uruguayo es de reciente creación, su implementación comenzó con la entrada en vigencia del Nuevo Sistema Tributario en julio de 2007. Como fue señalado en el resumen de presentación de este documento, el proceso de estimación de la evasión en el IRPF se encuentra en una etapa inicial. En una primera instancia, se plantea el análisis de la categoría II del impuesto, que comprende a las rentas del trabajo y, dentro de esta categoría, el estudio se focaliza en las rentas derivadas de relaciones de dependencia (salariales).

Las fuentes consultadas comprenden a las bases de datos de la DGI (que se nutren de datos proporcionados por entidades colaboradoras y por declaraciones juradas de los contribuyentes), la Encuesta Continua de Hogares (ECH 2008) que publica el INE y datos de Cuentas Nacionales publicados por el BCU.

El objetivo de arribar a una recaudación potencial del impuesto con base en las encuestas continuas tiene la ventaja de que es posible el seguimiento del cálculo de la evasión para los años siguientes, ya que son encuestas con frecuencia continua, que permitirán la construcción de un cálculo adecuado al diseño actual de los ingresos computables para el impuesto, pero también la posibilidad de cambios en los parámetros que signifiquen modificaciones en el diseño o la mecánica del impuesto a futuro.

Se sigue un procedimiento de cálculo en 2 etapas: una primera etapa para el cálculo de la evasión por informalidad, subdeclaración o defraudación; y una segunda etapa para el cálculo de la evasión por

incumplimiento u omisión.

La primera etapa comprende 2 mecanismos alternativos, el primero de los cuales plantea la nominalización de los ingresos personales comprendidos en la ECH, el ajuste de los mismos a través de un coeficiente derivado de la brecha de ingresos existente entre la Encuesta y las Cuentas Nacionales (como forma de contemplar la subdeclaración existente en la Encuesta) para arribar al cálculo de un impuesto potencial a partir de los ingresos de la Encuesta ajustado a Cuentas Nacionales.

El segundo mecanismo consiste en la distribución de dichos ingresos de la Encuesta (sin previo ajuste a Cuentas Nacionales) en deciles o franjas, para luego proceder a un cálculo análogo en base a los ingresos declarados a DGI de modo de identificar el fenómeno de la evasión en el impuesto mediante la comparación de ambas distribuciones de ingresos[14].

Una vez obtenidas ambas estructuras de ingresos (la correspondiente a la base de encuestas continuas y la correspondiente a la base de declaraciones de la DGI) se procede al cálculo de una tasa efectiva promedio correspondiente a cada franja o decil propuesto. De esta forma, se obtiene un IRPF promedio efectivo por franja o decil y se llega mediante la comparación de ambos montos al cálculo de una evasión promedio que posibilita el posterior cálculo de una tasa de evasión[15].

Ambos mecanismos permiten obtener una estimación de la evasión por informalidad, subdeclaración o defraudación. Su utilización simultánea permite el contraste de los resultados obtenidos a través de uno y otro, lo que da lugar a una evaluación de la robustez de los mismos.

La segunda etapa plantea la estimación de una evasión por incumplimiento u omisión mediante la comparación entre el impuesto devengado (cálculo realizado a partir de los ingresos de cada persona comprendidos en los registros administrativos de la DGI) y su comparación con el IRPF efectivamente pagado en el período correspondiente.

Consolidando ambas facetas de la evasión (la obtenida mediante la primera y la segunda etapa) se plantea llegar a un monto global de evasión en el IRPF y su correspondiente tasa.

2.4 Limitaciones del Método del Potencial Teórico

La principal limitación proviene de las fuentes de información. En el caso de los datos provenientes de las Cuentas Nacionales, las principales características que constituyen limitaciones son las siguientes:

- las estimaciones suelen estar disponibles con un año de rezago o más, lo que provoca un gran desfasaje. En particular el EEB está disponible por sector de actividad para el período 1997-2005, y se espera la publicación correspondiente a 2006 y 2007 para abril de 2011.
- las últimas cifras de Cuentas Nacionales publicadas son preliminares y es de destacar que los estudios de medición de la evasión son sensibles ante cambios en estas variables
- de producirse un error en la estimación, el mismo se traslada a la medición de la evasión

En el caso de los datos provenientes de la Encuesta Continua de Hogares también hay aspectos que pueden inducir a errores de estimación. Uno de los más importantes refiere al hecho de que en la misma se releva el ingreso neto, no el ingreso bruto. El concepto de ingreso neto es un tanto maleable en la práctica (neto de aportes a la seguridad social, al seguro de salud, pero también puede ser neto de otros conceptos, como cuotas sociales o de préstamos descontados en el salario, etc.) lo que amplifica la probabilidad de error en la estimación del ingreso bruto o nominal, que es la referencia para el cálculo del IRPF.

14 Identificación del fenómeno "evasión" a través de la detección de un trasiego en los ingresos declarados a DGI desde las franjas más altas a las más bajas.

15 Tasa de evasión como el cociente entre la evasión promedio y el IRPF promedio potencial en base a la ECH.

Es de considerar que a pesar de las limitaciones señaladas el método es útil en cuanto a que permite determinar la magnitud de la evasión y lo más importante es que se cuenta con una evolución de la misma.

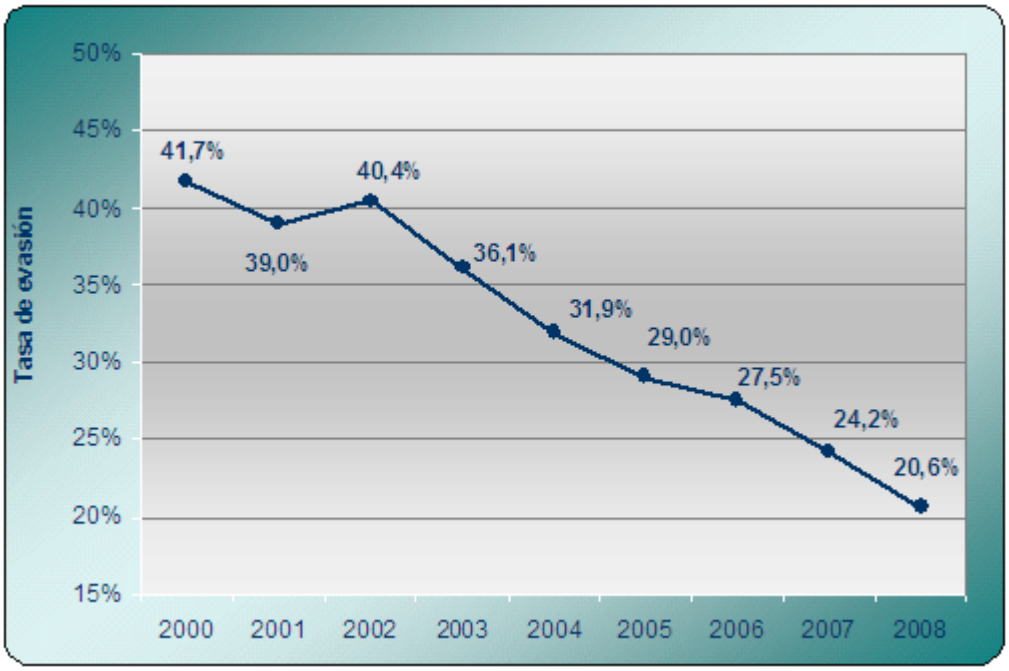
3. RESULTADOS OBTENIDOS Y SU DIFUSIÓN

En el caso del **IVA** se cuenta con una serie de tasa de evasión que cubre el período 2000 - 2008.

Año	Recaudación IVA*		Evasión*	Evasión en % PIB	Tasa de evasión
	Potencial	Efectiva			
2000	33.154	19.335	13.818	5,0%	41,7%
2001	33.133	20.222	12.911	4,6%	39,0%
2002	35.285	21.023	14.262	4,9%	40,4%
2003	43.166	27.577	15.589	4,6%	36,1%
2004	52.354	35.658	16.696	4,3%	31,9%
2005	56.332	39.968	16.364	3,9%	29,0%
2006**	64.807	46.993	17.815	3,7%	27,5%
2007**	73.590	55.777	17.813	3,1%	24,2%
2008**	86.199	68.418	17.781	2,6%	20,6%

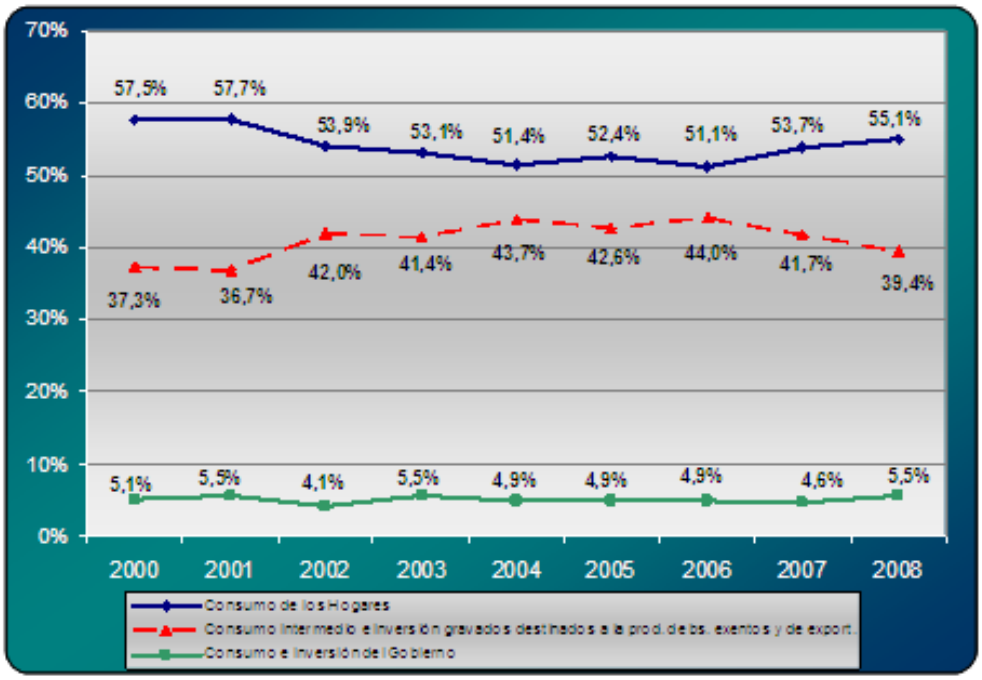
* Cifras en millones de pesos corrientes.
** Preliminar.

La evolución del indicador ha sido decreciente desde el año 2003, tendencia que se acentuó en los dos últimos años de la serie, registrando una reducción del -25,0% en dicho bienio. Considerando el período en su conjunto, la tasa de evasión descendió -50,5%.



Al analizar la distribución del IVA potencial entre los agentes sobre los que recae el impuesto se observa que, en promedio en el período, el 53,7% de la recaudación potencial correspondió a los hogares, el

41,3% a las empresas que producen bienes y servicios exentos y de exportación, y el 5,0% restante al Gobierno.



En la contribución que realizan los dos componentes de mayor peso relativo a la variación del IVA potencial, se registra el hecho de que no hay uno que predomine: el consumo de los hogares presenta la mayor contribución a esa variación en cuatro años del período, mientras que la correspondiente al consumo intermedio e inversión gravados de las empresas destinados a la producción de bienes exentos y de exportación se constituye en la más significativa en los restantes años.

Las variaciones observadas en la tasa de evasión obedecerían fundamentalmente a la evolución de la actividad económica, a la gestión de la AT y a cambios en la normativa tributaria vinculada al impuesto.

El aumento considerable de la tasa de evasión registrado en el año 2002 (3,7%) es el resultado principalmente de la caída del nivel de actividad, la cual habría sido contrarrestada en parte con la mejora en la gestión de la DGI[16]. A partir del año 2003, el comienzo y el posterior afianzamiento de la recuperación económica, junto con la continua mejora en la gestión de la AT, posibilitarían la reducción del indicador de evasión, que mantuvo la tendencia descendente por el resto del período.

En los años 2007 y 2008, los cambios introducidos por el Nuevo Sistema Tributario respecto a la normativa del IVA (modificación de las tasas del impuesto, así como sus bases, por la inclusión de nuevos bienes y servicios que estaban exentos y por la eliminación del COFIS), supusieron un sacrificio fiscal que representó, respectivamente, el 2,4% y 2,3%, de la recaudación efectiva de IVA. En esos mismos años, la recaudación atribuible a la disminución de la tasa de evasión representó, respectivamente, 4,3% y 4,5% de la recaudación efectiva, por lo que más que compensó el sacrificio fiscal asociado a los cambios en la normativa del impuesto.

Esta comparación no pretende indicar que la reducción en las alícuotas del IVA (y su consecuente sacrificio fiscal) haya provocado semejante compensación en la recaudación por la vía de la disminución de la evasión. La evasión está asociada a múltiples factores y, en esta circunstancia en particular,

16 *La mejora en la gestión de la DGI se mide a través de un índice de eficiencia construido a tales efectos. La variación de este índice fue positiva entre 2002 y 2001, lo que estaría indicando que la Administración Tributaria contribuyó positivamente al aumento de la recaudación, a pesar del escenario recesivo.*

presumiblemente la actividad económica y la eficiencia en la gestión de la DGI tengan mayor incidencia que éste. No obstante, la comparación sirve para dimensionar la importancia económica de estas disminuciones observadas en la evasión y, además, señala un círculo virtuoso que es frecuentemente resaltado en las teorías sobre evasión: cuando el grado de cumplimiento tributario es mayor, la recaudación puede sostenerse con tasas impositivas más bajas.

Para el caso del **IRIC/IRAE** se realizó una estimación para el año 2005, considerando treinta y cuatro sectores de la actividad económica, los mismos provienen de la apertura presentada por el Banco Central para el EEB. Cabe aclarar que si bien la publicación del Sistema de Cuentas Nacionales es para 43 sectores, sólo se tomaron aquellos comprendidos por el impuesto.

Los mismos son:

- Explotación de minas y canteras
- Industrias manufactureras (23 industrias)
- Suministro de electricidad, gas, vapor y captación y distribución de agua
- Construcción de edificios y otras construcciones
- Comercio al por mayor y menor
- Hoteles y restaurantes
- Transporte
- Correo y comunicaciones
- Intermediación financiera
- Actividades inmobiliarias
- Alquiler de maquinaria y equipo, actividades de investigación y desarrollo

Aplicando la metodología desarrollada en el punto 2.2 se obtiene la recaudación potencial del impuesto, y se lo compara con la recaudación efectiva. Se pretende realizar la estimación de la evasión del impuesto del año 2000 al año 2008. Pero aún no están publicados los datos correspondientes al EEB por sectores para los años 2006 al 2008.

Es por ello que no se presentan resultados hasta no lograr obtener una serie que permita mostrar la tendencia que ha registrado la tasa de evasión a lo largo de los años, así como poder comparar la coherencia de los resultados a nivel sectorial.

Respecto al **IRPF**, los resultados obtenidos hasta el momento son tanto preliminares como parciales y además, requieren de ulteriores procesos de contraste y validación antes de considerar su difusión pública. No obstante, aun en estas condiciones, es posible constatar con claridad a través de estos resultados, que la evasión del impuesto en las rentas salariales está altamente concentrada en el empleo formal. Por lo tanto, la evasión en esta sección del IRPF se explicaría por la subdeclaración en las nóminas de los empleos formales y, en una medida mucho menor, por los empleos informales[17]. La recaudación potencial del impuesto proveniente de empleos informales (que es, por definición, evadida en un 100%) tendría una participación minoritaria en el total de la recaudación potencial.

En el mercado de trabajo uruguayo puede constatarse una brecha salarial muy significativa entre los empleos formales y los informales, a favor de los primeros. La estructura progresiva del IRPF, que implica tasas efectivas crecientes a lo largo de la escala de ingresos, traduce esta brecha salarial en niveles de imposición todavía más distantes. Por consiguiente, el resultado comentado en el párrafo anterior es coherente tanto con la realidad del mercado laboral uruguayo como con el diseño del impuesto.

Por último, en cuanto a los **criterios de difusión**, se ha optado por dar a conocer públicamente los resultados una vez que éstos han sido debidamente validados desde el punto de vista técnico y se ha podido construir una serie para un período considerable, de modo de poder observar la evolución de

17 *Sin considerar a los empleos informales de quienes trabajan por cuenta propia. Vale recordar que este primer estudio se focaliza en rentas salariales, es decir, aquellas que provienen de una relación de dependencia.*

la evasión y la consistencia de ésta con la evolución de sus factores explicativos.

En este marco, los resultados de la evasión en el IVA han sido presentados, desde el año 2006 en forma anual, a través de conferencias de prensa realizadas por representantes del Ministerio de Economía y Finanzas y la Dirección General Impositiva. En el caso del IRIC/IRAE y del IRPF, por las razones técnicas antes señaladas, los resultados obtenidos hasta el momento no son suficientes para considerar su difusión pública.

4. CONCLUSIONES

Debido a la importancia que tienen los recursos tributarios en la política fiscal para el Estado, es que uno de los objetivos de la Dirección General Impositiva es combatir el fraude, y la consecuente evasión tributaria.

Es por ello que para poder conocer la magnitud del monto evadido, se ha estimado la misma para el Impuesto al Valor Agregado y se comenzó a estimar la evasión para el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas y el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas.

En todas las mediciones el método utilizado ha sido el indirecto, que se realiza a través de la utilización de fuentes externas de datos. El insumo principal lo constituyen los agregados macroeconómicos obtenidos del Sistema de Cuentas Nacionales. Específicamente para el caso del IVA se considera el Consumo privado, el Consumo del Gobierno, el Consumo Intermedio, la Formación Bruta de Capital Fijo, para el caso del IRAE, el Excedente de Explotación Bruto, y para el caso del IRPF, las remuneraciones. Realizando algunos ajustes a estos agregados es que se obtiene la recaudación potencial del impuesto, que se compara con la recaudación efectiva, obteniéndose de este modo la tasa de evasión. En el caso del IRPF, se utiliza como fuente complementaria a los microdatos provenientes de Encuestas Continuas de Hogares.

Los resultados de la tasa de evasión en el IVA, para el período 2000 - 2008, muestran una tendencia descendente de la misma con excepción del año 2002, alcanzando un mínimo de 20,6% en 2008. Estos resultados han sido presentados en conferencia de prensa por las autoridades del Ministerio de Economía y Finanzas y de la Dirección General Impositiva.

5. BIBLIOGRAFÍA

Cantalá, Sempere, Sobarzo (2005). “Evasión Fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Centro de Estudios Económicos de El Colegio de México.

CEPAL, División de Estadísticas y Proyecciones Económicas (2007). “La medición de los ingresos en la Encuesta CASEN - 2006.” Versión preliminar.

Dirección General Impositiva - Asesoría Económica (2009). “Estimación de la evasión en el impuesto al valor agregado mediante el método del consumo 2000-2008”.

Dirección General Impositiva - Asesoría Económica (2008). “Estimación de la evasión en el impuesto al valor agregado mediante el método del consumo 2000-2007”

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.

Salim, J. A. y D’Angela, W. D. (2005). “Estimación del incumplimiento en el IVA - Años 2000 a 2004”, Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) de Argentina.

ANEXOS

Anexo 1: Recaudación potencial en el IVA por componente

Los principales componentes que originan pagos de IVA no deducible son los siguientes:

- Consumo final de los hogares de bienes y servicios gravados
- Consumo del Gobierno
- Inversión del Gobierno
- Consumo intermedio gravado utilizado para producir bienes y servicios exentos y de exportación
- Inversión en bienes gravados destinados a producir bienes y servicios exentos y de exportación

Consumo final de los hogares de bienes y servicios gravados:

$$\mathbf{IVACH = (GCFH - GCUE) \times t_{1a} + GCEU \times t_{1b} + IVAPEM}$$

donde:

IVACH recaudación potencial de IVA derivada del consumo de los hogares
GCFH gasto de consumo final de los hogares[18]
GCUE gasto de consumo de uruguayos en el exterior
GCEU gasto de consumo de extranjeros en Uruguay
VAPEM recaudación potencial de IVA derivada de las compras de las pequeñas empresas y contribuyentes del Monotributo
t_{1a} tasa media de IVA del GCFH
t_{1b} tasa media de IVA del GCEU

Consumo del Gobierno:

El monto de IVA potencial a recaudar por concepto de consumo del Gobierno fue calculado de la siguiente forma:

$$\mathbf{IVACG = GCIG \times t_2}$$

donde:

IVACG recaudación potencial de IVA derivada del consumo del Gobierno
GCIG gasto de consumo intermedio del Gobierno[19]
t_2 tasa media de IVA del GCIG

Inversión del Gobierno:

El IVA potencial generado por las inversiones del Gobierno fue estimado como:

$$\mathbf{IVAIG = IG \times t_3}$$

donde:

IVAIG recaudación potencial de IVA derivada de la inversión del Gobierno[20]
IG FBKF del Gobierno neta de importaciones exentas
t_3 tasa media de IVA de la IG

18 *Debido a que los valores estimados por el BCU incluyen IVA, se determinaron los correspondientes montos sin IVA a partir de las respectivas tasas medias de este impuesto. El cálculo realizado fue el siguiente:*
Consumo sin IVA = [Consumo IVA inc / (1+t media)], donde tmedia es la tasa de IVA aplicable en cada caso.

Consumo intermedio gravado utilizado para producir bienes y servicios exentos y de exportación:

El cálculo de la base potencial de IVA asociada al consumo intermedio empleado por cada sector en la producción de bienes y servicios exentos se resume de la siguiente manera:

$$CIE_i = [CI_i(1-\alpha_i)]\beta_i$$

donde:

CEI_i consumo intermedio de la clase de actividad i destinado a la producción de exentos
CI_i consumo intermedio de la clase de actividad i
A_i porcentaje de ventas de la clase de actividad i destinadas a la exportación
B_i porcentaje de ventas exentas de la clase de actividad i

Por su parte, la base potencial de IVA asociada en cada sector al consumo intermedio utilizado para la fabricación de productos destinados a la exportación fue calculada como:

$$CIEX_i = CI_i \times \alpha_i$$

donde:

$CIEX_i$ consumo intermedio de la clase de actividad i destinado a la fabricación de productos para exportar

Las tasas medias de IVA aplicables a las bases potenciales de cada sector fueron determinadas a partir de la estructura del consumo intermedio de cada clase de actividad que surge del Cuadro de Oferta y Utilización elaborado por el BCU para el año 1997 (COU97).

De esta manera, a partir de las bases potenciales y de las tasas medias aplicables a los distintos sectores de actividad, se calculó el monto de IVA a recaudar por concepto de consumo intermedio asociado a la producción de bienes y servicios exentos como:

$$IVACIE_i = CIE_i \times t_{4i}$$

donde:

$IVACIE_i$ recaudación potencial de IVA derivada del consumo intermedio del sector i asociado a la producción de bienes y servicios exentos
t_{4i} tasa media de IVA del consumo intermedio del sector i

En el caso del consumo intermedio vinculado a la producción de bienes y servicios de exportación, el cálculo realizado fue el siguiente:

$$IVACIEX_i = CIEX_i \times t_{4i}$$

donde:

$IVACIEX_i$ recaudación potencial de IVA derivada del consumo intermedio del sector i asociado a la producción de bienes y servicios de exportación
t_{4i} tasa media de IVA del consumo intermedio del sector i

Por consiguiente, el IVA no deducible potencial total a recaudar cada año por el consumo intermedio de los sectores que producen bienes exentos (IVACIE) o de exportación (IVACIEX), fue obtenido como:

$$IVACIE = \sum_i IVACIE_i$$

$$IVACIEX = \sum_i IVACIEX_i$$

Finalmente, el IVA no deducible total vinculado al consumo intermedio (IVACI) surge de:

$$IVACI = IVACIE + IVACIEX$$

Inversión en bienes gravados destinados a producir bienes y servicios exentos y de exportación

El cálculo de la base potencial de IVA asociada a la inversión empleada por cada sector en la producción de bienes y servicios exentos se resume como sigue:

$$IPE_i = \left[FBKF_i\left(1-\alpha'_i\right)\right]\beta'_i$$

donde:

IPE_i FBKF neta de importaciones exentas, destinada por la clase de actividad i a la producción de exentos
$FBKF_i$ FBKF de la clase de actividad i neta de importaciones exentas
A_i porcentaje de ventas de la clase de actividad i destinadas a la exportación
B_i porcentaje de ventas exentas de la clase de actividad i

Por su parte, la base potencial de IVA asociada en cada sector a la inversión destinada a la fabricación de bienes y servicios de exportación fue calculada como:

$$IPEX_i = FBKF_i \times \alpha'_i$$

donde:

$IPRX_i$ FBKF neta de importaciones exentas, destinada por la clase de actividad i a la fabricación de bienes y servicios de exportación

La tasa de IVA aplicada a esta inversión fue la básica, en la medida que los bienes involucrados están gravados a esa tasa.

A partir de las bases potenciales de los distintos sectores de actividad, se calculó el monto de IVA a recaudar por concepto de inversión asociada a la producción de bienes y servicios exentos como:

$$IVAIPE_i = IPE_i \times t_5$$

donde:

$IVAIPE_i$ recaudación potencial de IVA derivada de la inversión del sector i asociada a la producción de bienes y servicios exentos
t_5 tasa básica de IVA

En el caso de la inversión destinada a la producción de bienes y servicios de exportación el cálculo realizado fue el siguiente:

$$IVAIPEX_i = IPEX_i \times t_5$$

donde:

$IVAPEX_i$ recaudación potencial de IVA derivada de la inversión del sector i asociada a la producción de bienes y servicios de exportación

Por consiguiente, el IVA no deducible potencial total a recaudar cada año por la inversión destinada a producir bienes y servicios exentos (IVAIPE) y de exportación (IVAIPEX) se obtuvo como:

$$IVAIPE = \sum_i IVAIPE_i$$

$$IVAIPEX = \sum_i IVAIPEX_i$$

Así, el IVA no deducible total vinculado a la inversión privada (IVAIP) fue determinado como:

$$IVACI = IVACIE + IVACIEX$$

Anexo 2: Obtención del monto imponible en el IRIC/IRAE a través del EEB

De acuerdo a la normativa legal vigente, para el pago del impuesto a la renta se debe determinar el monto imponible del impuesto que resulta del máximo entre la renta fiscal, si la misma es positiva y cero en caso de pérdida.

MI = Máximo { RF, 0 }

A continuación se descompone la renta fiscal en sus principales componentes, que son el Resultado Neto Contable (RNC), más el resultado de los ajustes fiscales propiamente dichos (AF, que puede ser positivo o negativo), menos los gastos no admitidos (GNA), más las deducciones incrementadas.

RF = RNC (+/-) AF - GNA + DI (1)

El RNC surge de los ingresos operativos (IO) que refiere a las ventas y otros ingresos, menos los costos directos (CD) que son aquellos asociados a la producción de bienes y servicios, menos los gastos de administración y ventas (GAV), más el resultado de otros ingresos y egresos (OIE, que puede ser positivo o negativo), más los resultados financieros del ejercicio (RFI, que también puede ser positivo o negativo), que refieren a los intereses ganados y gastos bancarios entre otros.

RNC = IO - CD - GAV (+/-) OIE (+/-) RFI

Los principales ajustes fiscales entre otros son: el ajuste por inflación fiscal (AJI), para reflejar las pérdidas o ganancias que tuvo la empresa durante el ejercicio económico y fueron ocasionadas por la tenencia de activos/ pasivos en períodos inflacionarios, la pérdida generada en ejercicios anteriores

(PEA), y la exoneración de inversiones (EI), que con el Nuevo Sistema Tributario se amplío el plazo y la nómina de bienes.

AF = AJI + PEA + EI + Otros

La **GNA** surge de la aplicación de la "regla candado", que refiere a que se pueden deducir un 100% si el que vende el servicio o el bien es también contribuyente de IRAE, y si no lo es, en determinada proporción dependiendo de si es un contribuyente del IRPF o del literal E (pequeña empresa).

Las **DI**, refieren a aquellos gastos de capacitación del personal y de mejora de calidad y gastos en innovaciones científicas.

Como proxi al monto imponible se utiliza el excedente de explotación (EEB), que surge como la diferencia o saldo de la cuenta de generación del ingreso del Sistema de Cuentas Nacionales.

EEB = VAB - RA - (T-S) (2)

Y corresponde al Valor Agregado Bruto (VAB) que es el valor bruto de producción deducido el consumo intermedio, menos las remuneraciones (RA) y se le deducen los impuestos aplicados sobre la producción menos los subsidios (T-S).

De manera de hacer comparables (1) y (2), es que resulta que el monto imponible queda como:

MI = EE - RE (-/+) AF - GNA + DI

Siendo las RE, las rentas exentas, que sí están incluidas en el excedente de explotación pero no están comprendidas por el impuesto, por eso se deducen.

Instrumentos y Técnicas para la Medición de la Evasión

1. Marco teórico.
   1.1 Conceptualización.
   1.2 ¿Por qué medir la evasión?

2. Marco metodológico.
   2.1. Métodos para medir la evasión en la literatura internacional.
   2.2. Investigaciones realizadas en el servicio de rentas internas entorno a la evasión.

3. Difusión y acciones emprendidas sobre la evasión.
   3.1. Acciones para combatir la evasión, el contrabando y la informalidad.
   3.2. Estrategias.

4. Bibliografía

Carlos Marx Carrasco
(Ecuador)

1. MARCO TEÓRICO

1.1. Conceptualización

La evasión tributaria es cualquier acción fraudulenta de evitar el pago total o parcial de un impuesto (Instituto de Estudios Fiscales). Es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país, por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo (Villegas et. al, 2005).

Esta práctica se efectúa de forma encubierta y derivada de una conducta consciente y deliberada. Sin embargo, puede darse el caso en que la evasión sea abierta y no intencional (por ejemplo: vendedores ambulantes), que se deriva de un precario sistema económico-social el cual excluye del sistema formal a un segmento de la población. Desde esta visión, la informalidad es parte de la evasión.[1]

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 (Cosulich, 1993). Como señala Sevilla (2005), la Brecha Fiscal o tasa de evasión es la distancia que existe entre la recaudación que percibiría el Estado sí todos los contribuyentes cumplieran de forma estricta la norma (recaudación potencial), y la recaudación que efectivamente ingresó al fisco.

Las causas de la evasión no son únicas, para Lamagrande citado por Aquino (2008): "*el examen del fenómeno de evasión fiscal,..., nos permite colegir su grado de complejidad y su carácter dinámico. Su reducción dependerá de la remoción de los factores que conllevan tales causalidades, debiéndose llevar a cabo una serie de medidas adecuadas a un contexto económico y social dado, a fin de lograrlo. Todo ello sin perjuicio de que circunstancias ajenas al campo económico tributario puedan mejorar o afectar el nivel de cumplimiento impositivo*".

1.2. ¿Por qué medir la evasión?

La penalización de este acto se justifica en tanto y en cuanto la evasión transgrede el patrimonio fiscal de un Estado y atenta contra la economía social de mercado (Ugalde y García, 2007). La importancia de la carga fiscal y su influencia en los costos de producción, comercialización y de prestación de servicios, hace que el contribuyente evasor goce de ventajas frente al resto de contribuyentes. Además de erosionar los ingresos del gobierno (Tacchi, 1993), un sistema tributario con altos niveles de evasión atenta contra la incidencia real del sistema, alterando los principios de equidad y cohesión social que persigue el Estado de Bienestar (Cosulich, 1993 y Cardona *et al*., 2007).

La evasión es un escollo para el desarrollo, para el crecimiento equilibrado, y en general para la justicia del sistema tributario. Su medición se justifica por dos motivos: (i) Permite diseñar un sistema económico que garantice un nivel mínimo de bienestar para sus ciudadanos, cumpliendo el principio de suficiencia y evitando desequilibrios macro fiscales para el Estado, y (ii) es un insumo fundamental para la gestión de las administraciones tributarias.

1 *Como señala Portes y Haller (2004): " Parece existir un consenso cada vez mayor entre los investigadores del mundo desarrollado que el campo de aplicación del término sector informal abarca "las acciones de los agentes económicos que no adhieren a las normas institucionales establecidas o a los que se niega su protección" (Feige, 1990, pág. 990). O bien, incluye "todas las actividades generadoras de ingresos no reguladas por el Estado en entornos sociales en que sí están reguladas actividades similares" Por ejemplo, el trabajo doméstico no remunerado es una actividad informal pero no afecta a impuestos. Así también, las remuneraciones percibidas por trabajadores del sector informal pueden no involucrar evasión tributaria si las rentas están en el tramo exento" (Una definición de informalidad).*

1.2.1. Importancia Económica de medir la Evasión.

Un sistema de impuestos tiene como fin último proveer recursos para financiar el gasto público (Jorrat, 1996). En ese proceso solidario entre el Estado y la sociedad, el sistema se legitima siempre y cuando garantice: (i) un nivel mínimo de bienestar mediante la equidad vertical y horizontal y (ii) el régimen impositivo debe apoyar a un crecimiento económico equilibrado y sostenido.[2] La importancia que le dé un gobierno a uno u otro dependerá de la ideología que persiga, pero es indiscutible que ambos objetivos deben estar presentes en mayor o menor medida en un sistema tributario.

La erosión de los ingresos fiscales a causa de la evasión trae dificultades al Estado para ejecutar una política social eficiente. Se estima que cada año se pierden cerca de 160 billones de dólares por evasión de impuestos a lo largo del planeta, por falsificación de facturas y alteración de los precios de transferencia entre partes relacionadas. Por otro lado, si consideramos que el presupuesto destinado por los países desarrollados para la ayuda de los países pobres es de 103 billones de dólares, si se controlara la evasión, se podría cubrir más de 1.5 veces ese presupuesto (Murphy et. al, 2007).

Así, la evasión fiscal limita el desarrollo de las economías, en especial de aquellas que no tienen un sistema tributario fuerte. Según Martens (2007), esta práctica será responsable de la muerte de 5.6 millones de niños en el periodo 2000-2015, lo que significa 1.000 niños por día.

En el año 2000, los objetivos del milenio fueron constituidos como un esfuerzo para erradicar la pobreza y favorecer el desarrollo. Sin embargo, hasta el 2015 -que es la fecha de finalización de las metas- el mundo en desarrollo habrá perdido 2.5 trillones de dólares por prácticas evasivas. En este aspecto, el Banco Mundial estima que para cumplir éstos objetivos se necesitarían 0.9 trillones de dólares en el período de ejecución del proyecto. La evasión, permitiría cubrir 2.7 veces esa cifra (Martens, 2007).

A parte de los efectos sobre la pobreza, las asimetrías en la distribución del ingreso presentan una correlación positiva con la debilidad de los sistemas tributarios. Los sistemas de impuestos laxos han preferido los impuestos indirectos y regresivos por su facilidad de recaudación. En países pobres sólo el 16% de los ingresos fiscales provienen del impuesto a la renta, mientras que el 32% se generan por impuestos al consumo. En los países ricos estas relaciones son de 28% y 25%, respectivamente (Martens, 2007). El desmantelamiento de la imposición directa en países en desarrollo ha venido acompañado con el aumento de la desigualdad, donde en los últimos 20 años el coeficiente de Gini se ha incrementado en 53 de 73 países en desarrollo (Martens, 2007).

La evasión afecta al bienestar social porque rompe tanto la equidad vertical como la horizontal.[3] En el caso de la equidad vertical, puede ocurrir que el tipo impositivo efectivo[4] de dos individuos con ingresos diferentes sea el mismo porque uno de ellos utiliza mecanismos para reducir su pago. De la misma forma dos individuos que son iguales en ingreso pueden ser sometidos a un tipo impositivo diferente si uno de ellos evade sus tributos, violando la equidad horizontal del sistema tributario.

La evasión daña el crecimiento económico. Aquellas empresas que evaden sus responsabilidades fiscales tienen ventajas sobre aquellas que sí los cumplen, como menciona Stiglitz estas distorsiones produce fallos de mercado al no recoger los verdaderos costos de producción o ganancias, con lo cual se limita el crecimiento de las economías afectadas. Inclusive, la asimetría que existe entre sectores productivos (monopolios) en los países en desarrollo, ocasiona que los montos de evasión puedan

2 *Equilibrado, porque el crecimiento puede general mayores asimetrías de la distribución del ingreso, por ende se deben imponer mecanismo para que esto no suceda. Y sostenible, porque debe trata de minimizar las fluctuaciones de los ciclos económicos en el tiempo.*

3 *La equidad vertical se refiere al tratamiento igual de los iguales, mientras que la equidad horizontal es el tratamiento desigual de los desiguales.*

4 *El tipo impositivo efectivo se define como la relación entre el impuesto causado sobre el ingreso del individuo. Este indicador muestra cual es grado relativo de cumplimiento tributario que tiene la sociedad.*

concentrarse en las grandes corporaciones. Esto genera incentivos para capturar los espacios políticos de poder logrando que se establezcan incentivos tributarios, industriales o de política exterior, legalizando así la evasión y provocando que la carga tributaria caiga sobre los grupos económicos tradicionales(Prats y Macias-Aymar , 2008).

Las empresas extractoras de oro en algunos países de África tienen exoneración total de IVA para importaciones y compras locales de bienes y servicios. Por último, según el PNUD en el Sudeste Asiático la agricultura representa más del 30% del PIB, y contribuye con menos del 6% de los ingresos estatales.

Las prácticas evasivas de grandes corporaciones junto con gobiernos institucionalmente débiles generan un crecimiento basado en la explotación de recursos naturales que se concentra sobre los sectores de exportación de productos de bajo valor agregado. Un ejemplo es la República Democrática de Congo, que en el 2006 recibió el insignificante valor de 86.000 dólares por derechos de explotación minera. Tanzania es otra muestra de esta problemática, pues tiene las reservas más grades de oro del Continente después de Sudáfrica, y recibe tan solo el 3% del valor de las exportaciones totales de este mineral.

En definitiva, los problemas que genera la evasión sobre el crecimiento económico y el bienestar social tienen repercusiones en términos económico-políticos. Altos niveles de evasión debilitan la confianza de la sociedad en el Estado y deslegitima su accionar. Esta deslegitimación, junto con la elevada desigualdad social, dificulta el surgimiento de un pacto fiscal creíble y duradero (Prats y Macias-Aymar , 2008).

1.2.2. Importancia de medir la evasión para la Administración Tributaria.

Según Jorrat (2003) es importante para la Administración Tributaria (AT) disponer de información sobre el monto de evasión tributaria en una economía por diversas razones. Primero, permite a la administración tributaria orientar los planes de control. La planificación del control tributario debe basarse sobre información cuantificable de las actividades económicas y zonas geográficas más riesgosas, y de los métodos evasivos más utilizados. Para ello se hace imprescindible cuantificar este fenómeno no sólo a nivel agregado, sino también a nivel sectorial y territorial.

Segundo, permite monitorear los resultados de los planes de fiscalización y realizar modificaciones cuando sea necesario (Jorrat, 2003). El no contar a priori con información de evasión limita los planes de control y puede provocar equivocaciones al momento de definir las fiscalizaciones. De la misma forma, no contar con cifras de evasión previas al control tributario impide evaluar qué tan efectivos fueron dichos controles. Esto deslegitima la acción del Estado y provoca que la AT ingrese en un círculo vicioso, donde los planes de evasión se fundamentan sobre aspectos subjetivos que aumentan la probabilidad de fracaso.

Tercero, la evasión tributaria es un indicador de eficiencia de la Administración (Jorrat, 2003 y Trujillo, 1998). Todos los sistemas de impuestos enfrentan dificultades al momento de diferenciar entre la recaudación producto del crecimiento tendencial de la economía y la recaudación generada por la gestión del ente tributario. Este problema se soluciona, en parte, al contar con mediciones periódicas del nivel de evasión que permitan distinguir el nivel de eficiencia de la gestión institucional, de la inercia de la economía.

Cuarto, el gobierno debe considerar la evasión tanto al momento de decidir las metas de recaudación de la AT como al analizar eventuales modificaciones a la legislación tributaria (Jorrat, 2003 y Trujillo, 1998). Si en el transcurso del tiempo, la cifra de evasión en un país no se reduce o las tasas de presión tributaria no aumentan, la autoridad tributaria debería considerar dos posibles causas: (i) o bien los planes de control no están dando los resultados esperados y habría que modificar la estrategia, o (ii) la legislación vigente está siendo un obstáculo para mejorar el cumplimiento, por ende se debería pensar en un cambio legislativo. A estas conclusiones sólo se pueden llegar cuando se mantiene una cuantificación periódica de las tasas de evasión.

Quinto, las tasas de evasión, junto con las cuantificaciones de Gasto Tributario, deben ser insumos para el parlamento y el poder ejecutivo al momento de la fijación del presupuesto general del Estado. También debe ser un insumo importante para los proyectos de ley que pretenden asignar beneficios e incentivos tributarios a los diferentes sectores económicos o zonas geográficas. Una política estatal congruente con los objetivos nacionales no podría asignar incentivos tributarios o económicos a actividades económicas que mantienen altos niveles de evasión.

Sexto, conocer la evasión de forma desagregada ayuda a identificar los sectores económicos que necesitarían un mayor grado de simplificación del sistema impositivo, o en su defecto de mayor inversión en cultura tributaria para que se inserten en el sistema formal. Este puede ser el caso de los regímenes simplificados, donde una cuantificación correcta de la evasión por segmentos poblacionales, ayudaría a diseñar un régimen simplificado que logre formalizar a las personas que requieren de un sistema de este tipo, y no por el contrario ser regímenes que ayudan a los evasores. Cuantificar la evasión puede ayudar a la simplificación del sistema y a la reducción de la informalidad.

Finalmente, como señala Trujillo (1998) medir la evasión sobre todo dimensiona el problema. No conocer cuál es la magnitud del problema impide encontrar soluciones óptimas. El conocimiento de la magnitud de la evasión puede hacer que se asignen recursos adicionales para mejorar la institucionalidad y/o la gestión de la Administración Tributaria.

2. MARCO METODOLÓGICO

2.1. Métodos para medir la evasión en la literatura internacional

La estimación de brechas de evasión tiene especial importancia en la gestión de la Administración Tributaria, ya que permite diseñar estrategias de control de acuerdo a las características de los contribuyentes y a los aspectos que contempla la normativa.

En la literatura tributaria se han expuesto diferentes metodologías para medir evasión. Algunas de ellas están enfocadas a medir la evasión total (sector formal e informal), otras a la parte correspondiente al PIB del Sistema de Cuentas Nacionales y omitida en las declaraciones de impuestos, y otras al aumento de la economía informal o economía subterránea[5]. La principal dificultad de las investigaciones realizadas en este campo está en que, por definición, la evasión es un comportamiento no observable fuera de ley. Esto implica, en el marco empírico, que no se puede obtener de manera directa una medición a partir de bases de datos existentes en las Administraciones Tributarias[6].

Los métodos más utilizados en las AT son los métodos indirectos, que si bien dan un panorama aproximado de la evasión, no alcanzan a suministrar aspectos necesarios para el diseño de programas de control. En la práctica se pueden distinguir tres formas indirectas para estimar la evasión (Fenochietto, 1999):

- Informes de la administración tributaria. Consisten en medir el efecto del incumplimiento tributario sobre la generación del ingreso para la administración tributaria
- Agregados macroeconómicos. Consiste en el empleo de estadísticas del Sistema de Cuentas Nacionales, el mercado laboral, la economía subterránea y el incumplimiento tributario para aproximar la evasión fiscal.
- Técnicas microeconómicas. Consiste en el empleo de encuestas sobre una muestra de contribuyentes.

5 *La economía subterránea, informal o clandestina, se puede definir como la red de transacciones que se produce sin ajustarse a la normativa tributaria transgrediendo la ley y evadiendo los impuestos correspondientes. Este tipo de comercio se plasma a través de las ventas ocultas que realiza el comercio establecido al por menor y al por mayor. En tal sentido, esta defraudación implica en algunos casos la evasión de todos los impuestos establecidos.*

6 *No obstante, el método de evasión relativa es un proceso indirecto que hace uso exclusivo de las bases de datos de la Administración Tributaria, para estimar la evasión con respecto a la mejor práctica de cumplimiento en el universo de contribuyentes.*

A continuación, se describen los métodos más utilizados de acuerdo a cada categoría.

2.1.1. Agregados Macroeconómicos

El método monetario.

El método monetario estima la magnitud de la economía subterránea bajo el supuesto de que la relación entre la demanda de dinero y la producción nacional no se mantiene constante. Las innovaciones tecnológicas generan una disminución en la preferencia por efectivo. Si se observa lo contrario, el exceso de efectivo debe estar relacionado con la presencia de la economía subterránea, bajo el supuesto de estar utilizando el dinero más intensivamente que la economía formal. Este método posee limitaciones, ya que la demanda de dinero no es un agregado económico directamente observable y la economía subterránea realiza parte de sus actividades en la economía formal.

El método del insumo físico.

El método del insumo físico asume una relación estable entre un insumo físico ampliamente utilizado en la economía y la producción nacional. En base a esta relación, se estima el tamaño de la actividad económica, el cual luego se coteja con la producción registrada en el Sistema de Cuentas Nacionales. La diferencia entre ambas cifras se considera como actividad económica no reportada y se asocia con el monto evadido de los ingresos fiscales.

El método de la diferencia.

El método de la diferencia compara el ingreso registrado en el Sistema de Cuentas Nacionales con el ingreso reportado en las declaraciones de impuestos. La diferencia de ambas cifras constituye la brecha de ingreso evadido. Para que este método tenga sentido, las estadísticas del ingreso nacional deben proceder de fuentes diferentes a la Administración Tributaria.

El método del potencial tributario legal.

El método del potencial tributario legal parte del supuesto que las cifras del Sistema de Cuentas Nacionales son correctas y constituyen una buena base para el cálculo del impuesto sobre la renta e IVA. El impuesto evadido se define como la diferencia entre el impuesto potencial legal y el impuesto efectivo recaudado; esto es, la diferencia entre los ingresos tributarios que se habrían obtenido si todas las obligaciones impositivas legales hubieran sido pagadas, y los impuestos realmente recaudados.

La base imponible teórica para el potencial tributario legal, se estima según el impuesto:

- Impuesto al Valor Agregado: El consumo gravado final de hogares del Sistema de Cuenta Nacionales, más el consumo intermedio gravado del sector empresarial que produce bienes exentos.
- Impuesto a la Renta: El Excedente Bruto de Explotación, ajustado por corrección monetaria, menos el excedente de las actividades exentas y excluidas, el excedente de las empresas sujetas a renta presuntiva, las pérdidas de ejercicios anteriores que puedan disminuir la renta gravable corriente, entre otras deducciones, descuentos y exenciones.

Este método depende de la confiabilidad de las estadísticas utilizadas, el registro del valor agregado informal en el Sistema de Cuentas Nacionales y en la posible subestimación de los agregados macroeconómicos.

El método del coeficiente tributario constante.

En este método, se escoge la presión fiscal de un año en el cual la evasión fiscal fue mínima y se la utiliza para estimar el impuesto potencial para el año en estudio. La diferencia entre el impuesto estimado y el impuesto real es el impuesto evadido.

2.1.2. Técnicas microeconómicas

El método del mercado laboral.

El método del mercado laboral compara las tasas de participación laboral, de acuerdo a estadísticas oficiales, con las mismas tasas obtenidas a partir de encuestas realizadas a empresas y trabajadores. A partir de la diferencias encontradas y con base en la productividad promedio de la mano de obra, se estima el ingreso laboral no reportado, y por ende, de los ingresos fiscales que por este concepto se dejaron de percibir.

El método de encuesta.

El método de encuesta consiste en obtener información sobre el ingreso de los contribuyentes mediante una encuesta, que es una fuente diferente de las declaraciones de renta. El ingreso determinado por la encuesta se compara con el ingreso registrado en las declaraciones de renta, con lo que se estima el incumplimiento tributario. La debilidad de este método radica en que está sometido al sesgo muestral y al problema de la fiabilidad de datos.

El método muestral de punto fijo.

El método de punto fijo consiste en la visita de un fiscalizador a una empresa, permaneciendo durante toda la jornada laboral para observar el desarrollo de la actividad. A partir de allí, se mide el nivel teórico de ventas, considerando que cuando el contribuyente está sometido a control sus transacciones reflejan el verdadero nivel de sus ventas. Sin embargo, la presencia del funcionario fiscalizador en el lugar inspeccionado puede interferir con el comportamiento del contribuyente y de los compradores. En ese caso, la cifra medida bajo el control no es comparable con la que se registra en otros períodos.

El método de verificación especial de cuentas.

El método de verificación especial de cuentas consiste en realizar auditorías “línea por línea” sobre una muestra estratificada de contribuyentes, para determinar el monto de impuestos que se dejan de pagar al no acatar las leyes. La ventaja de este método es que resulta menos costoso y complejo que otros métodos de encuestas, y permite estimaciones confiables de evasión para diferentes impuestos, por distintas variables de segmentación (actividad económica, ubicación geográfica, etc). Por otro lado, la limitación está en considerar muestras provenientes del universo de declarantes, dejando por fuera la economía informal.

El método de evasión relativa.

El método de evasión relativa opera sobre un nuevo concepto de evasión, al considerarla no como la reducción de recaudación sino como la reducción de la equidad en el cumplimiento del impuesto. En este sentido, el método se centra en estimar la inequidad horizontal en la evasión del impuesto, es

decir, cuantificar en qué medida no se cumplen las obligaciones tributarias entre los que si lo hacen. El procedimiento consiste en determinar el nivel que debería pagar cada contribuyente de acuerdo a su actividad y algunas variables como capital invertido y el nivel de ventas. El impuesto estimado de cada contribuyente es comparado con el nivel de tributación promedio en que todos cumplen, para luego estimar el coeficiente de evasión relativa sobre la desviación estándar de los porcentajes de cumplimiento.

2.1.3. Informes de la Administración Tributaria

El método de muestra selectiva.

El método de muestra selectiva consiste en comparar la información presentada en las declaraciones por un grupo seleccionado de contribuyentes, mediante acciones de fiscalización de la Administración tributaria. La limitación de este método radica en que debe ser complementado por otras herramientas estadísticas como encuestas, pues al no ser realizado de manera aleatoria su estimación se encuentra altamente sesgada.

El método de amnistías especiales.

El método de amnistías especiales consiste en cuantificar la evasión fiscal utilizando información de las declaraciones de renta al amparo de amnistías transitorias. Este método funciona bajo el supuesto que los contribuyentes se ven inducidos a declarar su renta efectiva a cambio de la suspensión de las multas u otras sanciones que puedan estar sujetos. La limitación de este método es que puede sesgar hacia abajo la estimación de evasión en el caso de amnistías bastante frecuentes, ya que a pesar de sus condiciones favorables, algunos contribuyentes pueden seguir prefiriendo no acogerse a ellas para no reportar su ingreso real y por ende tener que pagar un impuesto mayor.

Gráfico 1. Tabla de Resumen de Metodologias para la estimación de evasión.

Criterio	Metodo	Variable Objetivo	Fuentes de informacion	Limitaciones
Agregados Macroeconomicos	El método monetario.	Tamaño-Evasión IRC del Sector Informal	Produccion SCN / Demanda de Dinero	La demanda de dinero no es directamente observable. Ademas, la economía subterránea realiza parte de sus actividades en la economía formal
	El método del insumo físico.	Tamaño-Evasión IRC del Sector Informal	Producción SCN / Insumo físico ampliamente utilizado.	
	El método de la diferencia.	Evasion IRC Total.	Ingreso SCN / Ingreso reportado AATT.	Las estadísticas del ingreso nacional deben proceder de diferentes fuentes fuera de la AATT.
	El método del potencial tributario legal.	Evasion IRC-IVA del Sector formal	VAB-Produccion-Consumo SCN / Declaraciones AATT	La confiabilidad y subestimación de las estadísticas utilizadas. El Valor agregado informal no se encuentra registrado en el SCN.
	El método del coeficiente tributario constante.	Evasion IRC-IVA Total	VAB SCN / Recaudacion AATT	El año que se tome como base para la predicción debe tener mínima evasión fiscal
Técnicas microeconómicas	El método del mercado laboral.	Tamaño-evasión IRC del Sector Informal	Tasas oficiales de empleo-subempleo / Encuestas a trabajadores y firmas.	
	El método de encuesta.	Evasión IRC Total	Encuesta de Ingresos / Declaraciones AATT	Existe sesgo muestral y problemas de la fiabilidad de datos.
	El método muestral de punto fijo.	Evasión IRC-IVA del Sector Formal.	Datos de fiscalizacion muestral / Declaraciones AATT	La presencia del fiscalizador puede interferir con el comportamiento del contribuyente y de los compradores, dando datos no comparables.
	El método de verificación especial de cuentas.	Evasión IRC-IVA del Sector Formal.	Datos de auditoria muestral / Declaraciones AATT	Las muestras solo provienen del universo de declarantes, dejando por fuera la economía informal.
	El método de evasión relativa.	Evasión relativa IRC-IVA del Sector Formal.	Declaraciones AATT	Este metodo solo mide el grado de inequidad horizontal en el cumplimiento del impuesto.
Informes de la Administración tributaria	El método de muestra selectiva.	Evasión relativa IRC-IVA del Sector Formal.	Datos de fiscalizacion selectiva / Declaraciones AATT	Los resultados deben ser complementados por otras herramientas como encuestas, pues al no ser obtenidos de manera leatoria su estimación se encuentra altamente sesgada.
	El método de amnistías especiales.	Evasión relativa IRC-IVA del Sector Formal.	Declaraciones AATT amninstias transitorias	La brecha de evasión esta sesgada hacia abajo en el caso de amnistías bastante frecuentes, debido a la resistencia de los contribuyentes por no reportar su ingreso real

Fuente: Varias fuentes.
Elaborado por: Departamento de Estudios Tributarios

2.2. Investigaciones realizadas en el servicio de rentas internas entorno a la evasión.

En Ecuador, las investigaciones que se han realizado en torno al tema de evasión constituyen instrumentos fundamentales para diseñar estrategias de control y política tributaria. Estas investigaciones están enmarcadas en las técnicas macro y micro econométricas para la estimación de brechas fiscales por sectores y ubicación geográfica. Además, existen estudios que modelan el comportamiento de los contribuyentes como agentes evasores en un ambiente de equilibrio general.

En este sentido, el trabajo realizado ha sido sustancial. A continuación se detallan los estudios desarrollados hasta la fecha.

2.2.1. Estimación de la Brecha de Recaudación del IVA e Impuesto a la Renta de las Sociedades por Industria

A finales del año 2007, el Servicio de rentas Internas elaboró una estimación de evasión por actividad económica del Impuesto a la Renta y el Impuesto al Valor Agregado Sociedades para el año 2004, tomando en cuenta la clasificación de industrias del Banco Central del Ecuador[7]. La metodología utilizada se apoya en el proceso para determinar el impuesto potencial teórico, a partir del consumo y el Excedente Bruto de Explotación EBE (ajustado por informalidad) registrado en las Tablas de Oferta y Utilización del Sistema de Cuentas Nacionales. Este resultado es comparado con la recaudación efectiva registrada en las estadísticas del Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado Sociedades del Servicio de Rentas Internas (Andino et. al, 2008) para estimar la brecha de evasión de cada impuesto.

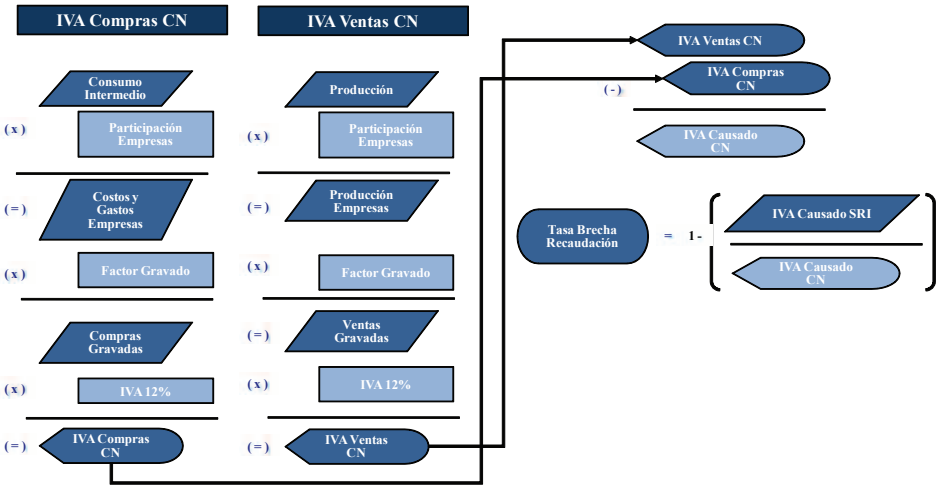
A continuación se presentan los principales lineamientos metodológicos:

Impuesto al Valor Agregado (Gráfico 2)

- Estandarizar las Tablas de Oferta y Utilización.
- Determinar las ventas gravadas ajustadas por informalidad (consumo de hogares y gobierno, inversión y variación de existencias), y aplicar el factor gravado para determinar el IVA Ventas.
- Determinar las compras gravadas ajustadas por informalidad (consumo intermedio), y aplicar el factor gravado para determinar el IVA Compras.
- Estimar el IVA potencial (IVA ventas – IVA compras) a través de los factores gravados en ventas y compras.

7 *La validación de las actividades económicas y su estandarización de acuerdo a los códigos de industria del Banco Central del Ecuador, se realizó solamente para los contribuyentes especiales, dado que los mismos concentran el 75% de la recaudación. Las actividades económicas CIIU3 que fueron objeto de exhaustiva revisión fueron: extracción de petróleo crudo, gas natural y actividades de servicios relacionados, elaboración de productos de la refinación de petróleo, comercio, alquiler de vivienda, administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria. Cabe recalcar que la omisión de esta revisión puede conllevar a la obtención de tasas de brecha de recaudación erróneas.*

Gráfico 2. Flujograma para la estimación de la brecha de evasión en IVA.

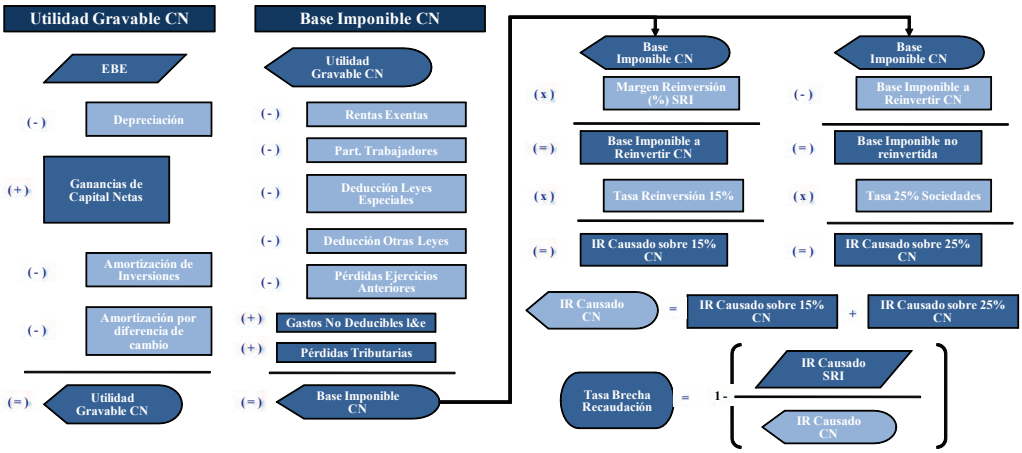


Fuente: Revista Fiscalidad No. 1
Elaborado por: Departamento de Estudios Tributarios

Impuesto a la Renta Causado (Gráfico 3)

- Estandarizar la Tablas de Oferta y Utilización.
- Ajustar el EBE de industrias del Sistema de Cuentas Nacionales, excluyendo los Servicios de Intermediación Financiera, gastos financieros, depreciación y amortizaciones; e incluyendo los ingresos financieros, para obtener el saldo de utilidad o pérdida del ejercicio fiscal.
- Restar el saldo de conciliación tributaria (rentas exentas, participación de trabajadores, deducciones y amortizaciones, menos gastos no deducibles y perdidos en años anteriores) consignada por los contribuyentes, para obtener la base imponible.
- Estimar el impuesto potencial teórico aplicando la tarifa del 15% y 25%, dependiendo si es reinversión de utilidades o no[8].

Gráfico 3. Flujograma para la estimación de la brecha de evasión en IRC.

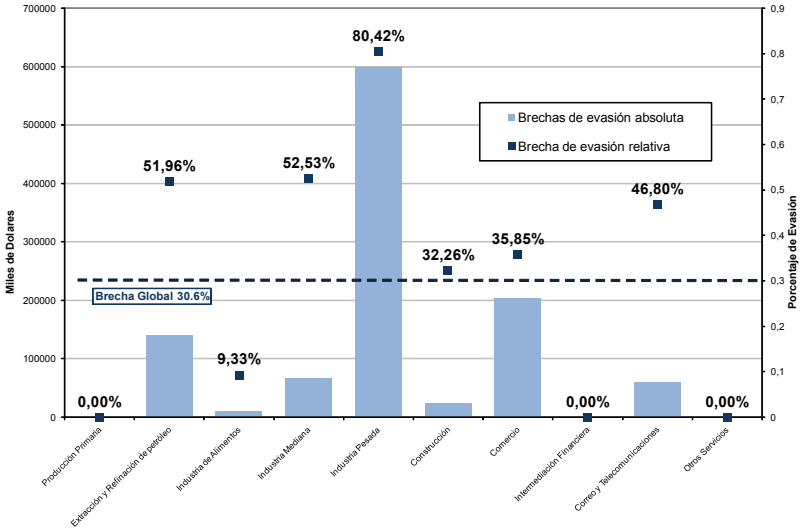


Fuente: Revista Fiscalidad No. 1
Elaborado por: Departamento de Estudios Tributarios

8 *El porcentaje de reinversión pasó del 15% al 10% en la reforma de Diciembre de 2007.*

Con respecto a los resultados, la brecha recaudatoria global de IVA se estimó en 30,6%, siendo las industrias pesada (80%), mediana (53%), petróleo y alimentos (52%) y correo y telecomunicaciones (47%) aquellas actividades que más evaden en la economía ecuatoriana (Gráfico 4).

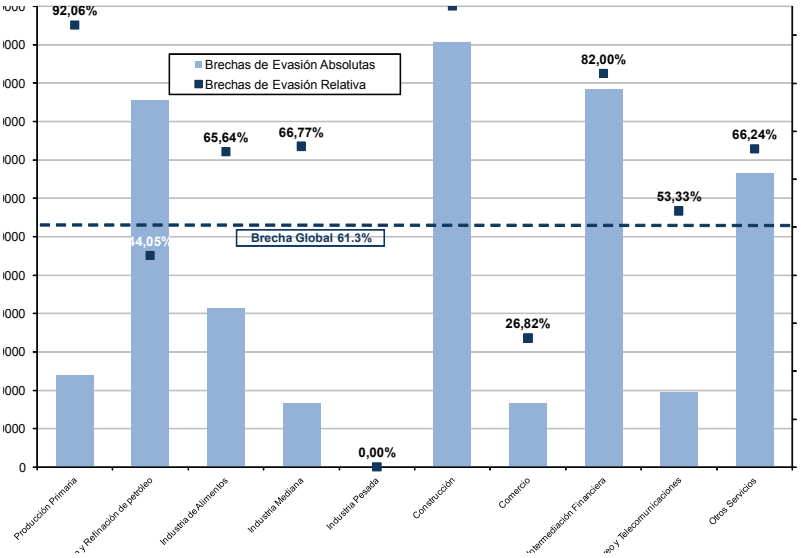
Gráfico 4. Brechas de evasión IVA sociedades. Año 2004.



Fuente: Revista Fiscalidad No. 1

Por otro lado, la brecha global del impuesto a la renta se estimó en 61.3%. Las industrias que presentaron una brecha por encima de este nivel fueron las empresas de producción primaria (92%), industria de alimentos (65%), industria mediana (66%), construcción (96%), Intermediación financiera (82%), otros servicios (66%) (Gráfico 5).

Gráfico 5. Brechas de evasión IRC soceidades. Año 2004.



Fuente: Revista Fiscalidad No. 1

2.2.2. Modelo de Equilibrio General Aplicado Tributario

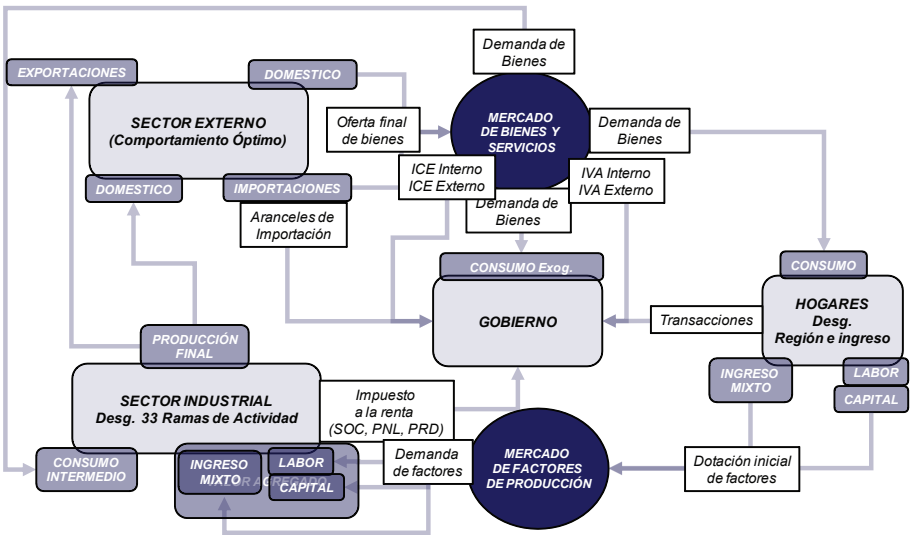
En la actualidad, el complejo entorno que comprende las interrelaciones existentes entre variables económicas y sociales, ha exigido de mejoras en el modelamiento macroeconómico, con la finalidad de capturar de forma más fehaciente la realidad económica de un país y precisar los resultados en la evaluación de política económica. Aquí, uno de los temas de mayor interés ha sido la evasión tributaria, pues su correcta configuración en el sistema económico, ayuda a precisar el análisis de incidencia impositiva e identificar los principales factores en los ingresos fiscales.

El Modelo de Equilibrio General Aplicado Tributario (MEGAT) nace como herramienta para el análisis contrafactual de políticas en el sistema económico ecuatoriano, que incorpora el comportamiento de evasión del pago del Impuesto al Valor Agregado IVA e Impuesto a la Renta Causado IRC. Para ello, se adoptan algunos enfoques particulares como el modelo de Adgnmano y Salmano (1973) en el pago de impuestos directos y la perspectiva de Marrelli (1979) en el pago de impuestos indirectos.

El MEGAT, como otros modelos de equilibrio general, está formulado a partir de mercados competitivos en un sistema económico abierto y pequeño, con tecnologías crecientes o decrecientes en la producción y comercialización externa de bienes y servicios, respondiendo en principio a la noción de Equilibrio Walrasiano para todos los agentes y mercados que lo conforman.

Este sistema económico inicialmente comprende 31 sectores productivos que ofertan y demandan entre 31 bienes y servicios presentes en el mercado nacional, además las exportaciones e importaciones de los mismos que se realizan desde y a partir de 3 regiones diferentes en el mundo (Estados Unidos, Comunidad Andina y Resto del Mundo). Adicionalmente, existen 2 agentes institucionales en la economía; uno consolidado por 6 tipos de hogares (clasificados en urbano calificados y no calificados; y en rural no agrícola, pequeños y grandes productores) que ofertan 3 tipos de factores de producción (remuneraciones, ingreso mixto y excedente bruto de explotación) al sector productivo para obtener ingresos y realizar sus actividades de consumo, y otro constituido por el gobierno cuyas principales actividades son la de recaudación impositiva (ICE interno y Externo, IVA interno y Externo, Impuesto a la Renta, Aranceles) y su posterior distribución en el sistema económico (Gráfico 6).

Gráfico 6. Sistema económico nacional, Dimensiones Básicas del MEGAT



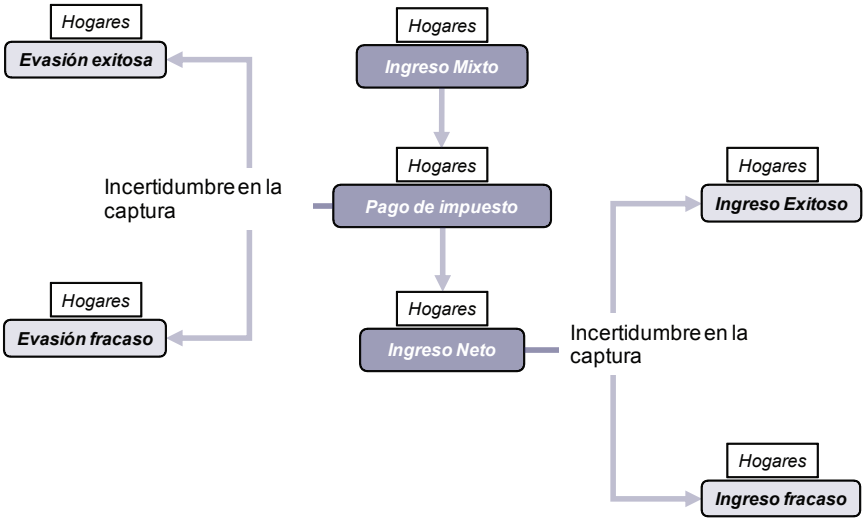
Fuente: Modelo de Equilibrio General Aplicado Tributario
Elaborado por: Departamento de Estudios Tributarios

Evasión tributaria en el pago del IRC correspondiente a personas naturales.

En principio, se considera la presencia de un agente evasor en el sector productivo que abstrae el comportamiento en el pago del IRC que realizan las personas naturales, en forma análoga a como se realiza en el modelo de Adgnmano y Salmano; introduciendo la percepción a cerca del control que efectúa la administración tributaria dentro la probabilidad de detección que maneja el agente. Adicionalmente, se asume que este agente a pesar de declarar también IVA, no lo evade debido a los mecanismos de retención y control dispersos en el sistema económico.

En consecuencia, este agente decide o no evadir en función a la utilidad esperada de sus ingresos, asumiendo que existe la posibilidad endógena y cambiante (según lo percibe a través de su comportamiento) de ser detectado y posteriormente ser multado por la Administración Tributaria. Si el agente decide evadir pero no es detectado, recibirá un ingreso adicional por ocultar parte de la base imponible sobre la cual debería haber pagado una determinada tasa impositiva; caso contrario, si el agente es detectado evadiendo, tendrá que pagar una multa sobre la base imponible que ocultó, que por lo general es mayor a la tasa impositiva vigente, con el propósito de desincentivar la evasión (Gráfico 7).

Gráfico 7. Flujograma evasión IRC personas naturales.



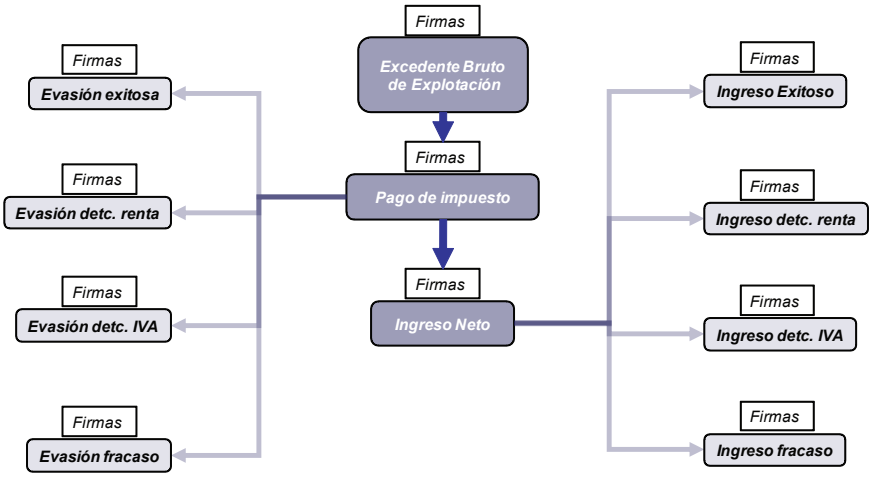
Fuente: Modelo de Equilibrio General Aplicado Tributario
Elaborado por: Departamento de Estudios Tributarios

Evasión tributaria en el pago del IVA e IRC correspondiente a sociedades.

En la estructura anterior, se integra otro módulo para abstraer el comportamiento en el pago y evasión del IRC sobre las utilidades que genera el sector productivo. Además, se asume que estos agentes son los únicos en el sistema económico que están en la opción de evadir o no el pago del IVA.

Las sociedades tienen la opción de ocultar parte de la base imponible en el pago del IRC, IVA o ambos, con el objeto de aumentar sus ingresos frente a la posibilidad que lo descubran, lo auditen y lo sancionen. Por otro lado, la probabilidad de captura que conoce e intuye el agente representa el control realizado por la Administración Tributaria, dado el tipo de evasión que efectúa (Gráfico 8).

Gráfico 8. Flujograma evasión IVA-IRC sociedades.



Fuente: Modelo de Equilibrio General Aplicado Tributario
Elaborado por: Departamento de Estudios Tributarios

El MEGAT permite evaluar el impacto de una política tributaria en el sistema económico y el cambio en las brechas de evasión.

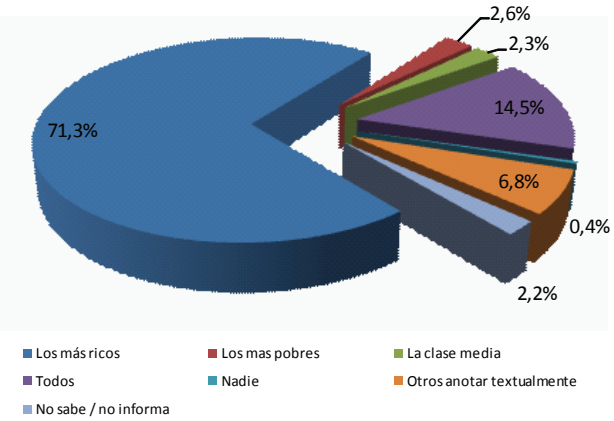
2.2.3. Encuesta de Satisfacción de Usuarios del SRI. Percepción de Evasión.

La encuesta de satisfacción de usuarios del Servicio Rentas Internas fue un proceso que se desarrolló en el mes de diciembre del año 2008. El objetivo de esta encuesta fue determinar el nivel de satisfacción y el grado de mejora que ha tenido la institución en los diferentes servicios a los contribuyentes y usuarios del SRI, a través de la aplicación de preguntas como: tipo de servicio que utiliza, calificación de los servicios brindados por empleados, asesores, declaraciones y acceso a servicios por Internet, etc. Así mismo, se planteó determinadas preguntas para medir la percepción de los contribuyentes en torno a temas de evasión, control y sanción (INEC, 2009).

Esta encuesta se realizó por medio de entrevista directa a las personas que fueron atendidas en el mes de diciembre en las diferentes agencias del SRI a nivel nacional, luego de haber realizado el trámite por el cual acudieron a dicha agencia (Método Intercept). La base de datos recoge la opinión de 2865 contribuyentes, repartidos proporcionalmente de acuerdo al tamaño de las 8 regionales.

Conforme a la opinión de los contribuyentes respecto a la evasión por estratos económicos (Gráfico 2), el 71,3% del total de contribuyentes, cree que las personas de altos ingresos son la principal fuente de evasión. A esto se suma un 14.5% que opina que en general todas las personas evaden impuestos, y un 6,8% que opina que contribuyentes específicos como comerciantes y empresas grandes son los mayores evasores. Estas estadísticas dejan entrever los resultados teóricos de algunos modelos de evasión, como la relación directamente proporcional entre el ingreso y la propensión de los individuos a evadir.

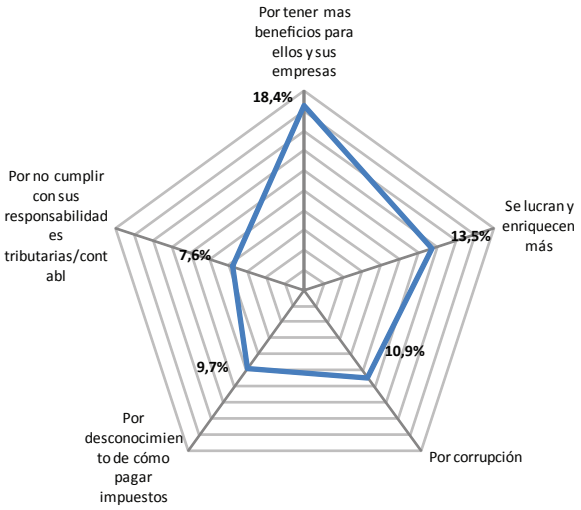
Gráfico 9. ¿Quienes cree que son los que más evaden impuestos? Encuesta de Percepción. Año 2008



Fuente: Encuesta de Percepción 2008
Elaborado por: Departamento de Estudios Tributarios

Respecto a la percepción que tienen los contribuyentes sobre las razones que motivan el comportamiento evasivo (Gráfico 3), el 18,4% y 13.5% de la población encuestada opina que el deseo por obtener mayores beneficios y enriquecerse más, constituyen las principales razones que incentivan la evasión de impuestos, respectivamente. Así mismo, el 10,9% cree que la evasión es originada por hechos de corrupción.

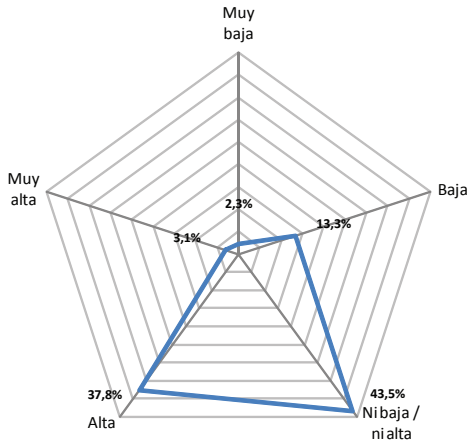
Gráfico 10. ¿Por qué razón cree que las personas evaden impuestos? Encuesta de Percepción. Año 2008



Fuente: Encuesta de Percepción 2008
Elaborado por: Departamento de Estudios Tributarios

Finalmente, la probabilidad subjetiva de detectar incumplimiento en las obligaciones tributarias también es recogida y analizada. Un 43,5% de los contribuyentes opinan que esta probabilidad es ni muy alta ni muy baja; mientras que el 37% piensa que esta posibilidad de captura es moderadamente alta. Además, menos del 15% de la población cree que esta probabilidad es baja o muy baja.

Gráfico 11. La probabilidad que el SRI detecte contribuyentes que incumplen sus obligaciones Encuesta de Percepción. Año 2008



Fuente: Encuesta de Percepción 2008
Elaborado por: Departamento de Estudios Tributarios

2.2.4. Brechas Fiscales por Actividad Económica y por Regional.

En el año 2009, el Servicio de Rentas Internas mostró su interés en el desarrollo de nuevos métodos para la estimación de brechas de evasión, aplicando marcos conceptuales diferentes a los tradicionales como la evasión relativa. Con esta iniciativa surge el estudio de brechas fiscales por actividad económica y regional, en el cual se estima de manera econométrica la brecha de recaudación en la declaración y pago del Impuesto a la Renta de Personas Jurídicas (Sociedades), por lugar de generación y actividad del hecho económico en el periodo 2003-2007, utilizando los estados financieros de cerca de 40,000 contribuyentes. Para ello, se proponen dos modelos de datos de panel, en base a una variante de la técnica de estimación para la productividad total de factores, que incorpora el enfoque de variable omitida y error de medición por frontera estocástica en la declaración del impuesto. El propósito de ambos modelos es estimar las brecha de evasión y analizar su sensibilidad, pues la gran incertidumbre que rodea la medición del componente no observable hace necesario este proceso (Aguiar y Castro, 2009).

Ambos modelos consideran el fenómeno de evasión como un componente inobservable que no cambia en el tiempo, debido a la existencia de normas y estructuras institucionales que permiten su permanencia a lo largo del tiempo. Este fenómeno posiblemente se infiltra entre aquellos mecanismos legales utilizados para minimizar el pago tributario de manera sectorial, no obstante los determinantes de estas prácticas elusivas suceden en un contexto totalmente diferente. A esto se suman los falsos reportes de ocurrencia aleatoria, por errores o equivocaciones eventuales en la declaración de los impuestos. En su conjunto, ambos factores constituyen el error de medición en la estimación econométrica.

Gráfico 12. Propuesta Metodologica

Fuente: Brechas Fiscales Por Actividad Económica y por Regional.
Elaborado por: Departamento de Estudios Tributarios

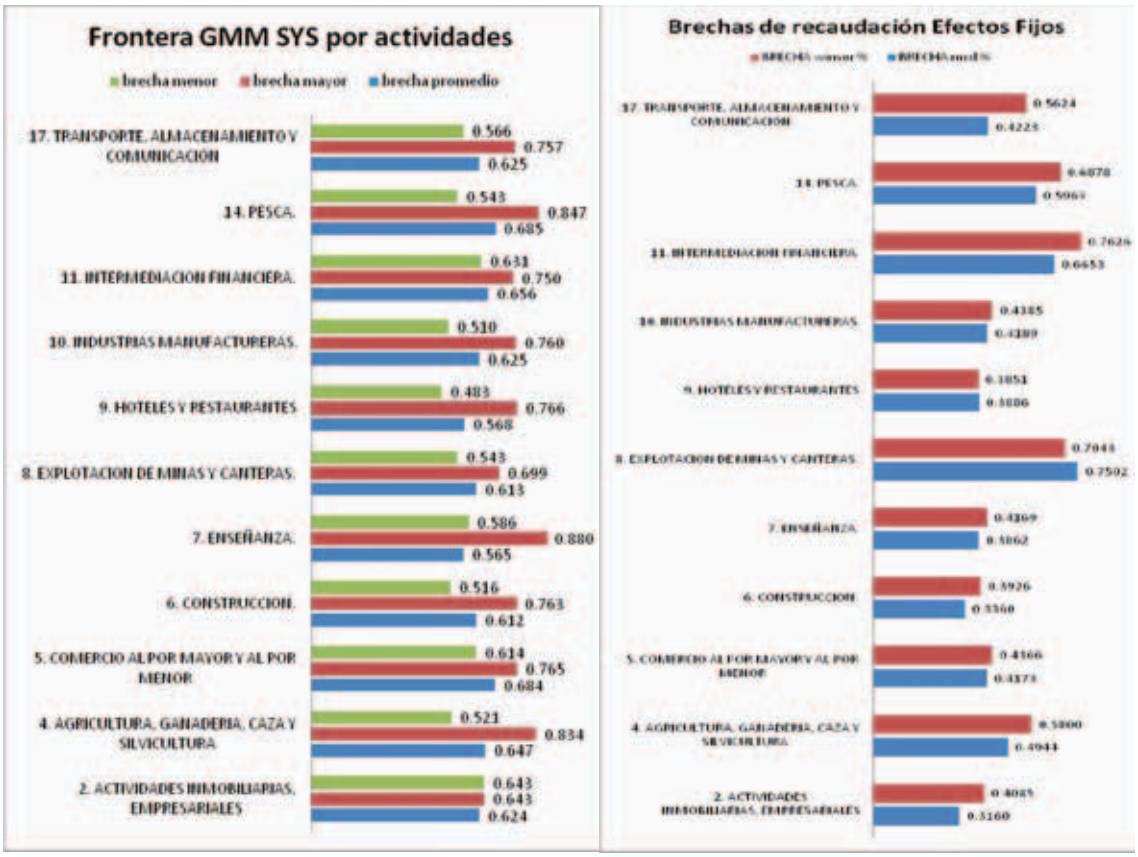
La primera metodología emplea un Modelo de Efectos Fijos de Vectores Descompuestos (FEVD por sus siglas en ingles), el cual cuantifica la brecha de malas prácticas tributarias y empresariales a través del componente tiempo-invariante por actividad económica. Con la finalidad de extraer la brecha fiscal, sobre este componente se realiza posteriormente una regresión entorno a variables que aproximan la eficiencia empresarial, como son los activos total e intangible, gastos laborales totales, edad de la empresa, participación porcentual en el mercado y concentración del activo total. Los residuos obtenidos de esta regresión se utilizan luego para ajustar el impuesto causado de las empresas a un monto potencial, el cual después es empleado para fijar el impuesto máximo potencial de la "mejor práctica tributaria"[9] de acuerdo a varios criterios estadísticos[10] (nivel máximo, winsor 95%, distancia de covarianza mínima). Frente a este estándar, se estima la brecha de evasión por rama de actividad comparando en términos relativos el impuesto causado real promedio.

Los resultados de este modelo indican que las actividades de Explotación de Minas y Canteras, Intermediación Financiera, Pesca y Transporte, Almacenamiento y Comunicación son los sectores más importantes, con brechas que varían entre un 75% y 42% en términos deflactados del período 2003-2007. Este valor representa la distancia promedio (en términos porcentuales) entre las sociedades de esa actividad y las empresas que tienen el mejor cumplimiento tributario, dado que se mantiene constante su nivel de ventas, gastos laborales, activos, apalancamiento y demás variables explicativas (Gráfico 12).

9 *Cabe señalar que está mejor práctica tributaria considera que todos los demás aspectos que afectan al impuesto causado están constantes, esto es: Activos totales, gatos laborales, ventas, capital intangible, entre otros. Es decir, logra hacer comparables a las empresas. Por este motivo, una mejor práctica no significa pagar más impuestos en términos absolutos, sino cuánto difiere el pago de la empresa respecto a su valor esperado, manteniendo constante sus características de manera sistemática durante los 5 años considerados. En este sentido, el impuesto potencial máximo o el benchmark es un nivel de impuesto real que ha sido conseguido por al menos una empresa en el estudio –aunque generalmente son más-. Más precisamente, es el impuesto que dado las características promedio del sector conseguiría dado la mejor práctica tributaria.*

10 *Los criterios estadísticos que se utilizaron constituyeron el nivel máximo, la medida Windsor 95% y la distancia de covarianza mínima MCD.*

Gráfico 12. Brechas Fiscales



Fuente: Brechas Fiscales Por Actividad Económica y por Regional.
Elaborado por: Departamento de Estudios Tributarios

El segundo modelo consiste en un Modelo Generalizado de Momentos Sistema (GMM-SYS por sus siglas en inglés), el cual incorpora elementos más complejos de la teoría estadística (instrumentos en rezagos y diferencias) a la especificación del modelo anterior para corregir problemas de error de medida, simultaneidad[11] en la estimación de los determinantes del impuesto. El impuesto esperado de este modelo se divide para aquel obtenido por Mínimos Cuadrados ordinarios (MCO), tomando los coeficientes resultantes como una proxy de las malas prácticas tributarias. La lógica de este proceso, es que si existe un error de medida sistemático en el registro de balances de las firmas, el valor predicho del modelo corregido proveerá una buena aproximación del valor real, y por ende cualquier diferencia sobre éste (como su comparación con la estimación por MCO) determinará la brecha fiscal no observada. Sobre estos coeficientes, se procede de la misma manera que el modelo anterior para obtener la brecha fiscal por rama de actividad, fijando el impuesto máximo potencial de la "mejor práctica tributaria" en cada sector.

Esta forma alternativa de estimación no cambia los resultados de manera significativa a nivel sectorial, demostrando de esta manera la robustez de los mismos, al menos para los sectores con mayor brecha tributaria. De manera general, los resultados muestran nuevamente una brecha promedio bastante estable, para los cuatro sectores con mayor brecha estimada en el modelo FEVD. Sin embargo, cabe

11 *La simultaneidad es un problema de endogenidad que se produce cuando una o más de las variables explicativas se determina juntamente con la variable dependiente, a través de un mecanismo de equilibrio.*

destacar la actividad de Construcción, se sitúa con un nivel de evasión mayor al 50%, superior al anterior nivel de evasión estimado del 33% (Gráfico 12).

3. DIFUSION Y ACCIONES EMPRENDIDAS SOBRE LA EVASIÓN

3.1. Acciones para combatir la evasión, el contrabando y la informalidad

Una vez revisado las herramientas cuantitativas para medir la evasión, es importante analizar el uso que se ha dado a la cuantificación de la evasión en la formulación de política tributaria y en la mejora de la gestión del Servicio de Rentas Internas SRI, dirigidos a la lucha contra el fraude fiscal.

La estimación de la brecha de evasión se realizó en forma conjunta entre el Departamento de Estudios Tributarios y la Dirección Nacional de Gestión Tributaria del SRI. La metodología de estimación fue expuesta y discutida en diferentes instituciones técnicas como el Banco Central del Ecuador y en gremios privados como las cámaras de comercio, industria y construcción.

En septiembre del 2007, la Administración Tributaria Ecuatoriana dio a conocer la brecha de evasión para Ecuador, la cifra alcanzó los USD 2.400 millones; 61.3% en la recaudación del Impuesto a la Renta y 31% en IVA, cifras que fueron difundidas a través de los diferentes medios de comunicación.

“El director del SRI informó que la evasión tributaria anual llega alrededor de 2.400 millones de dólares. La evasión de tributos en los diferentes sectores es: producción primaria 96%, intermediación financiera 82%, industria 66%, alimentos 65.6%, correo y telecomunicaciones 53%, extracción y refinación de petróleo 44%, y comercio 26.82%.” (Diario del norte, pág.12, 2007)

Así también, la Administración Tributaria difundió los datos de evasión a través de la revista institucional del SRI “Fiscalidad” en abril del 2007. La revista “Fiscalidad” aborda temas diversos y de transcendental importancia para el país que permiten la toma de decisiones públicas en base a argumentos teóricamente sustentados y en hechos económicos sociales y reales.

Conjuntamente con el lanzamiento de la revista “Fiscalidad”, el SRI difunde el Modelo de Equilibrio General Aplicado Tributario MEGAT, como herramienta de evaluación de política económica que permite distinguir la evasión tributaria de los contribuyentes en el sistema económico.

En julio del 2008 el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT, en conjunto con el SRI organizaron el "Seminario Internacional de Tributación, Evasión y Descentralización" con sede en Ecuador, en el cual se analizaron las metodologías para el cálculo de evasión y los posibles mecanismos de combate contra el fraude fiscal.

3.2. Estrategias

3.2.1. Reforma Tributaria

Uno de los principales objetivos que motivó la Reforma Tributaria "Ley de Equidad Tributaria" fue la reducción de la evasión fiscal, incrementar la base de contribuyentes y fortalecer el control de impuestos.

3.2.2. Creación del Departamento de Grandes Contribuyentes

A fin de disminuir la evasión tributaria, la Administración Tributaria creó la Unidad de Control de Grandes Contribuyentes. Para octubre del 2008, la Administración Tributaria superó sus metas tributarias, entre otras cosas, por un mayor control de la evasión fiscal, en especial a los Grandes Contribuyentes.

3.2.3. Focalización de las Determinaciones Tributarias

En Octubre del 2007 la Administración Tributaria anunció que el Sector de la Construcción presentaba una brecha de evasión del 96%. A partir de esta estimación, el SRI determinó glosas por alrededor de USD 111.1 millones a este sector.

Además, durante el período 2007-2009 se auditó a Contribuyentes Especiales y Grandes Contribuyentes de los sectores de transporte, telecomunicaciones, petróleos, agroindustria e industria, generando una deuda total de USD 315 millones.

3.2.4. Reducción de la informalidad a través de Sistemas impositivos simplificados

En agosto del 2008, el Servicio de Rentas Internas presentó el Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano RISE, el cual remplaza el pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a la Renta (IR), a través de cuotas mensuales establecidas por ley.

La Administración Tributaria busca así facilitar el pago de los pequeños y medianos negocios para combatir la evasión y la informalidad económica.

3.2.5. Fomentar la Cultura Tributaria

La poca Cultura Tributaria es uno de los factores que originan evasión tributaria. Por esta razón, el SRI definió estrategias para cambiar la cultura tributaria en el país y desarrollar el concepto de "ciudadanía fiscal". Este concepto es entendido como el compromiso de los individuos con la sociedad, al ejercer el correcto y ético uso de sus derechos y obligaciones fiscales sustentados en la confianza de un gasto público justo y transparente así como la reciprocidad por parte de los entes públicos participantes.

En este contexto, el Servicio de Rentas Internas declaró el 28 de abril "día de la Cultura Tributaria".

3.2.6. Implementar la Declaración Patrimonial de las personas físicas

Uno de los mecanismos para combatir la evasión y controlar a las personas físicas, fue la implementación de la declaración patrimonial para estimar las diferentes rentas de los contribuyentes. Esta información tiene un carácter confidencial en la Administración Tributaria.

3.2.7. Promover la Facturación

Con el fin de evitar trampas fiscales y la utilización de facturas falsas, la Administración Tributaria realizó cambios en el proceso de autorización de emisión de facturas.

Así también, se creó el programa "1-800 Factura" con la finalidad de atender las denuncias que la ciudadanía realiza por la no entrega de comprobantes de venta, principalmente en los sectores de salud, vivienda y arrendamiento de bienes inmuebles

3.2.8. Generar Riesgo

Con el objetivo de generar riesgo en los sectores productivos y disminuir el incumplimiento provocado por la falta de información o por una asesoría equivocada, se realizaron talleres donde se abordaron las principales preocupaciones e intereses de los sectores económicos.

Entre los temas expuestos se destacan: la omisión de ingresos, el hecho económico, los gastos sin sustento, el tratamiento de las remuneraciones, la depreciación de activos fijos, las provisiones de cuentas incobrables, la amortización de activos diferidos, los reembolsos y "gross up", la subcapitalización, el arrendamiento mercantil, las bajas de inventarios, las bajas de activos fijos, la conciliación tributaria, los precios de transferencia y la determinación presuntiva.

Además, se explicaron los procedimientos que deben seguir los contribuyentes conforme a la normativa tributaria vigente y el proceso del control tributario del Servicio de Rentas Internas.

Estos talleres se realizaron con la participación de diferentes gremios como: Cámaras de Industriales, Cámaras de Comercio, Colegios de Contadores y Contraloría General del Estado.

4.

5. BIBLIOGRAFÍA.

1. Fenocietto, Ricardo (1999). “Métodos de estimación de la evasión impositiva y de la economía informal”. Revista de la AFIP, No. 18. Buenos Aires, enero.
2. Aguiar, Victor (2009). “Brechas Fiscales por Actividad Económica y por Regional”. Centro de Estudios Fiscales.
3. Aquino, M. 2008. La Evasión Fiscal: origen y Medidas de Acción para Combatirla. Documentos de Trabajo. Instituto de Estudios Fiscales, España.
4. Autor: Miguel Ángel Aquino
5. INEC (2009). “Encuesta de Satisfacción de usuarios del SRI”. Centro de Estudios Fiscales.
6. Andino, Mauro & Parra, Juan Carlos (2008). “Estimación de la Brecha de Recaudación del IVA e Impuesto a la Renta de las Sociedades por Industria”. Revista Fiscalidad No1. Centro de Estudios Fiscales.
7. Ramirez, Jose (2007). “Modelo de Equilibrio General Aplicado Tributaria”. Centro de Estudios Fiscales.
8. Cardona, H., L., Agudelo y M., López. 2007. “Los Métodos para Medir la Evasión de Impuestos: una Revisión”. Revista Semestre Económico. pp.67-85
9. Chistian Aid Fundation.2005. “The shirts off their Backs: How tax policies fleece the poor”
10. Cosulich, J., 1993. “La Evasión Tributaria: Proyecto Regional de Política Fiscal CEPAL-PNUD”
11. Jorratt, M., 2003. “Los instrumentos para la medición de la Evasión Tributaria”. CEPAL
12. ___. 1996. “Evaluation of the collection capability of the tax system and of tax evasion”, Internal Revenue Service. Chile.
13. Martens, J. 2007. “The Precarious State of Public Finance”.
14. Murphy R., J.Christensen and S., Kapoor. 2007. “Closing the Floodgates: Collecting tax to pay for development”. Tax Justice Network
15. Ugalde, R. y J. García. 2007. “Elusión, Planificación y Evasión Tributaria”, LexisNexis, segunda Edición .Chile
16. Sevilla, J., 2005. “Política y Técnica Tributaria”. Instituto de Estudios Fiscales. Manuales de la Hacienda Pública.
17. Trujillo, J. 1998. “La Experiencia chilena en el combate a la Evasión, Curso Seminario Políticas Públicas: transparencia en su Gestión”, Servicio de Impuestos Internos.
18. Tacchi, C. 1993. ”Concepto de Elusión y de evasión Tributarias y sus efectos sobre la aplicación del Sistema Tributario”, Conferencia del CIAT.
19. Villegas, H. G., Arguello y R., Spila. 2005. ”La evasión fiscal en la Argentina”, Derecho Fiscal, Bs., Arg., T. XXIII, pág. 337.
20. Prats., J. I Macías-Aymar, 2008. “El Pacto Fiscal en los Andes”. Revista Fiscalidad No 2. pp.11-58
21. Portes., A. y W. Haller. 2004. “La economía informal”. CEPAL. Serie Políticas Sociales.

La Utilización de los Resultados de la Medición de la Brecha Tributaria para la Composición del Mapa de Riesgos y el Diseño de los Planes de Control

1. Introducción.

2. El valor agregado sumergido.

3. La estimación de las bases imponibles evadidas.
   3.1. El impuesto al valor agregado.
   3.2. El impuesto regional a las actividades productivas (IRAP).

4. Conclusiones.

Stefano Pisani
(Italia)

1. INTRODUCCIÓN

La actividad de la Administración de Ingresos Públicos italiana (en adelante la Administración) está regulada por un convenio celebrado con el Ministerio de Economía y Finanzas. A través de este convenio se establecen los objetivos a alcanzar y los recursos necesarios para realizarlos. Los objetivos se refieren tanto a las actividades a poner en marcha (cantidad de controles y de servicios prestados) como a las sumas a cobrar luego de los controles fiscales.

El conocimiento de los objetivos sirve para realizar la misión de la Administración, que consiste en maximizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

A fin de planificar la estrategia, encarar los posibles riesgos y prever las criticidades vinculadas con la realización de la misión, es necesario contar con metodologías adecuadas para estimar la recaudación potencial, definida como la máxima recaudación permitida por la legislación fiscal vigente[1]. En otras palabras, "la recaudación potencial es aquella que sería percibida en los casos en que ningún contribuyente incumpliera voluntariamente con la ley y los errores involuntarios fueran cero[2]".
El factor más crítico en la interpretación de la brecha entre el nivel potencial de recaudación y la recaudación efectiva está constituido por l evasión, que representa el agregado principal a través del cual se debería evaluar la actuación de la Administración fiscal[3].

El objetivo del estudio es presentar las fuentes y los métodos de cálculo adoptados por la Administración para estimar la evasión como parte faltante del "potencial tributario", exponiendo los usos de dicho indicador como parámetro para programar las actividades de la administración, utilizando de la mejor manera posible los recursos limitados de que se dispone.

Existe una vasta literatura sobre los posibles métodos de cálculo de la evasión[4], el enfoque utilizado por la Administración es del tipo arriba-abajo, basado principalmente en la comparación entre los datos fiscales y los agregados de la contabilidad nacional.

Se consideran en especial las siguientes mediciones: valor agregado sumergido, estimado por el Instituto Nacional de Estadística (ISTAT) italiano y dos estimaciones de la evasión basadas en el IVA y en el Impuesto Regional a las actividades productivas (IRAP).

El cálculo del sumergido brinda el marco general de referencia, la evasión del IVA sigue un enfoque basado en el intercambio de bienes y servicios (del lado de la demanda) y el IRAP es una variable de la brecha existente en el proceso de formación de la ganancia de las empresas (del lado de la producción).

Para que resulte clara su utilización por parte de la Administración, es necesario definir en primer lugar el ámbito de referencia de los tres indicadores con respecto a la base imponible y a la correspondiente recaudación potencial:

1. las comparaciones basadas en los agregados de la cuenta gastos y recursos de la Contabilidad Nacional (PBI, Consumos finales, etc.) comprenden las transacciones registradas en la cuenta de pérdidas y ganancias de las empresas y excluyen las del estado patrimonial, por lo tanto el cálculo de la evasión en la recaudación no es completo, ya que no comprende la evasión derivada de variaciones en el patrimonio neto;

1 *Sevilla Segua (2006).*
2 *Das-Gupta, Mookherjee (2000).*
3 *Viol (2006).*
4 *Para una reseña se remite a OCDE (2004a, 2008).*

2. la contabilidad nacional brinda una indicación acabada de la ganancia potencial y no del impuesto que deriva de ella, por lo tanto es recomendable hacer la comparación con los datos fiscales sobre las bases imponibles más que sobre la recaudación potencial;
3. del punto dos se deduce que están excluidos de las estimaciones todos los tipos de evasión que se generan en una declaración incorrecta del impuesto frente a una base imponible declarada correctamente (por ejemplo, la aplicación de una alícuota del IVA distinta de la que corresponde).

A pesar de estas limitaciones, la comparación con los datos de la contabilidad nacional ofrece una gran cantidad de información, ya que la formación de la ganancia es el momento en el cual se crea la riqueza del país de la que derivan, directa o indirectamente, todas las formas de imposición. Por otra parte, la evasión por ocultamiento, total o parcial, de la base imponible representa la forma de evasión más relevante, dado que es la más difícil de identificar.

A fin de que los indicadores de la evasión tengan un significado operativo, éstos son desagregados para tomar en consideración: el tipo de impuesto (IVA, IRAP), el sector de actividad económica, el área geográfica y el tipo de contribuyente.

El trabajo está estructurado de la siguiente manera: el segundo punto está dedicado a informar sobre la metodología y las fuentes utilizadas para estimar el valor agregado sumergido por parte de ISTAT, el siguiente a la evasión de IVA e IRAP y finalmente se presentan algunas conclusiones y referencias de trabajos futuros.

2. EL VALOR AGREGADO SUMERGIDO

El manual de contabilidad de las Naciones Unidas (SNA) establece, desde 1993, que las estimaciones de la contabilidad nacional deben incluir también la economía informal. La economía informal incluye diferentes grupos de actividades; la que interesa a los fines de este trabajo es la economía subterránea, definida como: "actividades productivas legales que no se encuentran registradas básicamente debido a una deficiencia del sistema de recolección de los datos estadísticos o a razones económicas; dicho de otro modo, la voluntad de evitar las obligaciones tributarias y de contribuciones sociales para reducir los costos de producción[5]". Por consiguiente, los institutos nacionales de estadística cuentan con metodologías que les permiten estimar e incorporar la economía subterránea en los agregados de la contabilidad nacional[6].

Dentro de la economía subterránea el ISTAT aísla la componente que las estadísticas no registran por razones económicas (economía subterránea)[7], que representa la actividad de producción que, aun siendo legal, escapa a la observación directa por estar vinculada al fenómeno de la evasión fiscal[8]. El ISTAT sigue el enfoque llamado Método de Insumos de Trabajo (LIM, según su sigla en inglés) porque los elementos del PBI se obtienen expandiendo al universo los datos per cápita obtenidos de los estudios realizados en las empresas a través del insumo de trabajo empleado (medido en términos de Unidad de Tiempo Completo Equivalente -FTE, según su sigla en inglés).

En síntesis, el proceso de construcción de las estimaciones se articula en las siguientes fases:

a. cálculo del total de las FTE considerando la componente registrada (regular) y estimando la no registrada (irregular), el total de las FTE regulares e irregulares constituye el universo de referencia de la contabilidad nacional;

5 *Para un análisis más profundo ver OCDE (2002).*
6 *Para una reseña de los métodos utilizados a nivel internacional se remite a UNECE (2008).*
7 *Baldassarini, Pisani (2000).*
8 *Teniendo siempre en cuenta los caveat presentados en la introducción.*

b. a partir de los estudios realizados en las empresas se calculan los valores per cápita de: producción, costos intermedios y valor agregado, corrigiéndolos, cuando es necesario, ya sea por declaración de una facturación menor como por una declaración abultada de los costos;

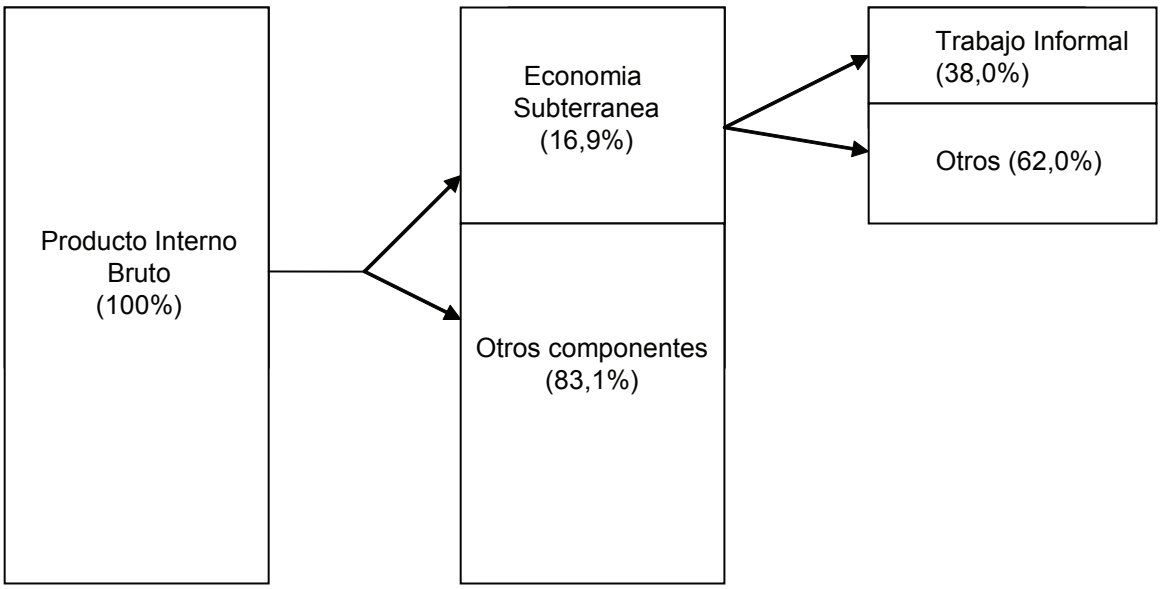
c. al multiplicar el resultado obtenido en b) por las FTE expuestas en a), se obtiene una estimación preliminar de la oferta (PBI);

d. la estimación de c) forma parte de un esquema de Insumo-Producción, donde se realiza una comparación con las estimaciones del lado de la demanda (consumos, inversiones, etc.), ya que las personas son menos reticentes a declarar los datos de los gastos que los del ingreso percibido, los datos de demanda son superiores a los de oferta y, en base a esta discrepancia, se realiza una nueva corrección del PBI.

Por lo tanto, desde un punto de vista teórico las estimaciones del ISTAT captan tanto el ocultamiento total del valor agregado producido (a través de la estimación de las FTE irregulares) como el ocultamiento parcial debido a la declaración de una facturación menor o a una declaración exagerada de los costos (puntos b y d).

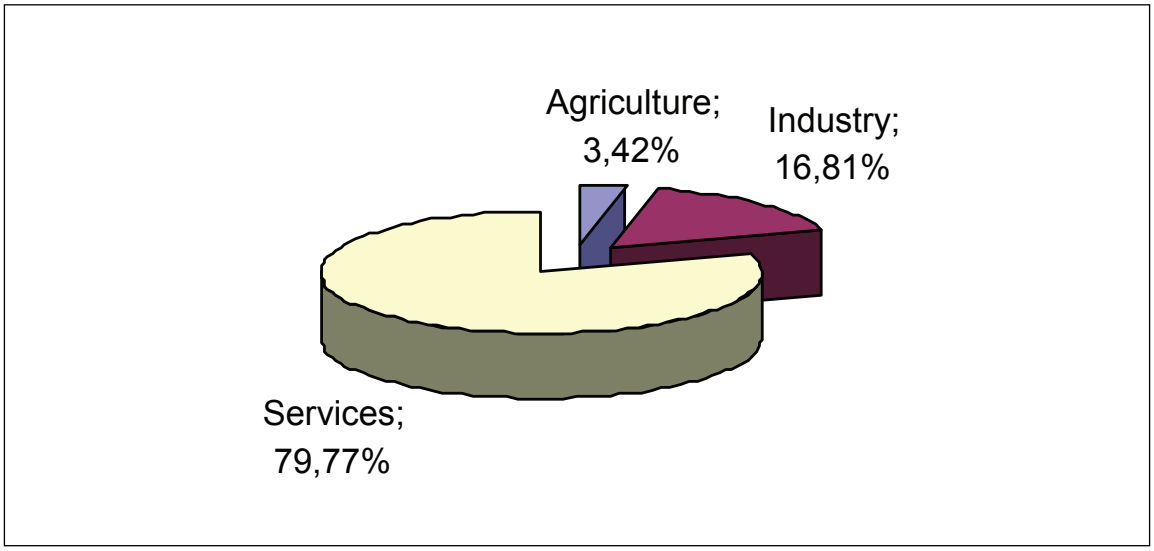
El ISTAT publica periódicamente las mediciones de la economía subterránea[9]; en base a las últimas realizadas se puede deducir que en el 2006, el 16,9% del PBI era producido por el sector sumergido (figura 1). Asimismo, el 38% de la economía subterránea es el resultado del uso de trabajo informal y el restante 62% está oculto con otros métodos. Por otro lado, es posible tener una medida del fenómeno por macro-sectores de actividad (figura 2), y de ello se deduce que el 80% sumergido se encuentra en los servicios, el 17% en la industria y el restante 3% en la agricultura. La escasa incidencia porcentual de la agricultura se debe a que este sector tiene un peso muy reducido en el PBI y por ello, si bien está caracterizada por altas tasas de evasión, su aporte a la economía sumergida es marginal.

Figura 1. Descomposición del PBI en base a la economía subterránea y sus componentes



9 *Para estimaciones más recientes se remite a ISTAT (2008).*

Figura 2. Descomposición de la economía subterránea por sector de actividad económica



Fuente: ISTAT

Por lo tanto, las estimaciones de la economía subterránea realizadas por el ISTAT no sólo brindan el marco de referencia general de la base imponible potencial sino que además sugieren posibles líneas generales en las cuales focalizar las actividades de control (trabajo informal, etc.) y dirigen la atención hacia los macro sectores de mayor riesgo.
Basándose en estas características, la Administración utiliza el PBI regional que elabora el ISTAT como indicador para asignar los objetivos de recuperación monetaria que cada una de las dependencias regionales[10] se compromete a lograr en la fase de asignación del presupuesto para las actividades.

3. LA ESTIMACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES EVADIDAS

La información sobre la economía subterránea del ISTAT, si bien representa un punto de referencia importante, no responde acabadamente a las necesidades de la Administración. En primer lugar porque el valor agregado, en la medida en que es una unidad elemental de la riqueza nacional, representa un indicador indirecto que no incluye las especificidades normativas relacionadas con la determinación de las bases imponibles.

Por otra parte, en la realidad concreta se observa que la tasa de evasión de la ganancia producida puede no ser realmente representativa si se la relaciona con las bases imponibles que derivan de ella. Dichas diferencias pueden deberse: a normas que reglamentan la determinación de las diferentes bases imponibles, al nivel de complejidad de las obligaciones vinculadas con el impuesto específico[11], al grado de dificultad para ocultar algunos tipos de tributos respecto de otros[12].

Por estos motivos, la Administración realiza sus propias estimaciones de evasión, diversificadas por tipo de impuesto.

10 *La administración está articulada en el territorio en 21 dependencias regionales*
11 *Androni et al (p. 852), Christie, Hozner (2006).*
12 *Viol (2006).*

3.1 El impuesto al valor agregado

El IVA es el impuesto que más se presta al análisis del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. De hecho, si bien recae totalmente sobre el consumidor final, el mecanismo de su transferencia en los diferentes pasos de la cadena productiva y comercial, lo convierte en el impuesto "eje" del comportamiento fiscal total. Muchas de las figuras del comportamiento evasivo (ocultamiento de la totalidad de la cadena productiva, subfacturación de los ingresos, sobrefacturación de los costos y/o contabilización de los costos inherentes) están generadas por un descenso de la base imponible del IVA.

La metodología adoptada por la Administración representa la adaptación a la realidad italiana de un método muy difundido a nivel internacional, basado en los datos de la contabilidad nacional[13]. El enfoque italiano se concentra en la determinación de la base potencial del IVA, obtenido mediante la modificación de los flujos de contabilidad nacional para hacerlos coherentes con la normativa fiscal.

De acuerdo con las definiciones contenidas en Reckon (2007), se adoptan dos definiciones de evasión: base del IVA "no remitida" y "no recaudada".

La primera (no remitida - sin complicidad) presume que no existe complicidad entre el vendedor y el comprador y que, por lo tanto, la evasión se materializa porque el vendedor no paga el IVA que adeuda.

La segunda (no recaudada - con complicidad) mide la base y el impuesto que no ha sido facturado por el vendedor al comprador en virtud a un acuerdo mutuo; la evasión se manifiesta entonces en la ausencia de facturación por parte del vendedor.

El ejemplo del cuadro 1 aclara la diferencia entre los dos comportamientos. En el cuadro se presumen 3 tipos de transacción entre un vendedor y un consumidor final, a los que corresponde una misma base IVA de € 1.000. Por otro lado, se supone una alícuota única igual al 20% y la inexistencia de costos a deducir del impuesto facturado.
La transacción 1 no está alcanzada por la evasión, por lo tanto el vendedor factura IVA por €200 que luego paga al fisco. En la contabilidad nacional el importe registrado en los consumos de las familias es de € 1.200.

La transacción 2 presume un acuerdo entre el vendedor y el comprador, según el cual el primero acepta un pago en negro de € 1.000 al cual no corresponde ningún impuesto facturado, y mucho menos remitido. En la contabilidad nacional el importe registrado en los consumos de las familias es de € 1.000.

En la transacción 3 no existe acuerdo entre el vendedor y el comprador, por lo tanto el primero factura al segundo € 1.000 de base + € 200 de IVA, pero no hace el depósito a favor del fisco. En la contabilidad nacional el importe registrado en los consumos de las familias es de € 1.200.

Tabla 1. Ejemplo de 3 tipos de transacciones consideradas en un cálculo del IVA (alícuota del IVA=20%)

ID.	B.I. IVA	IVA Facturado	IVA remitido real	Cifras de la Contabilidad Nacional	Comportamiento Económico
1	1.000	200	200	1.200	No se considera evasión
2	1.000	0	0	1.000	Evasión con complicidad
3	1.000	200	0	1.200	Evasión sin complicidad
Total	3.000	400	200	3.400	

13 *Nam et al. (2001), HM Custom and excise (2004), HM Revenue and Custom (2006), Reckon (2008, 2009), para Italia véase Marigliani, Pisani (2006).*

El cuadro 2 describe cómo se reflejan las transacciones informadas en el cuadro 1 en las estimaciones de la evasión. El dato de partida está constituido por los consumos finales de la contabilidad nacional, de € 3.400, que incluyen un IVA efectivamente remitido de € 200. Este dato se relaciona con las declaraciones fiscales que presentan una base IVA de € 1.000 y un IVA remitido de € 200. La evasión, que a nivel agregado no puede conocerse, es de € 2.000 de base y € 400 de IVA.

Si suponemos que toda la evasión es con complicidad, entonces debemos restarle al dato de la Contabilidad Nacional (€ 3.400) el IVA efectivamente remitido (€200), obteniendo así una base potencial de €3.200, de los cuales €1.000 están declarados y €2.200 evadidos. En este caso sobrevaluamos la base imponible evadida (de €2.000).

Tabla 2. Impacto de los diferentes tipos de fraude en el cálculo de la evasión tributaria
Cifras No Disponibles: Consumo final = 3.400 de los cuales: IVA real remitido = 200
Devolución del IVA: Base Imponible del IVA 1.000; IVA=200.
Evasión efectiva (no observable): Base Imponible del IVA = 2.000; IVA = 400.

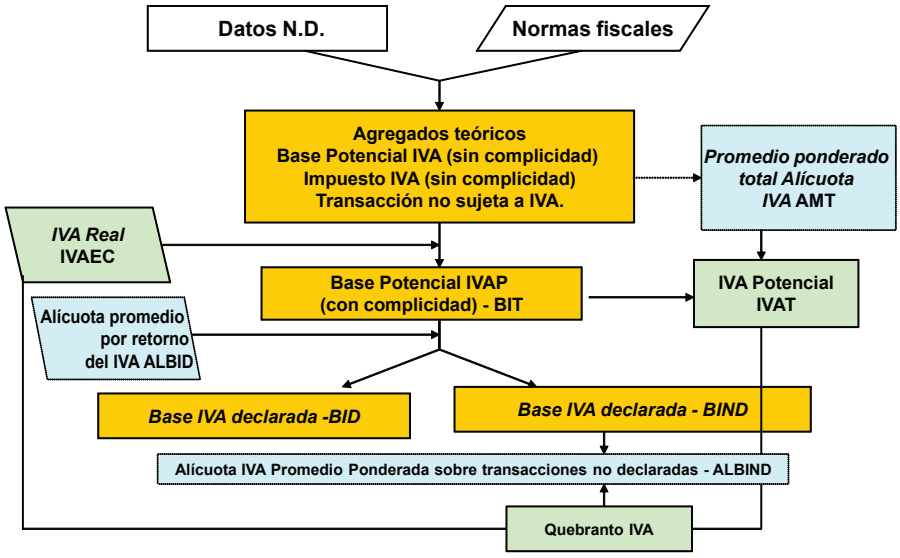
Agregados	Sin complicidad (No recaudado)	Sin complicidad (No remitido)
No Disponible	3.400	3.400
IVA real remitido	200	
B. Imponible potencial del IVA	3.200	3.400/1.2=2.833
Cálculo de la Base Imponible del IVA evadida	2.200 Sobrevaluación	1.833 Subvaluación

En el supuesto de que la totalidad del fraude se realice sin consentimiento, la base potencial se obtiene dividiendo los datos de la contabilidad nacional (€3.400) por 1 más la alícuota teórica (0,2). El resultado que se obtiene es de €2.833, de los cuales se resta la base declarada de €1.000 y se obtiene una estimación de la base evadida inferior a la verdadera (€1.833 frente a €2.000).

En esta situación no es posible diferenciar entre la evasión con consentimiento y la evasión sin consentimiento, por lo que la Administración realiza dos estimaciones, considerando ambas hipótesis, donde la evasión sin consenso representa el límite inferior y la evasión con consenso, el límite superior.

La figura 3 presenta el diagrama de flujo del método de cálculo de la base potencial y de la evasión consiguiente. En ella se destacan los puntos más importantes del procedimiento: la corrección de los datos de la contabilidad nacional en base al procedimiento existente, la comparación con los datos de las declaraciones fiscales y los diferentes pasos para estimar la evasión con consentimiento y sin él.

Figura 3. Diagrama de flujo de la metodología empleada para calcular la base potencial del IVA y el Impuesto



La calidad de las estimaciones está fuertemente condicionada por las aproximaciones que se realizan para transformar los datos de la contabilidad nacional a fin de hacerlos homogéneos con la normativa fiscal. Por lo tanto, es crucial disponer de un alto nivel de detalle de la información, ante una normativa más articulada será necesario un mayor nivel de detalle.

El cálculo realizado por la Administración utiliza los siguientes grupos de información:
1. Consumo final por hogares (261 renglones);
2. Consumo intermedio del gobierno (17);
3. Consumo intermedio de institución sin fines de lucro que sirve a los hogares;
4. Consumo intermedio por industria (58);
5. Consumo intermedio por producto (5);
6. Formación bruta de capital fijo del gobierno (11);
7. Formación bruta de capital fijo de viviendas (nuevas y mejoras);
8. Formación bruta de capital fijo de otro sector de mercado (58);
9. Artículos de valor.

El tributo considerado permite elaborar series históricas suficientemente extensas; para Italia se dispone de información confiable a partir de 1980. Asimismo, la metodología de cálculo permite realizar estimaciones en plazos breves. Por lo tanto, la base potencial del IVA se utiliza tanto para realizar análisis de largo plazo como para efectuar consideraciones sobre la evolución más reciente del cumplimiento de la norma.

En lo que se refiere a los análisis estructurales se efectuó una estimación econométrica que tiende a aislar las variables de contexto que influyen en la evasión, para tratar de captar el papel específico que desempeña la Administración[14]. La evidencia empírica confirma que existe una importante relación positiva entre las alícuotas fiscales del sistema y la evasión fiscal. Menos intuitiva es la correlación, también positiva entre la evasión y el ciclo económico, en el sentido que la evasión tiende a reducirse en

14 *Para una reseña de los datos generales de la evasión se remite a Androni et al. (1998) y a Christie E., Hozner M. (2006). Para el IVA en particular, se remite a Keen; Smith (2007), Nam et al. (2001).*

las etapas recesivas del ciclo y a incrementarse en las de expansión. Esta relación puede ser explicada por el comportamiento de las empresas marginales parcial o totalmente en negro, que también son las más débiles y, por lo tanto, las primeras en ser expulsadas por mercado en los momentos de crisis. Al aislar los factores estructurales, se identifica una relación negativa con la capacidad de verificación de la Administración percibida por los contribuyentes.

3.2. El impuesto regional a las actividades productivas (IRAP)

Los estudios realizados sobre el IVA no permiten obtener información detallada por sector de actividad económica y por área geográfica. Para ello se tomó en consideración el IRAP que es un impuesto relativamente reciente, creado en 1997, y que tiene como presupuesto el ejercicio habitual, a nivel regional, de actividades organizadas de manera autónoma cuya finalidad es la producción o el intercambio de bienes o la prestación de servicios.

Las particularidades de este impuesto son:

- una gran masa de contribuyentes que cubre la casi totalidad de los operadores que participan en la determinación del PBI;
- una base imponible muy similar al valor agregado al costo de los factores de la contabilidad nacional;
- una articulación regional hecha en base a la producción realizada en el lugar.

Estas tres características facilitan la comparación con los datos de la contabilidad nacional y permiten realizar análisis detallados, tanto desde un punto de vista sectorial como territorial[15].

El análisis del lado de la oferta permite, por su parte, dividir la masa de contribuyentes en base a las dimensiones de la empresa.

Finalmente, a través del IRAP es posible diferenciar entre la componente de evasión generada por el trabajo informal y la que deriva de otros tipos de fraude.

La Administración utiliza estas estimaciones principalmente para los análisis territoriales, para identificar tanto las zonas de mayor criticidad fiscal como los sectores más expuestos al riesgo de evasión, considerando el área a la que pertenecen. En especial se dispone de un conjunto de información que subdivide el territorio nacional en 102 provincias, dentro de las cuales se detallan seis sectores de actividad económica[16].

4. CONCLUSIONES

En este trabajo se describieron las fuentes y los métodos de los principales indicadores utilizados por la Administración para estimar la brecha tributaria y se brindaron algunas nociones sobre la manera en que dicha información es utilizada para planificar y programar la actividad de la Administración.

Los métodos utilizan técnicas de arriba-abajo y se basan en la comparación con agregados macroeconómicos, lo cual es de suma utilidad para brindar un cuadro de referencia general de la estructura y la evolución del sistema.
Considerando que la evasión es una variable típicamente latente y particularmente compleja de estimar, es necesario utilizar varias estimaciones independientes a fin de poder realizar un análisis de confiabilidad basado en la observación de los resultados obtenidos.

15 *Para la metodología se remite a Pisani, Polito (2006).*
16 *El detalle de los sectores de actividad económica se reduce a una mayor desagregación territorial. A nivel nacional las estimaciones se realizan para 50 ramas, mientras que para las 20 regiones los sectores se reducen a 20.*

Más que un punto de llegada, todo ello constituye un inicio para desarrollar acciones futuras. Para otorgar a las indicaciones obtenidas con el método arriba-abajo un mayor valor desde el punto de vista operativo, es necesario integrarlas con técnicas de tipo abajo –arriba, basadas en la utilización de los resultados de los controles fiscales[17], a fin de calificar mejor la información por tipo de contribuyente (por ejemplo diferenciando las personas físicas de las sociedades) y de extender los tipos de tributos que pueden ser alcanzados por fenómenos de evasión (por ejemplo, el impuesto a las ganancias).

Una vez puesta a punto la base de datos, es necesario realizar el análisis sobre las determinantes de la evasión, a fin de neutralizar el efecto de las variables de escenario y aislar el papel desempeñado por las administraciones tributarias en la reducción de la brecha tributaria y, por lo tanto, incrementar el cumplimiento voluntario. Esta última variable representa, finalmente, el objetivo más importante para la realización de la misión de la Administración.

Referencias bibliográficas

1. Andreoni J., Erard B., Feinstein J. (1998) Tax compliance, Journal of economic literature, vol., XXXVI, June, pp. 818-860
2. Baldassarini A, Pisani S. (2000) «Macroeconomic approach to the estimate of the underground economy», paper presented at OECD Meeting of National Accounts Experts, 26-29 September, Paris.
3. Christie E., Hozner M. (2006) “What explains tax evasion? An empirical assessment based on European data”, win working paper, n. 40, Giugno.
4. Das-Gupta A., Mookherjee D. (2000) Incentives and institutional reform in tax enforcement an analysis of developing country experience. Lavoisier.
5. HM Custom and excise (2002) Measuring indirect tax losses November, London
6. HM Revenue &Customs (2006) Measuring indirect tax losses - 2006 December, London
7. ISTAT (2008) “La misura dell’economia sommersa secondo le statistiche ufficiali – anni 2000-2006”, Statistiche in breve, June 18th, avaible on www.istat.it.
8. Keen M.; Smith S. (2007) VAT fraud and evasion: what do we know, and what can be done? IMF working paper 07/31.
9. Marigliani M., Pisani S. (2006) “La basi imponibili IVA, aspetti generali e principali risultati per il periodo 1980 – 2004”, in Documenti di Lavoro dell’Ufficio Studi dell’Agenzia delle Entrate.
10. Nam C. W.; Parsche R.; Schaden B. (2001) “Measurement of value added tax evasion in selected EU countries on the basis of national account data”, CESifo working paper, N° 974.
11. OECD(2002) Handbook for measurement of the non observed economy, Paris.
12. OECD(2004a) Compliance risk management , managing and improving the compliance, Paris.
13. OECD (2004b) Compliance risk management, use of random audit programme, Paris.
14. OECD (2006) Guidance Note – Monitoring Taxpayers’ compliance: a practical guide based on revenue body experience, Paris.
15. Pisani S., Polito C. (2006) “Metodologia di integrazione tra i dati IRAP e quelli di Contabilità Nazionale”. in Documenti di Lavoro dell’Ufficio Studi dell’Agenzia delle Entrate.
16. Reckon (2009) Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States Working paper Reckon, 21 September, London, UK.
17. Reckon (2008) Approach to estimating VAT losses in the EU-25 member States Background paper prepared for presentation to the Working Group Structures of the Taxation system, Brussels 2 December 2008, Reckon LLP, Londra

17 Al respecto ver OCDE (2004b).

18. Sevilla Segua J. V. (2006) “Potential collection as goal of the tax administration”, paper presented at 40th CIAT General Assembly, April 3-6, Florianopolis, Brazil.
19. United Nation et al. (1993, 2008) System of National Account, New York.
20. UNEC (2008) Non observed economy in national account – survey of country practices, New York and Geneva.
21. Viol A. L. (2006) “Defining and estimating potential collection analysis of the economic-tax potential and limitations thereto”, paper presented at 40th CIAT General Assembly, April 3-6, Florianopolis, Brazil.

Estrategias y Mecanismos contra la Evasión

Estrategias para Combatir la Planificación Tributaria Perjudicial

Introducción

1. Sentando las Bases
2. El Combate a la Planificación Tributaria Perjudicial
3. Facilitación del cumplimiento
4. Conclusión

Douglas O'Donnell
(Estados Unidos de América)

INTRODUCCIÓN

La discusión de este documento consta de tres partes: Sentando las Bases, el Combate a la Planificación Tributaria Perjudicial y la Facilitación del Cumplimiento.

- Sentando las Bases cubre el Consejo Internacional de Planificación y Operaciones y como el mismo tiene un enfoque de servicio a la administración tributaria internacional y la formulación de presupuestos. También abarca los testimonios del comisionado del IRS y el secretario del Tesoro para obtener los fondos suficientes para los programas de cumplimiento en el extranjero del Servicio. Finalmente, hay una discusión sobre una consolidación de múltiples años de los esfuerzos de cumplimiento internacional dentro del IRS.
- El Combate a la Planificación Tributaria Perjudicial discute los esfuerzos del IRS para obtener información sobre los contribuyentes de Liechtenstein, el UBS con oficinas principales en Suiza, y el First Data Corp. También incluye información sobre el exitoso programa de Cumplimiento Voluntario que tuvo lugar en el 2009 y la creación de una Práctica de Fijación de Precios de Transferencias dentro del IRS.
- Finalmente, la Facilitación del Cumplimiento, hace referencia a programas discutidos en el documento preparado para la Conferencia Técnica del CIAT de octubre del 2009. Estos son programas que tienen como objetivo darle a los contribuyentes una certidumbre más temprana mediante una mayor transparencia por parte del contribuyente y del IRS.

Discusión

1. SENTANDO LAS BASES

Consejo Internacional de Planificación y Operaciones – un enfoque de servicio a la Administración Tributaria Internacional

Hace varios años, el comisionado Mark Everson y otros ejecutivos clave estuvieron considerando el Servicio de Rentas Internas (IRS) y vieron que la administración tributaria internacional no estaba limitada a la organización internacional en la División de Negocios Grandes y Medianos (LMSB). De hecho, ésta tenía un enfoque de servicio: una división de operaciones manejaba el proceso y servicio al cliente, otra era responsable de los individuos internacionales y de los negocios pequeños internacionales, y otra división manejaba los arreglos internacionales de pensiones y caridades. Además, Apelaciones, Investigación Penal y Consejería – todas eran organizaciones separadas dentro del Servicio de Rentas Internas (IRS) – y cada una era responsable de diferentes aspectos de la administración tributaria internacional. Mientras tanto, la globalización estaba claramente en su apogeo – los viajes al extranjero, las inversiones, las compras, el empleo y la tercerización son eventos comunes hoy en día. La aceleración de la globalización significó que las operaciones de administración tributaria del IRS tenían que prepararse para servir a una base tributaria expandida con transacciones internacionales. Era evidente que el IRS necesitaba un enfoque más coordinado para la administración tributaria internacional.

Para manejar esta situación, Frank Ng, el entonces subcomisionado internacional en el LMSB, creó el Consejo Internacional de Planificación y Operaciones (IPOC), compuesto de ejecutivos de cada una de las unidades de negocios del IRS (Salarios e Inversiones, Pequeños Negocios e Independientes, y Exenciones Tributarias y Entidades Gubernamentales), en conjunto con ejecutivos de Apelaciones, Investigación Penal y Asesoría. En el lanzamiento del IPOC el 23 de enero del 2007, tanto él como la comisionada del LMSB, Deborah Nolan, hablaron del interés de alto nivel del Comisionado Everson en temas de tributación internacional. El IPOC aceptó el reto de hacer esfuerzos coordinados a través del Servicio y desarrolló un plan multianual, el Enfoque al Servicio para la Administración Tributaria Internacional (el Enfoque al Servicio). El objetivo principal del Enfoque al Servicio era integrar y fortalecer la experiencia internacional existente y los programas y actividades ubicadas en las diferentes partes

del IRS. Los miembros del IPOC se reúnen cada dos meses. Tal como se esperaba, la participación activa de todas las unidades de negocios del IRS ha facilitado la ayuda al contribuyente, ha mejorado la imposición y ha modernizado la organización para garantizar el cumplimiento de metas internacionales de administración tributaria. El Enfoque al Servicio – en otras palabras, el plan unificado – fue un primer paso importante para mejorar la administración tributaria internacional y posicionar al IRS para que enfrentara los obstáculos de la globalización.

Luego que Barry B. Shott se convirtiera en el subcomisionado internacional, fue él quien llevó al Consejo un paso más allá. En la reunión del IPOC de noviembre del 2007, les asignó que compaginaran sus peticiones presupuestarias internacionales para el AF 2010, con las metas específicas del Enfoque al Servicio. Ellos tenían que ser muy específicos sobre las razones que justificaban el dinero; por ejemplo, para aumentar el personal, el equipo y los programas de computadoras. Shott conformó un subequipo que se reunió e identificó cuatro áreas principales de enfoque: más personal; capacitación (para empleados nuevos y con experiencia); reportes de información y procesamiento de información, usando tecnologías de información y servicio al contribuyente. Su meta era institucionalizar lo internacional dentro del IRS al incluirlo en el presupuesto. Shott le pidió a los miembros del Consejo que describieran no sólo lo que era atractivo, sino lo que era posible hacer, con el propósito de que articularan claramente lo que ellos querían hacer. Esta división de operación preparó su propio presupuesto, pero incluyó una referencia por medio de las funciones en el Enfoque al Servicio. Esto causó el efecto deseado de hacer que esta nueva forma de manejar la globalización fuera más visible dentro del IRS. Conforme se preparaban para trabajar, todo el mundo sabía que lo más probable era que en ese momento, los presupuestos gubernamentales disminuyeran y no aumentaran.

Para marzo, el Consejo le envió al Gerente de Finanzas (CFO) del IRS una petición unificada para el AF 2010 de más de $100,000,000 ($100 m) para pagar 676 puestos enfocados en temas internacionales. Esto incluía la contratación de auditores internacionales, economistas, expertos en ingresos y oficiales de cumplimiento tributario, con una asignación de $3,400,000 para la capacitación. También incluía aumentar el enfoque al combate de las actividades en el extranjero; expandir la presencia en el extranjero de la Investigación Penal y mejorar el proceso de los documentos con información que recibe el Servicio, así como también los fondos para Apelaciones y Consejería para apoyar más a actividades en otras partes del IRS.

Desde el comienzo de su nombramiento a inicios del 2008, el Comisionado Shulman mostró un gran interés en la administración tributaria internacional, dándole mayores fondos para el AF 09. En noviembre del 2008, el subcomisionado internacional, Barry B. Shott, anunció que durante el AF 09, el LMSB contrataría 200 empleados nuevos para asuntos internacionales: 40 auditores internacionales, 40 economistas y 20 especialistas en productos financieros, quienes comenzaron a laborar a fines del segundo trimestre. Estos empleados del LMSB se iban a enfocar en los contribuyentes internacionales en el área de fijación de precios de transferencias y otros asuntos internacionales. Al mismo tiempo, la División de Operaciones de Pequeños Negocios e Independientes (SBSE) obtuvo el visto bueno para contratar a 150 empleados más que se dedicarían a los contribuyentes naturales con altos ingresos / grandes riquezas.

En abril del 2009, el IRS supo que la petición del presupuesto del Presidente incluía las iniciativas internacionales del AF 2010 en las que todas las oficinas del IRS habían trabajado. La cantidad total fue realmente más alta de lo que se pidió – aproximadamente $126,000,000 ($126 m) presupuestados, en vez de los $100,000,000 ($100 m) que se pidieron. Pero con más fondos vinieron más expectativas; en otras palabras, existe la expectativa de obtener $210,000,000,000 ($210 mil millones) en ingresos adicionales en los próximos 10 años. Esto requerirá cambios legislativos y trabajo de cumplimiento no tradicional.

Testimonio del Comité de Finanzas y Apropiaciones del Senado

El IRS depende en gran parte del cumplimiento voluntario, pero reconoce que hay contribuyentes que no sólo no cumplen oportunamente, sino que deliberadamente se involucran en una planificación tributaria diseñada para evadir impuestos – una planificación tributaria perjudicial desde el punto de vista de la administración tributaria. Comenzando con este testimonio inicial en la audiencia para su nominación como Comisionado del Comité de Finanzas del Senado el 29 de enero del 2008, Douglas Shulman puso la tónica para su titularidad como comisionado del IRS cuando dijo:

> Para aquellos contribuyentes que pagan sus impuestos por voluntad propia y oportunamente, que son la gran mayoría de los estadounidenses, debe haber indicaciones claras, una educación accesible y un servicio sobresaliente. Nuestra meta debe ser hacerlo lo más fácil para que ellos paguen la cantidad correcta de impuestos de la manera más eficiente y menos problemática posible. Para aquellos contribuyentes que evaden pagar sus impuestos intencionalmente, debe haber programas rigurosos de cumplimiento.[1]

En la Audiencia del Comité de Finanzas del Senado de los Estados Unidos del 24 de julio del 2009 sobre las Instituciones Financieras de Paraísos Fiscales: su creación y administración de entidades del extranjero y sus cuentas para uso por parte de clientes estadounidenses, el Comisionado del LMSB, Frank Ng, testificó sobre una variedad de iniciativas destinadas a mejorar el cumplimiento y llamar la atención del Comité hacia el Enfoque de Servicios que él creó para integrar la perspectiva internacional en las estrategias y procesos de la División de Negocios del IRS. Cuando él resumió los obstáculos internacionales a los cuales el Servicio se enfrenta, sentó las bases para un apoyo de alto nivel por parte del Senado e insinuó la necesidad de una reestructuración que se llevó a cabo en octubre del 2009:

> …ya no existe una luz brillante que se pueda encender entre los temas tributarios internacionales y los domésticos. Con una globalización en aumento, virtualmente cada rédito de los grandes negocios – así como también los réditos de las compañías pequeñas e incluso de individuos – tiene características internacionales debido a la facilidad de hacer transacciones más allá de las fronteras[2].

En junio del 2009, el comisionado del IRS, Shulman, y el secretario del Tesoro, Timothy Geithner, testificaron ante un panel del Comité de Apropiaciones del Senado. Él continuó la idea expresada en sus audiencias de nominación; en otras palabras, que los contribuyentes honestos que pagan su parte justa de impuestos quieren que el gobierno tome acciones en contra de aquellos que no lo hacen y señaló:

> Los ciudadanos estadounidenses que siguen las reglas todos los días esperan que el IRS persiga a aquellos contribuyentes que no pagan sus impuestos y nosotros estamos aplicando las leyes tributarias rigurosamente. Nos estamos enfocando en las iniciativas actuales de cumplimiento, tales como en el ámbito internacional, mientras tratamos de evolucionar e innovar.[3]

Ambos le pidieron a un panel de apropiaciones del Senado que apoyaran la petición del presupuesto del AF 2010 del presidente Obama para financiar las prioridades tributarias clave en el AF 2010.

Reestructuración reciente

Por varios años, el IRS ha estado observando algunas tendencias inconfundibles en el ámbito tributario internacional, que incluyen un aumento importante en las transacciones más allá de las fronteras, la

1 *Shulman, Douglas H., Testimony of Douglas H. Shulman before the Senate Finance Committee on Nomination to Become the Commissioner of Internal Revenue, HP-783, Washington, D.C., 29 de enero del 2008. HP-783*

2 *Shulman, Douglas H., Statement from IRS Commissioner Doug Shulman on Offshore Income, 26 de marzo del 2009.*

3 *Shulman, Douglas H. Written Testimony of Douglas H. Shulman Commissioner of Internal Revenue before the Senate Appropriations Committee Subcommittee on Financial Services and Government on FY 2010 IRS Budget, Washington, D.C., 9 de junio del 2009.*

presentación de la fijación de precios de transferencias y de créditos tributarios foráneos, el uso de sociedades de transparencia fiscal y un tremendo crecimiento en el número de ciudadanos estadounidenses y pequeños negocios en el extranjero y de no ciudadanos que trabajan en los Estados Unidos. Estas tendencias requieren que el IRS refuerce su enfoque en la administración tributaria internacional. El presidente, el secretario del Tesoro y el comisionado del IRS cada uno han enfatizado la urgencia de aumentar nuestras actividades de cumplimiento tributario internacional. En octubre del 2009, el IRS lanzó la iniciativa de Grandes Negocios y la Expansión Internacional (LB&IE). Las siguientes son dos corrientes clave de trabajo dentro de esa iniciativa:

1. La Industria de Grandes Patromonios / Altos Ingresos en el LMSB (con contribuyentes en este grupo que incluyen individuos) y
2. Completar la tarea de poner todas las actividades de cumplimiento internacional del Servicio bajo un mismo paraguas (cumplimiento de residentes foráneos y pequeños negocios internacionales).

La industria de grandes riquezas

El 7 y 8 de octubre del 2008, el subcomisionado internacional, Barry B. Shott, fue el anfitrión de una conferencia internacional para discutir el movimiento de dinero y cómo el mismo impacta en la administración tributaria. Los invitados incluyeron todas las Divisiones de Operaciones del IRS, así como también a reguladores bancarios externos, agencias para el cumplimiento de la ley del Gobierno de los Estados Unidos (por ejemplo, el Departamento de Justicia, FINCEN), el Instituto de Ejecutivos Tributarios (TEI), las grandes firmas de contadores, miembros del Equipo de Estudios Intermedios Bancarios de la OCDE, el Tesoro y otros – aproximadamente 95 participantes en total. La meta era encontrar qué variantes externas se estaban viendo que podrían afectar la administración tributaria internacional. Los planes incluían una serie de discusiones en paneles, que incluyen cómo los individuos con grandes riquezas estructuraban sus finanzas (como corporaciones o como individuos). El primer día era para los grupos de interés internos / externos. El segundo día fue sólo para los grupos de interés interno e incluía discusiones con facilitadores para hablar sobre lo que habían escuchado el primer día. El IRS se enteró que el comportamiento de los individuos con grandes riquezas era más bien un comportamiento empresarial que un comportamiento individual.

Simultáneamente, el Consejo Rector de Aplicación de Fiscalizaciones (EEGC) del IRS, otro consejo cuyos miembros vienen de todas las divisiones del IRS, había estado buscando una manera de establecer prioridades para las estrategias sobre las Transacciones Abusivas de Evasión Fiscal, el Crédito Tributario de Ingresos Ganados, los que no declaran y la brecha fiscal. El equipo de Grandes Riquezas / Altos Ingresos de este Consejo revisó los casos que habían llegado a través de la vía de aplicación / auditoría fiscal para entender los riesgos de cumplimiento. Ellos vieron a todas las empresas de los contribuyentes; en otras palabras, a las entidades relacionadas a un contribuyente en particular, en vez de simplemente mirar a la entidad individualmente.

Como parte de la reestructuración de IE de octubre del 2009, el IRS trajo la iniciativa de Grandes Riquezas / Altos Ingresos del SBSE como una nueva industria en la que puede trabajar junto con las cinco industrias existentes del LMSB. Entre las estrategias de este grupo se encuentran:

- Perfeccionar un proceso de evaluación de riesgo para empresas globales de gran riqueza;
- Establecer un formato general para preparar casos;
- Llevar a cabo fiscalizaciones a individuos con Grandes Riquezas/Altos Ingresos (GHW) y empresas relacionadas;
- Centralizar la experiencia del IRS con referencia al riesgo de cumplimiento global de grandes riquezas en una sola entidad de la organización.

Cumplimiento de Residentes Extranjeros y Pequeños Negocios Internacionales

A finales del 2007, el IRS trajo la función de Cumplimiento de Residentes Extranjeros del SBSE al LMSB Internacional. Esto representó un gran cambio en la visión del LMSB del perfil de sus contribuyentes. Los contribuyentes del LMSB ya no estaban limitados a negocios con activos de $10,000,000 o más. También se incluyeron:

- Ciudadanos estadounidenses que viven fuera de los Estados Unidos o en territorios estadounidenses;
- Residentes permanentes legales (portadores de la tarjeta verde) en los Estados Unidos;
- Pequeños negocios que mantienen diarios y registros en el extranjero;
- Extranjeros no residentes y compañías extranjeras en los Estados Unidos;
- Ciudadanos estadounidenses residentes en el exterior que renunciaron a su ciudadanía;
- Individuos con problemas debido a tratados fiscales y otras características internacionales.

La reestructuración de octubre del 2009 continuó este esfuerzo, trayendo al LMSB Internacional iniciativas internacionales del SBSE que afectan a los individuos y pequeños negocios:

- Grupos de Campo y Oficina Central con referencia a la Evasión Fiscal Abusiva de Transacciones en el Extranjero;
- Equipo de Iniciativa de Cumplimiento en el Extranjero y
- Grupo Central de Acuerdos de Retenciones (CWA).

La fecha tope deseada para la integración completa de estas funciones es octubre del 2010.

Las metas son simples:

- Mejorar la consistencia de las operaciones de cumplimiento internacional en el extranjero;
- Aumentar la cobertura del cumplimiento internacional y en el extranjero;
- Mejorar los servicios al cliente.

2. EL COMBATE A LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA PERJUDICIAL

Liechtenstein

A mediados de febrero de 2008, hubo una noticia que atrajo la atención de las administraciones tributarias alrededor del mundo. El gobierno alemán había recibido información sobre ciudadanos alemanes que estaban involucrados en un escándalo de evasión fiscal por varios billones de euros, quienes estaban escondiendo activos en bancos de Liechtenstein.

Para finales de febrero del 2008, las administraciones tributarias de Australia, Canadá, Francia, Italia, Nueva Zelanda, Suecia, el Reino Unido, los Estados Unidos y otros, todos miembros del Foro de Administración Tributaria (FTA) del OCDE, comenzaron a trabajar juntos con referencia a las cuentas en Liechtenstein que estaban siendo usadas para la evasión fiscal y la elusión fiscal. Con pocos días de diferencias, se publicaron avisos y boletines de prensa alrededor del mundo:

Comisionados tributarios batallan en contra de la evasión fiscal (Australia y el Reino Unido)[4]
Agencia de Ingresos ha recibido información sobre italianos con cuentas en Liechtenstein (Italia)[5]

4 *Australian Tax Office Media Release and HM Revenue and Customs News Release, Tax commissioners battle against tax evasion, 26 de febrero del 2008.*

5 *Agenzia Entrante Communicato Stampa, Agenzia Entrate ha ricevuto informazioni su italiani con depositi in Liechtenstein, 26 de febrero del 2008.*

Autoridades tributarias trabajan juntas para frenar la evasión fiscal internacional (NZ)[6]
El IRS y Socios de Tratados Tributarios ponen la mira en cuentas en Liechtenstein (EEUU)[7]

En los Estados Unidos, el IRS comenzó a tomar acciones de imposición que involucraban a más de 100 contribuyentes estadounidenses para garantizar la declaración adecuada de ingresos y su respectivo pago de impuestos con respecto a las cuentas en Liechtenstein. Algunos países, tales como Nueva Zelanda, ofrecieron programas de reducción de penas bajo sus propias reglas de divulgación voluntaria.[8]

Para el 8 de diciembre del 2008, los Estados Unidos y Liechtenstein habían firmado un Acuerdo de Intercambio de Información Fiscal (TIEA). En octubre del 2009, representantes de Liechtenstein y los Estados Unidos se reunieron para discutir cómo implementar la legislación necesaria para que el TIEA comenzara a regir a partir del 1º de enero del 2010. Este TIEA es el primero que Liechtenstein pone en marcha y es el único que se va a poner en marcha en el 2010. El mismo tendrá efectos para las peticiones de información hechas para los años fiscales comenzando en o después del 1º de enero del 2009, tanto para cuestiones tributarias civiles como para cuestiones tributarias penales.

UBS

El 30 de junio del 2008, el Departamento de Justicia de los Estados Unidos hizo una petición para emitir una "Citación John Doe" para pedir información del UBS con sede en Zurich, Suiza, sobre contribuyentes estadounidenses que pudieran estar usando cuentas bancarias suizas para evadir impuestos federales sobre la renta. Al día siguiente, un juez federal en Miami, Florida, emitió una orden autorizando al IRS a que pidiera información al UBS AG con sede en Zurich, Suiza, sobre contribuyentes estadounidenses que podrían estar usando cuentas bancarias suizas para evadir impuestos federales sobre la renta. El IRS utiliza una Citación John Doe para obtener información sobre posibles fraudes fiscales por parte de personas de identidad desconocida. El Manual de Rentas Internas (IRM) 25.5.7.1 define esta clase de citación de la siguiente forma:

> Una citación John Doe es cualquier citación donde el nombre del contribuyente bajo investigación es desconocido y por lo tanto, no se ha identificado específicamente. Una Citación John Doe solo puede ser emitida luego de la aprobación de una Corte Federal. Por consiguiente, el Servicio nunca debe emitir una Citación John Doe "amigable" a pesar de que una de las partes a quienes se les pueda emitir la citación lo pida como una condición para dar información al Servicio. Emitir una Citación John Doe sin la aprobación de una corte viola el estatuto y pone en riesgo la investigación.[9]

Los Estados Unidos se interesaron en el UBS, en parte, debido a una declaración hecha a la corte por el ex banquero del UBS, Bradley Birkenfeld. Birkenfeld dijo que empleados de UBS ayudaron a clientes estadounidenses adinerados a ocultar su patrimonio fuera del país, creando entidades ficticias y la posterior presentación de formularios del IRS que falsamente decían que las empresas eran las titulares de las cuentas. De acuerdo con la declaración hecha por Birkenfeld a la corte, el UBS tenía aproximadamente $20,000 millones de activos bajo su administración en cuentas "no declaradas" de contribuyentes estadounidenses.[10]

---

6 *Inland Revenue Te Tari Taake Media Release, Tax authorities work together to stop international tax evasion, 27 de febrero del 2008.*

7 *IR-2008-26, Internal Revenue Service News Release, IRS and Tax Treaty Partners Target Liechtenstein Accounts, 26 de febrero de 2008.*

8 *IR-2008-26, Internal Revenue Service News Release, IRS and Tax Treaty Partners Target Liechtenstein Accounts, February 26, 2008, and Inland Revenue Te Tari Taake Media Release, Tax authorities work together to stop international tax evasion, 27 de febrero del 2008.*

9 *Internal Revenue Service, Internal Revenue Manual 25.5.7.1, 1º2 de septiembre del 2006.*

10 *The United States Department of Justice, Office of Public Affairs, Federal Judge Approves IRS Summons for UBS Swiss Bank Account Records, 1º de julio del 2008.*

Luego de hacer la citación, los Estados Unidos y el Departamento de Justicia comenzaron a tener discusiones para buscar la cooperación del gobierno suizo. El 19 de agosto del 2009, el Departamento de Justicia y el IRS anunciaron que el acuerdo con el gobierno suizo había finalizado. Como resultado de este acuerdo, los Estados Unidos recibirán información sustancial sobre todas las cuentas de interés cuando los mismos hagan la citación John Doe en contra de UBS el 30 de junio del 2008.

El acuerdo involucraba un número de acciones legales simultáneas:

- Que la aplicación judicial de la citación John Doe iba a ser descartada de forma tal que dejaba la citación John Doe subyacente en efecto;
- Al recibir la petición del tratado, el gobierno suizo instruyó al UBS a que notificara a los dueños de las cuentas en el transcurso de varios meses que su información estaba siendo incluida en la petición del tratado del IRS;
- El recibo de este aviso por sí mismo no impedía al dueño de la cuenta de ir al IRS bajo el Programa de Declaración Voluntaria, el cual terminó el 23 de septiembre del 2009.

Además, el gobierno suizo ha acordado revisar y procesar las peticiones adicionales de información de otros bancos con referencia a sus dueños de cuentas al grado de que dicha petición está basada en un patrón de hechos y circunstancias equivalentes a aquellos del caso de UBS.

Finalmente, el acuerdo retuvo el derecho del gobierno de los Estados Unidos, si los resultados eran significativamente más bajos que lo que se esperaba y si otras medidas fallaban, de buscar recursos legales adecuados, que incluyen la reanudación de acciones para aplicar la citación John Doe.[11]

Ahora mismo el IRS está en las fases iniciales de la implementación de los acuerdos con el gobierno suizo y el UBS. Para finales del 2010, el IRS espera recibir información sobre aproximadamente 7,500 cuentas.

Programa de Declaración Voluntaria

El 26 de marzo del 2009, el IRS anunció un programa corto cuya intención era proveer un sistema de penas reducidas, así como también proveer inmunidad de procesamiento si los contribuyentes reunían ciertas condiciones. El programa incluía el pago de:

- Impuestos atrasados e intereses por seis años;
- Una pena por falta de exactitud en las declaraciones o por dejar de declarar en todos estos seis años;
- Una pena del 20 por ciento de la cantidad en las cuentas bancarias en el extranjero en el año con la cuenta agregada más alta o el valor de activo más alto en los últimos seis años.

El impulsor de este programa era una sensación creciente de que un número muy importante de personas que tenían el requisito de presentar, pagar o reportar no estaban declarando la existencia de sus cuentas en el extranjero, ni estaban reportando los ingresos de las mismas. El programa fue diseñado para darle a los contribuyentes – y a los profesionales tributarios – la certeza y la consistencia sobre cómo se manejarían sus casos.[12]

11 *The United States Department of Justice, Office of Public Affairs, U.S. Discloses Terms of Agreement with Swiss Government regarding UBS, 19 de agosto del 2009.*

12 *Shulman, Douglas H., Statement from IRS Commissioner Doug Shulman on Offshore Income, 26 de marzo del 2009.*

Salieron tres memos de orientación: cómo manejar casos en el extranjero[13]; encaminar las declaraciones voluntarias para tomar acción[14]; y un marco de penas para garantizar consistencia.[15] La página principal de irs.gov tenía un "reflector rotante" para atraer la atención hacia el programa y hacia un conjunto inicial de Preguntas Hechas con Frecuencia debido al alto volumen de preguntas que los miembros del IPOC reportaron que les hacían en las conferencias en las que ellos participaban.

Inicialmente, la fecha tope era el 26 de septiembre del 2009, pero debido a que muchos profesionales reportaron que estaban abrumados con las peticiones de último minuto de clientes que querían participar, el IRS extendió la fecha tope hasta el 15 de octubre del 2009.

El programa de Declaración Voluntaria les dio a las personas una oportunidad especial de acercarse y ponerse al día con el gobierno. Los contribuyentes aprovecharon dicho programa y la participación alcanzó cifras récord – más de 174,000 personas que no habían estado reportando sus activos e ingresos en el extranjero están cumpliendo con sus obligaciones nuevamente.

El acuerdo sin precedentes con las autoridades suizas alcanzado en agosto del 2009 sobre los cuentahabientes del UBS – y la respuesta al programa especial de declaración voluntaria en el extranjero – juntos representan un hito histórico. Los mismos le demostraron al mundo – especialmente a los cuentahabientes, promotores y bancos – que el IRS toma muy en serio lo siguiente:

- Sus esfuerzos internacionales;
- Romper el velo del secreto bancario y
- Continuar con el ímpetu de ponerle atención a la evasión fiscal en el extranjero.

El IRS actualmente está utilizando para su beneficio las 14,700 declaraciones voluntarias para su información y para identificar las instituciones financieras, consejeros y otros que promueven o de lo contrario facilitan a ciudadanos estadounidenses el esconder activos y sus ingresos en el extranjero e intentar evadir sus responsabilidades fiscales en casa.

La respuesta al Programa de Declaración Voluntaria tendrá ramificaciones que se extenderán más allá del 2009. El mismo cambiará las conversaciones que los profesionales y preparadores de declaraciones de impuestos van a tener con muchos de sus clientes – especialmente durante la temporada de declaración de impuesto. Aquellos contribuyentes que buscan ayuda de los consejeros, pero que deciden no acogerse al Programa de Declaración Voluntaria de nuevo, tendrán que decidir si quieren admitir lo que han hecho y reportar estas cuentas debidamente.[16]

First Data Corporation

El 13 de abril del 2009, el Departamento de Justicia le pidió a una corte federal en Denver que aprobara le emisión de una citación John Doe en contra del First Data Corporation para obtener información que le ayudara al IRS a identificar comerciantes que utilizan cuentas en el extranjero para evadir sus responsabilidades fiscales en los Estados Unidos. La petición alegaba que los comerciantes abrieron cuentas bancarias en jurisdicciones extranjeras e instruyeron a su procesador de tarjetas de crédito, en esta ocasión el First Data, a depositar los ingresos de sus transacciones con tarjetas de crédito o débito directamente en sus cuentas en el extranjero. Con esta citación, el Departamento de Justicia aumentó la presión a los evasores fiscales, buscando las identidades de los comerciantes que inten-

13 *Fink, Faris R., Shott, Barry B., and Song, Victor, Routing of Voluntary Disclosure Requests, 23 de marzo del 2009.*

14 *Fink, Faris R., Shott, Barry B., and Song, Victor, Emphasis on and Proper Development of Offshore Examination Cases, Managerial Review, and Revocation of Last Chance Compliance Initiative, 23 de marzo del 2009.*

15 *Stiff, Linda E., Authorization to Apply Penalty Framework to Voluntary Disclosure Requests Regarding Unreported Offshore Accounts and Entities, 23 de marzo del 2009.*

16 *IR-2006-116, Prepared Remarks of Commissioner Douglas Shulman before the 22nd Annual George Washington University International Tax Conference, Washington, D.C., 20 de diciembre del 2009.*

taban esconder sus ingresos de negocios en cuentas extranjeras.[17] Para el 15 de abril del 2009, una Corte de Colorado emitió la citación.

En septiembre del 2009, el First Data Corp. acordó cumplir con una citación modificada del IRS que buscaba negocios que podían estar escondiendo sus ingresos en cuentas en el extranjero. Esta citación modificada redujo los requisitos de la declaración.

Práctica de Fijación de Precios de Transferencias

Comenzando en el otoño del 2008 y entrado el 2009, un equipo de todo el país, compuesto de administradores locales e internacionales, especialistas de campo, consejeros técnicos, autoridades competentes, consejeros de campo, APA y LMSB International, analizaron las formas en las que se podía reconsiderar el enfoque del IRS para la fijación de precios de transferencias.

Ellos desarrollaron un conjunto de recomendaciones a corto y largo plazo que fueron presentadas a los líderes del LMSB. Las recomendaciones fueron agrupadas así:

- Organizarse para apoyar mejor las operaciones de fijación de precios de transferencias;
- Crear un equipo de expertos en fijación de precios de transferencias para mejorar el desarrollo y la resolución de temas;
- Mejorar la influencia de la experiencia en la fijación de precios de transferencias;
- Incorporar las estrategias e incentivos de transparencia para mejorar el cumplimiento por parte de los contribuyentes;
- Mejorar la identificación de temas y la selección de casos para enfocarse en áreas importantes del no cumplimiento;
- Garantizar la responsabilidad de campo a través de metas y medidas de fijación de precios de transferencias.

El Servicio ya ha implementado algunas de estas recomendaciones, que incluyen la contratación de especialistas adicionales, quienes jugarán un papel clave en las auditorías fiscales de fijación de precios de transferencias y el establecimiento del Consejo de Fijación de Precios de Transferencias en enero del 2009.

El Consejo de Fijación de Precios de Transferencias está compuesto de ejecutivos del LMSB y el Consejero en Jefe, y se orienta a la coordinación de estrategias y políticas de fijación de precios de transferencias. Es un foro para recabar y compartir información de áreas clave dentro del IRS que manejan materias internacionales con referencia a la fijación de precios de transferencias. El Consejo se reúne de cada 4 a 6 semanas para ponerle atención a temas de alto nivel, por ejemplo, a las estrategias, la asignación de recursos, la coordinación, las herramientas que nuestros empleados requieren, brechas en las instrucciones y cambios venideros en la ley. El Consejo recomienda dar instrucciones para los grupos de interés con referencia a decisiones estratégicas, recursos, compromisos y soluciones de fijación de precios de transferencias. El Consejo no tiene control de los casos o problemas y tampoco se involucra en la revisión de los casos.

Ahora mismo, un equipo está trabajando en el diseño y la planificación de implementación para la Práctica de Fijación de Precio de Transferencias. Esto se hace para mejorar la capacidad del IRS para administrar los problemas con la fijación de precios de transferencias estratégica y sistemáticamente. La idea es crear un grupo de expertos en el área de fijación de precios de transferencias, quienes coordinarán el manejo de los temas que son más importantes para los contribuyentes y el IRS, identificarán temas y tendencias emergentes y darán consistencia al desarrollo y la resolución de casos de fijación

17 *The United States Department of Justice, Office of Public Affairs, Department of Justice Asks Court to Serve Summons for Offshore Records, 15 de abril del 2009.*

de precios de transferencias. Este grupo ayudará al personal de fiscalización en toda la organización, brindando experiencia técnica, conforme se necesite, ayudando en el desarrollo de nuevas técnicas de evaluación de riesgo para identificar mejor a los contribuyentes y los problemas que representan el mayor riesgo, y desarrollar las mejores prácticas de auditoría fiscal para garantizar una asignación de recursos óptima.

La meta del IRS con el establecimiento de la Práctica de Fijación de Precios de Transferencias es mejorar significativamente la manera en que se les pondrá atención a los temas de fijación del precio de transferencias en el futuro, con un enfoque en las interacciones con los contribuyentes, el desarrollo de temas y una resolución consistente.

3. FACILITACIÓN DEL CUMPLIMIENTO

La "Creación de Unidades de Contribuyentes Grandes y la Inclusión de Contribuyentes Individuales Grandes" preparado por la Conferencia Técnica del CIAT de octubre del 2009, incluyó una discusión de programas que el IRS ha implementado para facilitar el cumplimiento:

> La estrategia general del LMSB depende de dos cosas: **Actualidad** (ciertamente cuanto antes mejor) y **Transparencia** -- en otras palabras, llevar a cabo las fiscalizaciones de manera eficiente y oportuna -- mientras se reconcilian las diferencias y los riesgos tributarios. Actualmente, el IRS tiene una fundación establecida que resultará en un mejor servicio para los grandes contribuyentes y una mayor habilidad para desempeñar sus responsabilidades de cumplimiento más efectivamente y de una manera más oportuna. El LMSB ha identificado obstáculos y ha iniciado varios programas que fomentan la transparencia, las divisas, las oportunidades de cumplimiento antes de declarar y eficiencias mejoradas en la identificación de problemas y riesgos.[18]

Uno de los programas para garantizar la certidumbre más pronto es el Arreglo por la Vía Rápida. El programa de Arreglo por la Vía Rápida (FTS) ofrece una propuesta enfocada en los clientes para resolver disputas fiscales en la fase más temprana posible del proceso de fiscalización. El LMSB hizo que este proceso fuera permanente en el 2003.

Otro programa es el Proceso de Garantía de Cumplimiento (CAP) introducido en el LMSB en el 2005. El CAP es un proceso de garantía del cumplimiento antes de hacer la declaración que se enfoca en la identificación y resolución de problemas mediante interacciones con los contribuyentes en tiempo real. Bajo el CAP, un contribuyente trabaja en cooperación con los Agentes de Ingresos del LMSB en un ambiente previo a la presentación de la declaración para resolver problemas de controversias fiscales y determinar el tratamiento fiscal adecuado de las transacciones que se han completado.

Cuando el LMSB se reestructuró en octubre del 2000, el Programa de Acuerdo previo a la presentación de la declaración de impuestos era una característica innovadora de las nuevas maneras de hacer negocios del IRS. Este programa incentiva a los contribuyentes a pedir una consideración de un problema antes que se haga la declaración de impuestos y, por consiguiente, resuelve las posibles disputas y controversias temprano en el proceso de fiscalización. El programa reduce el costo y la carga asociados con la fiscalización antes de hacer la declaración, da un nivel deseado de certeza con respecto a una transacción y hace mejor uso de los recursos de los contribuyentes y del IRS.

4. CONCLUSIÓN

El Servicio de Rentas Internas ha dependido por mucho tiempo del cumplimiento voluntario de los contribuyentes para cumplir con su misión: "Darle a los contribuyentes de los Estados Unidos un servicio de

18 *O'Donnell, Douglas, Creation of Large Taxpayer Units and the Inclusion of Large Individual Taxpayers, Conferencia Técnica del CIAT, octubre del 2009.*

la más alta calidad, ayudándoles a entender y cumplir con sus responsabilidades fiscales y aplicando las leyes tributarias con integridad y equidad para todos".

El IRS ha establecido programas para facilitar el cumplimiento por parte de aquellos contribuyentes que quieren cumplir. Muchos de esos contribuyentes también quieren una certidumbre temprana. El IRS está comprometido en ofrecerles a los contribuyentes esta certidumbre temprana a través de una mayor transparencia por parte del IRS, así como también por parte de los contribuyentes.

Estos mismos contribuyentes también quieren que todo el mundo pague su parte justa de los impuestos. Los programas para facilitar el cumplimiento, junto con los esfuerzos mejorados de cumplimiento en el extranjero, se combinan para construir las bases necesarias para mejorar el cumplimiento voluntario y así apoyar la misión del IRS.

El Intercambio de Información y la Asistencia Administrativa para el Cobro como Mecanismos Efectivos de Control al Fraude, la Evasión y la Elusión

I. Mecanismos desarrollados por la OCDE para el intercambio de información efectiva y la asistencia administrativa para la de impuestos.

1. Los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información para propósitos fiscales actualmente son aceptados por los países alrededor del mundo
2. Próximos pasos
3. Mecanismos Legales para el Intercambio de información
4. Formas de Intercambio de información
5. Establecimiento de estándares en la asistencia en la recaudación de impuestos

II El mejoramiento de la eficiencia y la efectividad en el intercambio de información y asistencia en la recaudación de impuestos

Grace Pérez-Navarro
(OCDE)

I. MECANISMOS DESARROLLADOS POR LA OCDE PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EFECTIVA Y LA ASISTENCIA ADMINISTRATIVA PARA LA DE IMPUESTOS

1. Los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información para propósitos fiscales actualmente son aceptados por los países alrededor del mundo

Los estándares internacionales requieren:

- Intercambio de información a solicitud donde sea "correspondientemente previsible" para la administración y la aplicación de las leyes nacionales del socio del tratado.
- Ninguna restricción sobre intercambio ocasionada por requerimientos de intereses de secreto bancario o impuestos nacionales.
- Disponibilidad de información confiable y la facultad para obtenerla.
- Respeto por los derechos de los contribuyentes.
- Estricta confidencialidad en la información intercambiada.

Estos estándares se establecen en el Convenio Modelo sobre Intercambio de Información sobre Cuestiones Tributarias del año 2002 desarrollado por medio del trabajo conjunto de los países miembros de la OCDE y los países no miembros de la OCDE, el Artículo 26 de la Convención Modelo de la OCDE y el recientemente revisado Artículo 26 del Convenio Fiscal Modelo de las Naciones Unidas; ambos endosados por la UE, el G7/8 y el G20.

Desde el inicio del año 2009, evasión tributaria internacional y la implementación de los estándares anteriores han estado muy altos en la agenda política, lo cual refleja los escándalos recientes que han afectado los países alrededor del mundo, el enfoque que la crisis financiera mundial ha puesto en los centros financieros en general y la Cumbre del G20 celebrada en Londres en abril de 2009.

Durante su Cumbre en Londres, el G20 declaró "la era del secreto bancario se acabó" y acordaron tomar acción contra las jurisdicciones no cooperantes. Como consecuencia, a partir de abril aumentó la atención política y se produjeron una cantidad de desarrollos significativos y positivos entre los centros financieros:

- Actualmente todos los países de la OCDE han endosado el estándar y en este momento están en el proceso de actualizar sus tratados o negociando tratados nuevos para satisfacer los estándares. Se han firmado más de 70 Convenios de Intercambio de Información Fiscal (TIEAs), 20 durante el mes pasado y se han negociado o renegociado más de 60 tratados fiscales para satisfacer el estándar.
- Hong Kong, China y Singapur han endosado el estándar y la han estipulado en la legislación.
- Macao, China ha sancionado la legislación que le permitirá realizar el intercambio de información efectiva.
- Chile, Costa Rica, Guatemala, Malasia, Filipinas y Uruguay están adoptando medidas para satisfacer los estándares.

2. Próximos pasos

Sin embargo, hacerle frente a la evasión tributaria no es, simplemente un asunto de endosar un estándar. Los estándares solamente les permitirán a los países aplicar efectivamente sus leyes fiscales cuando se implementen en la práctica. Los Ministros de Finanzas del G8, durante su reciente reunión

celebrada el 13 de junio de 2009, instaron a avanzar el progreso en la implementación de los estándares de la OCDE, alentaron la participación del mayor número posible de jurisdicciones, incluyendo los países en desarrollo y sugirieron el desarrollo de un mecanismo efectivo de revisión de pares/expertos para evaluar el cumplimiento con los estándares. El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información (GFTEI, en inglés) durante su reunión celebrada en México del 1 al 2 de septiembre de 2009 acordaron las maneras en que se podía acelerar el proceso de implementación, ampliar la participación en su trabajo y asegurar el cumplimiento efectivo con los estándares. Acordó:

Reestructurar el Foro Global para ampliar su membresía y asegurar que sus miembros participen en igualdad de condiciones;
Lanzar una revisión profunda de pares/expertos e implementarla rápidamente; y
Identificar los mecanismos para acelerar la negociación y la conclusión de acuerdos para intercambiar información y permitir a los países en desarrollo beneficiarse de un ambiente fiscal más cooperador.

3. Mecanismos Legales para el Intercambio de información

Artículo 26 de la Convención Modelo de la OCDE

El mecanismo legal más comúnmente utilizado es el Artículo 26 de la Convención Modelo de la OCDE sobre Ingreso y sobre Capital, que dispone del intercambio de información en el contexto de un tratado bilateral integral del impuesto sobre la renta. Más de 3,000 tratados bilaterales están basados en la Convención Modelo de la OCDE. El Artículo 26 establece las reglas bajo las cuales las autoridades tributarias pueden intercambiar información. No limita la forma de tales intercambios, aunque las principales formas utilizadas de intercambio de información son a solicitud, automática y espontáneo. El Artículo 26 primero establece la obligación de proporcionar información a un socio de tratado y las circunstancias bajo las cuales existe esta obligación. Establece las reglas que aseguran que cualquier información que se proporciona a un socio de tratado está sujeta a estricta confidencialidad que protegen los derechos legítimos de privacidad de cualquier persona a quien se relaciona la información. Finalmente, establece ciertas excepciones a la obligación de proporcionar información, pero nota específicamente que los fundamentos para rechazar una solicitud no puede estar basada en el secreto bancario o en la ausencia de un interés fiscal doméstico. Después del retiro reciente de las reservas presentadas por Austria, Bélgica, Luxemburgo y Suiza en marzo de 2009, el Artículo 26 tiene el apoyo de todos los miembros de la OCDE.

Convención sobre la Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Tributarios

Este instrumento multilateral fue desarrollado conjuntamente por la OCDE y el Consejo de Europa. Presenta disposiciones para el intercambio de información para una amplia gama de impuestos y demás formas de asistencia mutua como la asistencia en la recaudación de impuestos y la notificación de documentos. Actualmente la Convención está vigente en los siguientes 14 países: Azerbaijan, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Islandia, Italia, los Países Bajos, Noruega, Polonia, Suecia, Ucrania, Reino Unido y los Estados Unidos. Hay un creciente interés en la Convención debido a que permite el intercambio de información para propósitos del impuesto sobre el consumo, asistencia en la recaudación de impuestos y el intercambio multilateral, específicamente las fiscalizaciones tributarias simultáneas multilaterales. Canadá y Alemania aún están en el proceso de ratificar la Convención. Actualmente se ha emprendido una revisión de la Convención para que esté acorde con el estándar internacional y también está bajo consideración la apertura de la Convención a más países.

2002 Convenio Modelo de Intercambio de Información sobre Cuestiones Tributarias

Este modelo fue desarrollado en asociación con jurisdicciones que no son OCDE comprometidas con los principios de intercambio de información efectiva y la transparencia en el contexto del proyecto de prácticas fiscales nocivas descrito anteriormente. Está diseñado como un modelo para los TIEAs fuera

del contexto de los tratados integrales del impuesto sobre la renta y ha sido utilizado extensamente. A diferencia del Artículo 26 y la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Cuestiones Tributarias, está limitada al intercambio de información a solicitud. CIAT tiene un modelo similar.

Otros instrumentos:
La Directiva de la Comunidad Europea 77/799/EEC, actualizada, establece el intercambio de información para propósitos del IVA, la Regulación No. 1798/2003 y para impuestos sobre consumos específicos, la Regulación No. 2073/2004. Actualmente se está discutiendo una nueva Directriz C/2009/29 propuesta sobre cooperación administrativa en el campo de la tributación y la misma establece específicamente que las bases para rechazar una solicitud no pueden estar fundamentadas en el secreto bancario o la ausencia de un interés en el impuesto nacional en la información.

Los acuerdos de judiciales internacionales, como la Convención Interamericana sobre Asistencia Mutua en Asuntos Criminales (tal y como fue extendido por el Protocolo Opcional del 23 de mayo de 1992) en los casos de delitos fiscales.

Los procedimientos para proporcionar asistencia a las jurisdicciones extranjeras también podrían establecerse en la ley nacional. Por ejemplo, algunos países permiten el suministro de información a otra jurisdicción, con sujeción a ciertas condiciones y salvaguardas (por ejemplo: la reciprocidad y la confidencialidad de la información), aun en la ausencia de un acuerdo internacional y exclusivamente basado en las disposiciones de sus leyes nacionales.
Las disposiciones sobre intercambio de información no permiten la asistencia en la recaudación de impuestos en el sentido de facultar a las autoridades competentes para que utilicen sus facultades de recaudación a nombre de otra parte contratante. Sin embargo, incluyen el intercambio de información para la “recaudación de impuestos” y por lo tanto, información para asistir en la recaudación de tributos internos puede ser intercambiada entre las partes contratantes. Tal información podría ser útil en aquellos casos donde un contribuyente está buscando una reducción del impuesto gravado sobre la base que tiene fondos insuficientes para pagar el monto completo del impuesto adeudado. Un convenio de intercambio de información les permitirá a las autoridades tributarias verificar si el contribuyente tiene activos en el extranjero.

4. Formas de Intercambio de información

Todas las formas de intercambio son pertinentes para controlar el fraude, la elusión y la evasión fiscal. Las principales formas se describen a continuación.

Intercambio de información a solicitud. El intercambio de información a solicitud se refiere a una situación donde la autoridad competente de un país solicita información particular de una autoridad competente de otro país contratante.

Ejemplo: Transacción de importación y exportación utilizando empresas intermediarias

La empresa residente T compra componentes electrónicos para utilizarlos en sus operaciones de manufactura de la empresa C y es residente de B. Un inspector de hacienda que audita a la empresa T sospecha que el precio cobrado por C a T excede os precios comparables en la industria. El inspector de hacienda sospecha que el monto facturado es significativamente mayor que el monto que C le paga al productor de los componentes. El inspector de hacienda sospecha además que en realidad la empresa C actúa como un agente y es probable que las ganancias en papel se paguen a un tercero relacionado con la empresa T.

Por medio de su autoridad competente el inspector de hacienda podría solicitar:

- Información sobre importaciones/exportaciones directas por medio de C (facturas de los agentes transitarios, documentos de aduanas);
- Información sobre el tamaño y la operación de las oficinas y bodegas de C (por ejemplo: copia del contrato de arrendamiento donde aparecen las dimensiones del local y cualquier pago de alquiler adeudado);
- Información sobre el número de empleados de C;
- Información sobre las personas actuando a nombre de C, su renumeración, salario actual y pagos de seguro social;
- Registro contables/estados financieros para C;
- Si C alega ser un agente independiente: información sobre personas actuando como agente, nombres y direcciones, su remuneración, evidencia del salario actual y los pagos del seguro social.

De acuerdo con la información suministrada por las autoridades competentes del país B el inspector de hacienda puede probar que la empresa C depositó la diferencia entre el precio de la compra y el precio de ventas (menos un pequeño honorario) en una cuenta en la cual A, es el único accionista de T, tiene con un banco residente en B. A no había revelado estos pagos en su declaración de impuesto sobre la renta.

Intercambio de información espontánea. La información se intercambia espontáneamente cuando una de las partes contratantes, habiendo obtenido información en el transcurso de su administración de sus propias leyes fiscales y cree que sería de interés a uno de los socios del tratado y para los propósitos fiscales transmite esta información sin que se hubiese solicitado. El intercambio de información espontánea usualmente es efectivo debido a que involucra a información detectada y seleccionada por los funcionarios de la administración tributaria del país que envía la información durante o después de una auditoría u otro tipo de investigación fiscal.

Ejemplo: Una auditoria de la empresa X en el país A revela un pago e €40,000 por gastos de administración pagados a una empresa Y no relacionada en el país B. La fiscalización de las facturas indica que este monto se pagó a la empresa Y, sin embargo, una fiscalización de la cuenta bancaria de la empresa X muestra dos depósitos realizados en el mismo día, uno por un monto de €25,000, el otro por €15,000. El auditor observa una entrada realizada en el diario del director ejecutivo dice, “Bill Z (el individuo que proporcionó los servicios de administración) solicita el pago del €25,000 en la cuenta bancaria de la empresa Y y €15,000 en la cuenta bancaria de Bill Z”. El auditor, sospechando que el segundo monto podría no ser revelado en la cuentas de la empresa Y y creyendo que la información podría por lo tanto ser útil por la administración tributaria en el país B, inicia un intercambio de información espontánea con el país B por medio de la autoridad competente.

Intercambio de información automática. El intercambio de información automática involucra la transmisión sistemática y periódica de grandes volúmenes de información sobre el contribuyente por el país fuente al país de residencia con relación a varias categorías de ingreso (por ejemplo: dividendos, interés, regalías, salarios, pensiones, etc.). Esta información se obtiene rutinariamente en el país

fuente (generalmente a través de la presentación de informes sobre pagos por parte del pagador (institución financiera, empleador etc.). El intercambio automático también puede utilizarse para transmitir otros tipos de información útil como los cambios de residencia, transacciones de bienes inmuebles, reembolsos de créditos de IVA[1], etc. Con el propósito de mejorar la eficiencia y la efectividad de los intercambios automáticos de información, la OCDE diseñó en 1981 un formato en papel estándar y posteriormente en Formato Magnético Estándar Magnético o "SMF". El estándar más reciente es el Estándar de Transmisión Estándar que está basado en un XML. La OCDE también ha desarrollado un Modelo de Memorándum de Entendimiento para el intercambio de información automática que está disponible para que sea utilizado por cualquier país. El intercambio automático se utiliza cada vez más de manera estratégica para identificar aquellos que no presentan declaración así como también a los contribuyentes que se auditarán.

Otras formas de intercambio de información pueden ser particularmente útiles para mejorar los controles fiscales:

- **Fiscalizaciones tributarias simultáneas.** Una fiscalización tributaria simultánea es un convenio realizado por dos o más países para simultánea e independientemente fiscalizar, cada una en su territorio, las cuestiones tributarias de (a) contribuyente(s) en el cual/los cuales tiene un interés común o relacionado con vista a realizar un intercambio de cualquier información pertinente que así obtengan. Tales fiscalizaciones son particularmente útiles en el área de precios de transferencia, IVA y en la identificación de los esquemas de evasión tributaria que involucran jurisdicciones de baja tributación. La OCDE ha diseñado un convenio modelo para emprender fiscalizaciones tributarias simultáneas. En particular hay un creciente interés en las fiscalizaciones tributarias simultáneas multilaterales dado el incremento en la dimensión multilateral de los esquemas de evasión tributaria y la necesidad de cooperación internacional entre las administraciones tributarias.

- **Visita al exterior de representantes autorizados de las autoridades competentes.** El viaje a una jurisdicción extranjera para los propósitos de recabar información para un caso específico podría ser útil en ciertas circunstancias. Sin embargo, esta visita tiene que ser autorizada por la jurisdicción extranjera (y ser permitida por las leyes del país que la envía), de otro modo representaría una violación de la soberanía. Esta presencia en el extranjero podría ocurrir en diferentes instancias. Podría a la solicitud del país que busca la información si siente que facilitaría la comprensión de la solicitud y la compilación de la información. Podría ser a la iniciativa de la autoridad competente solicitada para reducir el costo y la carga de recabar información. En un número de países, los representantes autorizados de las autoridades competentes del otro país podría participar en una fiscalización y esto a menudo es de gran valor para afirmar una imagen clara del negocio y de las demás relaciones que un país podría tener con sus asociados extranjeros.

- **Intercambio de información de toda la industrial:** Un intercambio de información en toda la industria no involucra un contribuyente específico, sino más bien un sector económico como un todo, por ejemplo, la industria farmacéutica o la industria petrolera. Un intercambio de información en toda la industria involucra la reunión de los representantes de las partes contratantes para discutir la manera en que opera un sector económico, los esquemas financieros, la manera en que se determinan los precios, las tendencias de evasión tributaria identificadas, etc. Puede ser útil para seleccionar contribuyentes para una auditoria dentro de un sector económico dado.

La OCDE ha diseñado un Manual sobre la implementación de programas para el intercambio de información con la contribución de los miembros y no miembros de la OCDE. Está disponible en ingles, francés y español. Incluye módulos sobre las diferentes formas de intercambio de información. Un juego de herramientas sobre el intercambio automático se encuentra disponible en www.OCDE.org/ctp/eoi,

1 *Actualmente este y otros tipos no están apoyados por los formatos de transmisión estándares (SMF/STF) desarrollados por la OCDE.*

5. Establecimiento de estándares en la asistencia en la recaudación de impuestos

En el año 2003, el Consejo de la OCDE aprobó la inclusión de un nuevo **Artículo 27 sobre la asistencia en la recaudación de impuestos** en la Convención Modelo de la OCDE. Este artículo es opcional y podría incluirse en una convención bilateral donde cada estado concluye que, de acuerdo con una serie de factores, podrían acordar proporcionar asistencia en la recaudación de tributos impuestos por otro estado. Los factores considerados incluyen la importancia de la inversión transfronteriza, la reciprocidad, la habilidad de sus respectivas administraciones de proporcionar tal asistencia y las similitudes del nivel de sus estándares legales, particularmente con relación a la protección de los derechos legales contribuyentes así como derechos más amplios como los derechos humanos de los contribuyentes.

El Artículo 27 de la Convención Modelo de la OCDE dispone que un Estado Contratante se encuentra obligado a asistir al otro Estado en la recaudación de impuestos de todo tipo y descripción, siempre que se cumplan con la condiciones del Artículo. Sin embargo, actualmente, las disposiciones sobre asistencia en la recaudación de impuestos incluidos en los convenios bilaterales, generalmente se refieren solamente a aquellos impuestos cubiertos por los convenios de tributación.

La asistencia se refiere a créditos tributarios, por ejemplo: cualquier monto adeudado con relación a los impuestos cubiertos por la asistencia pero solamente en la medida en que la imposición de tales tributos no sea contraria a la Convención u otro instrumento vigente entre los Estados Contratantes así como el interés, multas administrativas y costos de recaudación o la conservación que están relacionadas con tal monto.

Las condiciones bajo las cuales se puede presentar una solicitud de asistencia en la recaudación es que el reclamo del ingreso tiene que ser exigible bajo la ley del Estado requirente y ser adeudado por una persona que, en ese momento, bajo la ley de ese Estado, no puede evitar su cobro. Este sería el caso donde el Estado requirente tiene el derecho, bajo sus leyes internas, cobrar el reclamo del ingreso y la persona que adeuda el monto no tiene ningún derecho administrativo o judicial para evitar tal cobro. Salvo por los límites de tiempo y la prioridad, el Estado requerido tiene la obligación de cobrar el reclamo del ingreso del Estado requeriente como si fuese su propio reclamo de ingreso. El Estado requeriente puede solicitarle al otro Estado tomar las medidas de conservación si el reclamo de ingresos aún no se aplica o cuando el contribuyente tiene derecho a evitar su cobro. La obligación legal de proporcionar asistencia se levanta en una cantidad limitada de situaciones contenidas en los párrafos 5 del Artículo 27.

También hay una cantidad de instrumentos que se pueden utilizar para la asistencia en recaudación de impuestos:

- La Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Cuestiones Tributarias de la OCDE y el Consejo de Europa establece la asistencia en la recaudación pero las Partes podrán hacer una reserva en esta forma de asistencia.
- La Convención de Asistencia Nórdica sobre Asistencia Mutua en Cuestiones Tributarias y la Convención del Consejo Conjunto de Europa/OCDE incluyen disposiciones sobre asistencia en recaudación de impuestos.
- En la UE la Directriz sobre asistencia en la recaudación de créditos tributarios 2008/55/EC del 26 de mayo de 2008 compila todas las Directrices anteriores sobre la asistencia en la recaudación. Actualmente se discute una propuesta para una nueva Directriz C/2009/28 que fortalecerá la asistencia en el cobro de créditos tributarios.

La OCDE ha elaborado un Manual sobre la implementación de la asistencia en la recaudación de impuestos. Se encuentra disponible en inglés, francés y español en: www.OCDE.org/ctp/eoi.

II EL MEJORAMIENTO DE LA EFICIENCIA Y LA EFECTIVIDAD EN EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS

Dada la creciente importancia a nivel mundial del intercambio de información y la asistencia en recaudación de impuestos, la OCDE ha estado examinando como se puede hacer más eficiente y efectivo este trabajo. Los recursos claves que actualmente se encuentran disponibles están en el manual sobre la implementación del intercambio de información y sobre la asistencia en la recaudación de impuestos que se mencionó anteriormente. Las administraciones tributarias pueden beneficiarse de ese material cuando establecen o examinan el funcionamiento de sus convenios para el intercambio de información y asistencia en recaudación de impuestos. Se han emitido algunas notas de orientación como la Nota de Orientación para Promover y Estimular el Intercambio de Información Espontánea y sobre el Intercambio de Información Efectiva y Estrategias de Capacitación y Concientización.

1. Mejoramiento de Intercambio de información

Al buscar un enfoque incluyente y que establezca prioridades para mejorar el intercambio de información, la OCDE realizó una encuesta en varios países miembros para identificar cuales se consideraban los impedimentos más comunes ante el intercambio de información eficiente. El enfoque estuvo en los impedimentos ante el intercambio de información oportuna, segura e integral. Los impedimentos identificados cubren una amplia gama a los que se enfrentan las administraciones: temas de políticas, legales, organizacionales, sistemas, procesos y recursos humanos.

2. Política

Los temas de política incluyen la necesidad de que algunos países mejoren los instrumentos legal para el intercambio de información al incluir la versión del año 2005 del Artículo 26 en los nuevos convenios de doble tributación revisados y al negociar convenios de intercambio de información fiscal con jurisdicciones offshore. Además, algunos países han abogado por la introducción de objetivos de tiempo específicos para las respuestas a las solicitudes de información.

3. Legal

Se han informado varias restricciones legales. La primera de estas restricciones es la restricción de los límites de tiempo en la presentación de determinaciones fiscales que pudiesen ser más difíciles de cumplir por parte de la administración tributaria cuando depende del intercambio de información de un socio de tratado. La segunda es la restricción legal de procedimiento que algunos países imponen en el acceso a la información bancaria, por ejemplo: la necesidad de solicitar la orden de un juez, un tribunal o similar antes que el banco tenga que entregar la información. Es posible que tales requerimientos (con el propósito de proteger los derechos de los contribuyentes) sean especificados o gestionados de una manera demasiado restrictiva.

4. Organización

Los temas organizacionales se centran en como se gestiona el trabajo de intercambio de información. A un nivel práctico algunas administraciones tributarias han establecido papeles de coordinación para gestionar la interfaz entre la unidad de intercambio de información y el personal fiscal local. Un número creciente de países está delegando la autoridad competente para a las regiones transfronterizas. Han podido informar sobre los beneficios logrados en términos en la mejora en los tiempos de entrega.

5. Sistemas Informáticos

Los sistemas informáticos para apoyar la labor de intercambio de información pueden tener un importante impacto positivo. Los temas tratados aquí no son primordialmente tecnológicos, más bien involucran la provisión de un buen acceso básico a los sistemas de información y la capacidad de procesar y utilizar efectivamente los datos recibidos de otros países. La eficiencia podría verse impedida por la falta de acceso por parte del equipo de intercambio de información a los sistemas informáticos referentes que contienen las bases de datos tributarias de la administración. La ausencia de un sistema informático para la distribución efectiva y eficiente y el uso de información a granel y la información automática recibida también ha sido reportada como un impedimento percibido. Los sistemas actualizados son muy importantes en el contexto de asegurar el manejo confidencial de los datos del contribuyente durante la transmisión y la recepción.

6. Procesos

Se reconoce que los procedimientos no estándares y que difieren utilizados en una administración tributaria pueden reducir la calidad y añadir retraso al procesamiento de solicitudes. El no utilizar Número de Identificación de Contribuyente también ha sido citado como un obstáculo para el procesamiento de solicitudes recibidas o información suministrada automáticamente. Varios países han identificado la falta de retroalimentación como un tema de calidad.

7. Recursos humanos

Existe la necesidad de equiparar los recursos de personal con el aumento en los niveles de trabajo. En tanto que no hay una relación directa entre los volúmenes de los intercambios y la cantidad personal requerido (por ejemplo: se ha duplicado el número de casos gestionados, lo cual pudiese requerir que se duplique la cantidad de personal asignado), se requiere cierta respuesta para asegurar que se cumplan los objetivos del intercambio de información incluyendo la calidad y la efectividad. La mayoría de los equipos de intercambio de información son un tanto pequeños con relación al tamaño de su administración tributaria, de modo que una adición relativamente pequeña tiene le potencial para un impacto significativo en los resultados. Cada vez más países están incluyendo personal con experiencia en auditoría fiscales en los equipos de intercambio de información.

8. Trabajo actual

La OCDE realiza la labor adicional de considerar algunos temas de proceso. Un grupo de trabajo está investigando y desarrollando un conjunto de medidas de desempeño para el trabajo de intercambio de información que puede utilizar para gestionar este trabajo y mejorar la efectividad de la misma. Este trabajo también evaluará la propuesta para introducir límites de tiempo estándares para las respuestas a las solicitudes. Otro grupo trabaja en temas de traducción, el cual es un motivo común para el retraso y los malos entendidos en el procesamiento de las solicitudes de información. Actualmente examinan las mejores prácticas que pueden compartirse. La OCDE trabaja con la Unión Europea para construir sobre le proyecto liderado por la UE sobre los formularios electrónicos multilingües estandarizados para el intercambio de información para tener estándares consistentes en toda la OCDE y más allá.

9. El mejoramiento de la asistencia en recaudación de impuestos

La labor de mejorar el intercambio de información es importante para la asistencia en la recaudación de impuestos; también es importante notar que se han abordado aspectos prácticos en la asistencia en la recaudación debido a que muchos países son nuevos en esta forma de cooperación. El propósito es compartir experiencias y resolver dificultades debido a las diferencias en las legislaciones fiscales nacionales.

ALERTAS PARA NOTICIAS FISCALES

Regístrese para recibir alertas sobre asuntos tributarios por correo electrónico para seguir las noticias del Centro para Política y Administración Tributaria de la OCDE

¿Sabía que puede registrarse para recibir alertas por correo electrónico emitidas por el Centro para Política y Administración Tributaria del OCDE? Las alertas por correo electrónico son enviados cada vez que se coloca en el sitio Web un artículo noticioso o una publicación

- Siga los siguientes pasos, para registrarse,
- Ingrese a la página de la OCDE: www.oecd.org
- En la parte superior de la página, presione MyOECD
- En la parte derecha de esa página, presione “Register” (Registrar)
- Llene el formulario con su información y asegúrese de seleccionar un tema de impuestos en la parte inferior de la página. Seleccione: “Submit” (Enviar)
- Bajo Boletines, seleccione alerta de noticias sobre Impuestos / Noticias sobre Impuestos de la OCDE, además de cualquiera otros temas de su interés y presione: “Submit

¡Listo!

Visite nuestro sitio web:
www.oecd.org/tax

Envíe un correo electrónico:
ctpa.contact@oecd.org

El Intercambio de Información y la Asistencia Administrativa para el Cobro como Mecanismos Efectivos de Control al Fraude, la Evasión y la Elusión

"Transparencia en Operaciones de Comercio Exterior. Utilización de Países con Opacidad Fiscal"

I. Operatoria de exportación a través de paraísos fiscales. ¿Operaciones transparentes?
   I.1. Introducción
   I. 2. Triangulación de exportaciones.
   I. 3. Medidas adoptadas

II. Actualidad en el combate de los paraísos fiscales por organizaciones internacionales
   II.1. OECD - Foro global de transparencia e intercambio de información.
   II.2. CIAT

III. Legislación Argentina anti- paraísos fiscales y regímenes de información
   III.1. Introducción
   III.2. Paraísos fiscales
   III.3. Resumen de la normativa anti-paraísos fiscales.
   III.4. Régimen sancionatorio.
   III.5. Intercambio de Información
   III.6. Regímenes de información

Carlos Sánchez
(Argentina)

I. OPERATORIA DE EXPORTACIÓN A TRAVÉS DE PARAÍSOS FISCALES. ¿OPERACIONES TRANSPARENTES?

I.1. Introducción

Con la globalización de la economía se produjo un importante incremento del intercambio de bienes, servicios y capitales entre los países, así como de las transacciones en los mercados financieros internacionales.

Pero también, de esa globalización, han proliferado comportamientos de determinados actores privados, que realizan operaciones que pueden calificarse de ingeniería tributaria, con el único fin de obtener beneficios fiscales en forma improcedente. Las prácticas más comunes tendientes a alcanzar el mencionado objetivo se basan en la disminución artificiosa de la base imponible sobre la cual corresponde aplicar los tributos nacionales y los derechos de exportación, canalizando dichas operaciones, entre otras jurisdicciones, a través de sujetos constituidos, domiciliados o residentes en países de baja o nula tributación –como los denomina nuestra legislación-, conocidos como paraísos fiscales.

Cabe recordar que los paraísos fiscales son jurisdicciones que se caracterizan porque en ellos existe una nula o baja imposición fiscal efectiva respecto de las rentas de las personas físicas o jurídicas, o con relación a determinadas actividades económicas, y cuando además se verifique alguna de las siguientes circunstancias:

1. Exista secreto bancario, financiero y/o bursátil, oponibles a las autoridades fiscales u otros organismos o entidades de contralor.

2. Existan regímenes contables y regulatorios de la constitución y funcionamiento de sociedades comerciales basados en la mera fijación de requisitos formales y materiales mínimos.

3. Existan regímenes especiales que contemplen beneficios o ventajas fiscales que no se otorguen a los residentes o que se acuerden a los no residentes privilegios o ventajas tributarias por parte de la Administración Fiscal con carácter discrecional.

4. No exista un intercambio de información fiscal efectivo.

5. No exista un régimen de nominatividad de acciones.

6. No exista obligación de inscripción de sociedades en los registros pertinentes.

7. No existan autoridades de contralor societario y/o bancario y financiero.

8. No exista retención de impuestos en la fuente sobre dividendos o intereses pagados a no residentes.

9. No se les exija a los sujetos residentes tener real presencia en su territorio, y/o no se les exija contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados, y/o no se les exija que sus activos, riesgos y funciones resulten acordes a las operaciones y negocios que se les atribuyan.

Según la experiencia de la AFIP en el control de las operaciones internacionales de exportación, se verificó que empresas locales disminuyeron significativamente la base del impuesto a las ganancias y en muchos casos los derechos de exportación, al detectarse la interposición intencionada de sujetos

localizados en dichas jurisdicciones que no aportaron valor económico al bien transado ni a la cadena comercial, por carecer en absoluto de sustancia económica y de actividad real. Esto permitió que productos argentinos salieran del país a precios manifiestamente inferiores de los precios a los que ingresaban al país de destino, habiéndose comprobado en algunos casos la existencia de una diferencia de entre el 40% y el 60% en dólares americanos.

Esas diferencias de precio originaron la disminución de los derechos de exportación y que la renta que debió pagar impuestos en Argentina quedara fuera del país, en muchos casos en paraísos fiscales sin tributación alguna, en claro desmedro de la recaudación argentina y en detrimento del esfuerzo productivo nacional.

I. 2. Triangulación de exportaciones.

La triangulación a la que nos referimos se produce cuando en la transacción comercial de exportación se interponen entre el exportador local y el destinatario final de la mercadería uno o varios intermediarios internacionales, localizados -la mayoría de la veces- en paraísos fiscales.

De esa manera por una parte, se va generando el traslado de la titularidad de la mercadería de un intermediario a otro, a través una o varias ventas internacionales, siendo la primera de ellas la del sujeto local quien luego documentará en el ámbito aduanero la exportación. A pesar de las sucesivas ventas internacionales la mercadería no ha salido del territorio nacional.

Finalmente el último sujeto facturado -comprador final- es quien asume la naturaleza de destinatario final y será quien reciba la mercadería respecto de la cual se ha producido una verdadera cadena de refacturaciones.

Cuando los sujetos que intermedian entre el exportador local y el destinatario efectivo no han agregado valor ni al producto ni a la tarea de comercialización, no caben dudas que la finalidad de la incorporación de estos sujetos en medio de la operación, tiene el propósito de ahuecar o evitar la base imponible nacional.

Si a esta situación agregamos las características propias de los paraísos fiscales a que se ha hecho referencia, la consecuencia inmediata es la opacidad que cubre este tipo de exportaciones impidiendo al Fisco Nacional tomar conocimiento si los intermediarios han efectuado o no cierta actividad que merezca ser retribuida, de manera tal que permita asignar cierta rentabilidad al intermediario en el paraíso fiscal. Es por ello que en estas condiciones podemos responder la pregunta que hacemos en el título: En estos casos de triangulación de exportaciones de ninguna manera pueden calificarse como operaciones transparentes.

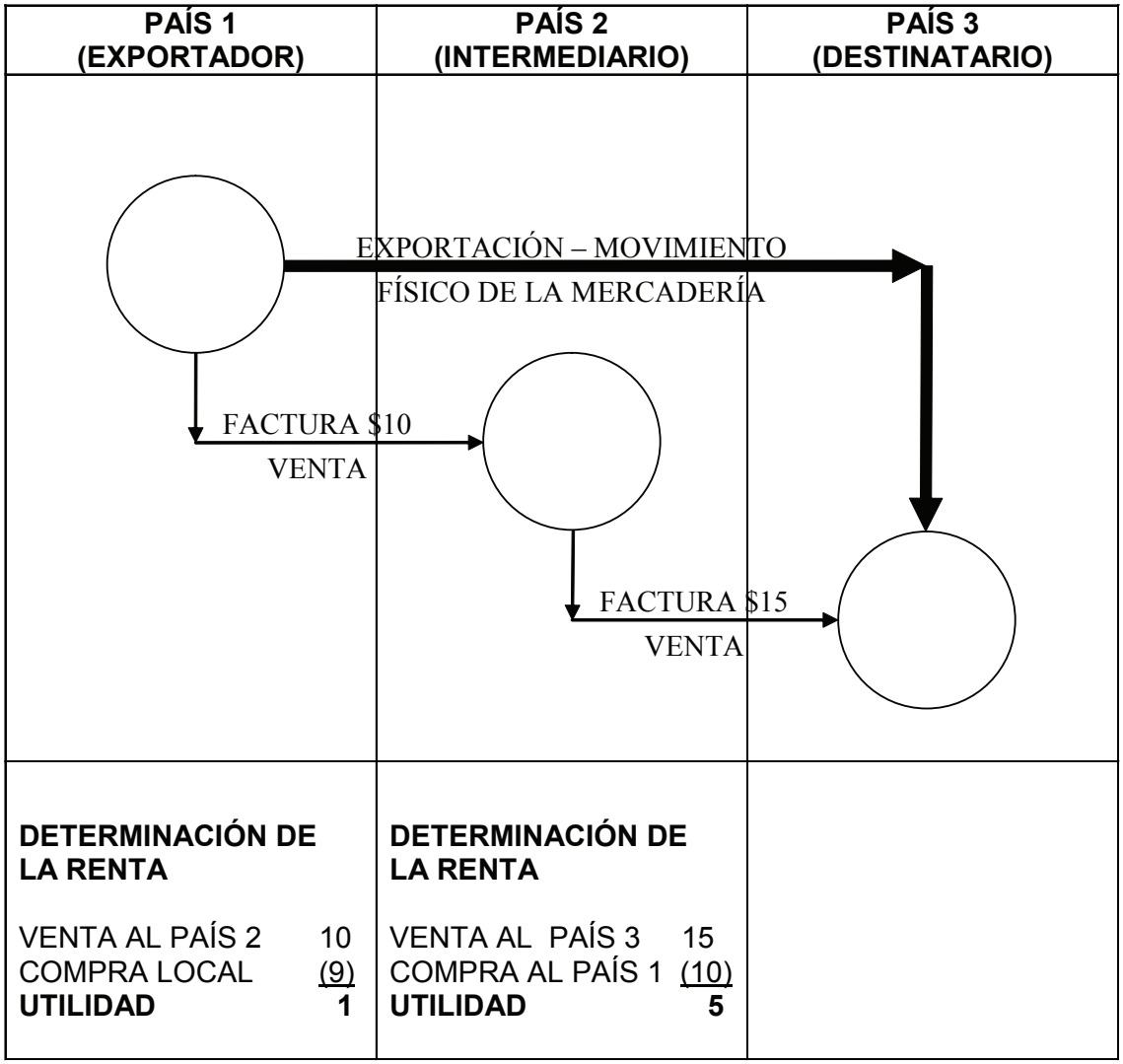
Más aún, esa falta de transparencia y las diferencias detectadas por intercambio de información internacional, entre el precio de salida del territorio nacional y el de llegada al país de destino -en algunos casos de gran magnitud- ponen en evidencia que las mencionadas diferencias de precio no obedecen a una retribución por la mera intermediación.

No menos importante y también causal de opacidad lo constituyen las cobranzas de dichas exportaciones a través de los paraísos fiscales, lo cual deja en claro la probabilidad de que parte de los ingresos generados en dichas operaciones de exportación queden ocultos en esos territorios desleales a la sana competencia fiscal.

Veamos gráficamente ejemplos de estas triangulaciones de exportación:

GRÁFICOS DE EJEMPLO DE TRIANGULACIÓN DE EXPORTACIONES

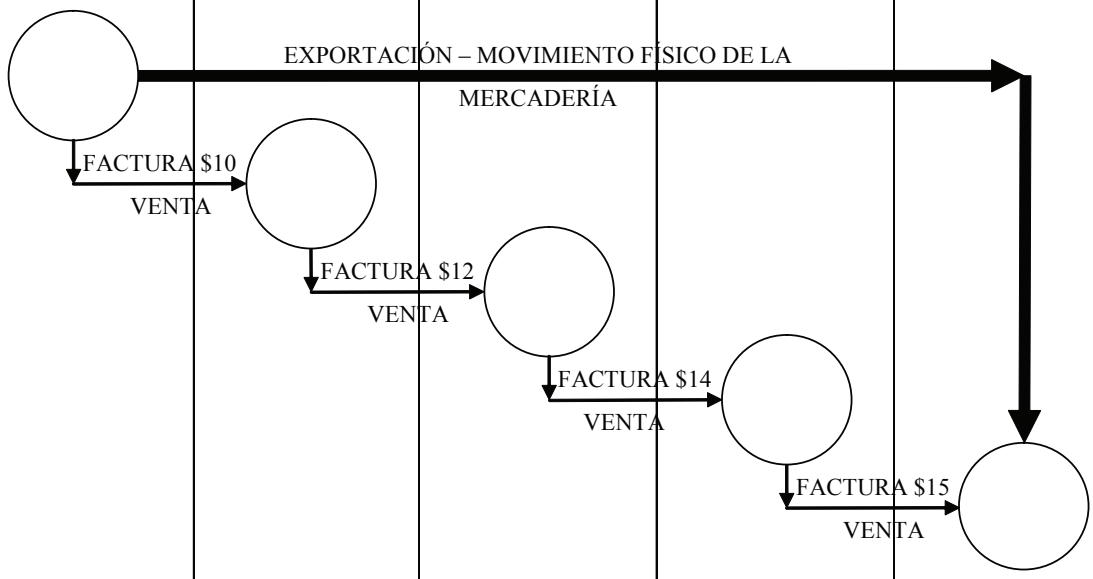
1. TRIANGULACIÓN SIMPLE – INTERVIENE SOLO UN (1) INTERMEDIARIO



FACTURACIÓN ——

MOVIMIENTO FÍSICO DE LA MERCADERÍA ▬

2. TRIANGULACIÓN MAS COMPLEJA – CADENA DE REFACTURACIONES – INTERVIENEN VARIOS INTERMEDIARIOS INTERNACIONALES EN DISTINTOS PAÍSES

PAÍS 1 EXPORTA-DOR	PAÍS 2 INTERME-DIARIO	PAÍS 3 INTERME-DIARIO	PAÍS 4 INTERME-DIARIO	PAÍS 5 DESTINA-TARIO
				
DETERM. DE LA RENTA VTA AL P2 10 COMPRA LOCAL (9) **UTILIDAD 1**	**DETERM. DE LA RENTA** VTA AL P3 12 COMPRA AL PAÍS1 (10) **UTILIDAD 2**	**DETERM. DE LA RENTA** VTA AL P4 14 COMPRA AL PAÍS 2 (12) **UTILIDAD 2**	**DETERM. DE LA RENTA** VTA AL P5 15 COMPRA AL PAÍS 3 (14) **UTILIDAD 1**	

FACTURACIÓN ——
MOVIMIENTO FÍSICO DE LA MERCADERÍA ▬

I. 3. Medidas adoptadas

Las medidas adoptadas en relación a los paraísos fiscales son de variada naturaleza:

1. Legislativas: A través de varias modificaciones legales se han introducido una importante serie de medidas tendientes a desalentar la utilización de paraísos fiscales, las cuales serán mencionadas posteriormente.

   Entre ellas, cabe destacar las que tienen por finalidad atacar, en el impuesto a las ganancias, las maniobras de triangulación de exportaciones de bienes con precio internacional conocido a través de intermediarios sin sustancia económica, de manera que la renta se tribute a partir del precio del bien en el mercado a la fecha de embarque. Precio este que ha sido ampliamente verificado y que es el que, en definitiva, paga el destinatario final de la mercadería.

2. Fiscalizaciones impositivas y aduaneras: A través de precios de transferencia y los mecanismos de valoración aduanera se han determinado importantes diferencias a favor del fisco argentino, al desconocer al intermediario internacional en su accionar en la triangulación de las exportaciones, por carecer de sustancia económica y no agregar valor ni al producto y ni a la cadena comercial y por lo tanto no admitiendo retribución alguna por su supuesta participación en el negocio.

3. Controles: La Administración Federal de Ingresos Públicos, tanto en materia tributaria como aduanera se encuentra avocada a controlar e identificar a los contribuyentes cuyo comportamiento tenga el propósito de ahuecar la base imponible nacional, a través de operatorias como las comentadas.

   Para ello se lleva a cabo un régimen especial de control, en el cual se busca establecer si la exportación realizada cumple las condiciones de transparencia necesarias.

   A tales efectos se considerarán situaciones irregulares, entre otras, cuando:

   - El ingreso de los fondos de realiza desde un “Paraíso Fiscal” o un país que por sus normas internas pueda alegar secreto bancario, bursátil o de cualquier otro tipo ante un pedido de información de esta Administración Federal.

   - Exista falta de coincidencia entre el país del destinatario final de la mercadería y el país del sujeto al cual se emite la factura comercial.

   - El destino de la mercadería, el lugar al que se dirige la factura comercial, sea un “paraíso fiscal” o un país que por sus normas internas pueda alegar secreto bancario, bursátil o de cualquier otro tipo ante un pedido de información de esta Administración Federal.

   - Se verifique la intervención de sujetos constituidos, domiciliados o residentes en “paraísos fiscales”.

   Ante estas situaciones, previo a la devolución del IVA por exportación y pago de reintegros o reembolsos las empresas serán sometidas a un proceso de pre-aprobación de valor (adelantando los tiempos actuales en esta materia), una vez pre-apobado el mismo se da curso a la solicitud y de no ser posible, se somete al contribuyente a una fiscalización para determinar si ha existido perjuicio fiscal en la operación triangulada y así adoptar la medidas procedimentales y de determinación de los ingresos fiscales dejados de percibir, en caso de corresponder.

   Con este procedimiento la Administración Fiscal argentina, se alinea con las nuevas y fuertes

tendencias mundiales impartidas desde el G-20, respecto del combate contra las consecuencias que causan las perniciosas maniobras de planificación fiscal nociva, cuando involucran la utilización de sujetos localizados en estas opacas jurisdicciones, cuya desactivación persiguen la mayoría de los países y las distintas organizaciones internacionales.

II. ACTUALIDAD EN EL COMBATE DE LOS PARAISOS FISCALES POR ORGANIZACIONES INTERNACIONALES

Desde el último encuentro en la cumbre del G20, donde los líderes de los países señalaron que combatirían la evasión fiscal en las operaciones internacionales, se incrementaron considerablemente la firma de acuerdos bilaterales de intercambio de información. Organizaciones Internacionales se encuentran trabajando en el desarrollo de mecanismos que permitan el "efectivo" intercambio de información, así como en el intercambio de conocimientos y experiencias entre las Administraciones Tributarias de los países que los integran, tendientes a la detección temprana y eficaz contención de la evasión y la elusión tributaria.

II.1. OECD[1] - Foro global de transparencia e intercambio de información.

En octubre de 2008 el Comité de las Naciones Unidas de Expertos en la Cooperación Internacional en Asuntos Fiscales incorporó los principios desarrollados por la OECD respecto de Transparencia e Intercambio de Información en su propio Modelo de Convenio de Impuestos, estableciendo el estándar desarrollado por la OECD.

En abril de 2009 la OECD emitió un reporte sobre el progreso en la implementación del estándar acordado internacionalmente para las 84 jurisdicciones[2] que participan del Foro Global en Transparencia e Intercambio de Información de la OECD. Dicho reporte identifico a los países en tres categorías:

- Jurisdicciones que han implementado el estándar acordado: entre las que se encuentra Argentina, México, Holanda, España, USA, Islas Vírgenes de EE.UU., Jersey e Isla de Man.

- Jurisdicciones que asumieron el compromiso de adoptar el estándar pero aún no lo han implementado: se encuentran 33 jurisdicciones incluidas en la lista de paraísos fiscales de la OECD, así como otros centros financieras tales como Austria, Chile, Luxemburgo y Suiza.

- Jurisdicciones que no asumieron el compromiso de incorporar el estándar: entre las que se encontró Uruguay.

Posteriormente, varios de los países mencionados en las últimas dos categorías han firmado varios acuerdos de intercambio de información con la intención de que sean quitados de dichas listas por la OECD.

En el caso de Uruguay, éste presentó una nota a la OECD en la cual informa que adoptaría formalmente el estándar de transparencia e intercambio de información fiscal, tal como lo establece el artículo 26 de la versión 2005 del Modelo de Convenio de Impuesto de la OCDE y que estaría en un proceso de ampliar su red de acuerdos internacionales, en los cuales estaría incorporando dicho estándar. Asimismo, detalla que si bien su norma posee restricciones de secreto bancario, estos acuerdos una vez aprobados por el Congreso, establecerían una base legal para responder a los pedidos de dicha información, incluyendo

1 *Organisation for Economic Co-operation and Development.*

2 *Las 84 jurisdicciones consisten en países OECD, los paraísos fiscales identificados en el 2000 por ala OECD, países que participan en el Comité de Asuntos Fiscales como observadores (Argentina es uno de ellos), y los centros financieros identificados en los resultados del Foro Global desarrollado en el 2004 en Berlín.*

información que mantienen los bancos. En otras palabras, estos acuerdos internacionales estarían por encima de la restricción de la legislación doméstica en el acceso a la información. Asimismo, aclara que varios puntos de su actual legislación, luego de la reforma fiscal establecida por la Ley 18.083 del 26 de Diciembre de 2006, se ajustan al estándar internacional de la OECD. Principalmente se destaca la eliminación de las Sociedades Anónimas Financieras (SAFI) a partir del 2011.

Según surge de la página de la OECD a la fecha del presente informe, luego de la presentación de dicha nota, Uruguay estaría fuera de la lista de jurisdicciones que no se han comprometido a adoptar el estándar acordado internacionalmente, ubicándose dentro de la lista de jurisdicciones que se han comprometido y que aún no lo han implementado.

Como resultados del trabajo que está llevando a cabo el Foro Global, se pueden mencionar:

- Todos los países de la OECD han aceptado el artículo 26 del Modelo de Convenio de Impuestos de la OEDC, sobre intercambio de información. Asimismo, Austria, Bélgica, Luxemburgo y Suiza se retractaron de sus reservas sobre dicho artículo.

- Más de 40 acuerdos de intercambio de información han sido firmados desde noviembre 2008.

- Andorra, Liechtenstein y Mónaco, identificados por la OECD, como paraísos fiscales no cooperativos, han aprobado el estándar de la OECD y mostraron buena disposición para cambiar sus legislaciones domésticas y entrar dentro de acuerdos de intercambio de información. Asimismo, Islas Cayman ha promulgado normativa que permite el intercambio de información, y ha identificado 12 países con los que los firmaría.

- **Los 84 países revisados por el Foro Global han aceptado la implementación del estándar de la OECD.**

Cabe señalar que en la próxima reunión del Foro Global en septiembre de 2009, se tratará el reporte sobre los resultados obtenidos en las revisiones realizadas a los países. Desde 2006 el Foro Global ha publicado evaluaciones anuales en el marco administrativo y legal para la transparencia y el intercambio de información en los 84 países.

En los próximos dos meses el CFA (Comité de asuntos fiscales) y el Foro Global se enfocarán entre otras, en:

- Fortalecer el Foro Global en Transparencia e Intercambio de Información, a través de establecer un mecanismo de revisión entre pares, monitoreando la implementación de estándar acordado.

- Desarrollar más medidas en contra de las jurisdicciones que no colaboran, y evaluar su efectividad.

II.2. CIAT[3]

En dicho ámbito, la AFIP asumió un compromiso internacional de significatividad al proponer en el seno de la Reunión del Consejo Directivo del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) llevada a cabo en Cancún, México el 30 de marzo de 2003, la creación de un nuevo grupo de trabajo destinado a tratar temas relacionados con la planificación fiscal nociva y sus consecuencias para las Administraciones Tributarias.

3 *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.*

Esto fue así a partir del convencimiento por parte de la AFIP de la importancia y trascendencia que la cooperación internacional adquiere en el control de las operaciones internacionales y sus implicancias, a fin de generar espacios de cooperación que favorezca el control del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales involucradas en la materia fiscal internacional y así generar herramientas de colaboración que permitan el resguardo del interés fiscal que de ella derivan por cada una de las Administraciones Tributarias competentes.

Dicho grupo de trabajo, denominado "Control del Planeamiento Tributario Internacional" cuyo liderazgo y promoción fue ejercido por la AFIP y el CIAT derivó en su primera etapa en la elaboración de un Manual que fue presentado a todas las Administraciones miembros en la Asamblea General del CIAT lleva a cabo en Barbados en mayo de 2007.

Actualmente dicho grupo sigue en ejercicio, pero en esta nueva fase la tarea se centra en abordar en mayor grado de detalle y profundidad determinados temas de alto impacto en materia de planificación fiscal nociva, al trabajar fuertemente sobre temas tales como el control de transacciones pactadas con sujetos radicados en paraísos fiscales, la identificación de nuevos esquemas de planificación y el abuso de convenios para evitar la doble imposición (treaty shopping), entre otros.

Dada la actualidad de la temática, además se está desarrollando en el marco de dicho grupo de trabajo una base de datos con casuística de los distintos países, donde la Argentina es responsable del diseño técnico de la misma conjuntamente con el CIAT con el objeto de que la misma sirva como receptorio de los mencionados esquemas e instrumentos de Planeamiento Tributario Internacional abusivo a fin de que pueda ser utilizada por las Administraciones Fiscales miembros del CIAT no sólo como una guía favorecedora del análisis para sus propias investigaciones, sino también como herramienta que facilite compartir experiencias y anticipar contingencias de perjuicio fiscal.

Este tipo de estrategias fiscales abusivas al involucrar más de una jurisdicción fiscal exceden los límites de competencia nacional de cada Administración Fiscal, motivo que por sí solo pone en evidencia el altísimo grado de importancia que adquiere para los Fiscos nacionales la cooperación de unos con otros para favorecer el control y castigo de estrategias fiscales nocivas instrumentadas por los contribuyentes a nivel internacional.

III. LEGISLACION ARGENTINA ANTI- PARAÍSOS FISCALES Y REGIMENES DE INFORMACIÓN

III.1. Introducción

A fin de efectuar el control del fraude, la evasión y la elusión tributarias nuestro país cuenta con disposiciones legales y reglamentarias que permiten apoyar de manera eficaz la capacidad de verificación de la administración tributaria.

En ese sentido, cabe hacer mención que a fin de de identificar los países de baja o nula tributación -paraísos fiscales- se establece en nuestra legislación un listado de países que cumplirían tales características (detalle incluido en el anexo I).

Además, se prevén normas específicas anti-paraísos fiscales y un régimen sancionatorio al respecto, con el objetivo de desalentar la realización por parte de los contribuyentes de operaciones con los denominados paraísos fiscales.

Por otra parte, el intercambio de información transfronterizo asume un papel relevante para la administración fiscal argentina, fundamentalmente por su férrea decisión de realizar un control efectivo de todos los aspectos vinculados a la operatoria internacional en resguardo del interés fiscal involucrado.

Otro de los canales utilizados por nuestro organismo recaudador para la obtención de información internacional a fines fiscales en los casos de países con los cuales no existen convenios para evitar la doble imposición, es la red del servicio diplomático argentino en el exterior.

Además, a efectos de afianzar las medidas de control la Administración Federal argentina ha establecido regímenes de información respecto de toda operación económica, cualquiera sea su naturaleza, aún a título gratuito, concertada entre residentes en el país y quiénes actúen en carácter de representantes de sujetos o entes del exterior, y respecto de toda operación que implique ingresos de fondos radicados en el exterior, por parte de sujetos residentes en el país, cuando tuvieren origen en determinadas transacciones económicas.

III.2. Paraísos fiscales

En la legislación argentina a los paraísos fiscales se los denomina "países de baja o nula imposición fiscal".

Dentro de ese concepto, de acuerdo a la ley del impuesto a las ganancias quedan comprendidos no sólo países sino también dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes tributarios especiales.

En una primera etapa nuestra legislación se refería a los países de baja o nula imposición -paraísos fiscales- , utilizando para su identificación una definición conceptual que estaba prevista en una norma resolutiva dictada por el organismo recaudador argentino en el año 1999, la que fuera con posterioridad dejada sin efecto.

Esto generaba incertidumbre en los contribuyentes quiénes para aplicar las normas relativas a estos países debían determinar cuáles eran los territorios que cumplían o no con los parámetros contenidos en la definición a que se aludía.

Por ello, en una segunda etapa para noviembre de 2000 nuestra legislación adoptó el criterio seguido por otros países, y en consecuencia procedió a listar los países considerados como de baja o nula imposición -paraísos fiscales-.

Así el decreto reglamentario del impuesto a las ganancias en el 7° artículo sin número agregado a continuación del 21, incluye actualmente una lista de **87 jurisdicciones** de baja o nula imposición -paraísos fiscales- cuyo detalle luce en el Anexo I que se acompaña.

Resulta pertinente mencionar que podrán excluirse de la lista a aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados que establezcan la vigencia de un acuerdo de intercambio efectivo de información suscripto con la República Argentina o, en su caso, que dispongan en su legislación interna modificaciones en el impuesto a la renta, con el fin de adecuarlo a los parámetros internacionales en esa materia que le hagan perder las características de baja o nula tributación.

III.3. Resumen de la normativa anti-paraísos fiscales.

En nuestra legislación se han receptado normas, cuyo fin fue desalentar la utilización, por parte de lo contribuyentes, de paraísos fiscales como parte integrante de determinados esquemas de planificación fiscal internacional nociva.

Todas ellas son reacciones normativas que se encuentran contenidas en la ley del impuesto a las ganancias, su decreto reglamentario y normas relacionadas y además en la ley de procedimiento tributario de nuestro país. Entre las normas cabe mencionar las siguientes:

1. Impuesto a las Ganancias

Aplicación de las normas y obligaciones respecto de precios de transferencia. No se consideran ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes, en operaciones con paraísos fiscales[4]. Ello implica que cualquiera sea el tipo de operación concertada, exista o no vinculación económica entre el operador local y el sujeto del paraíso fiscal, el contribuyente argentino deberá aplicar el régimen de precios de transferencia para justificar que esas transacciones han sido pactadas a valor de mercado entre partes independientes.

En caso de **pago de intereses a sujetos no residentes ubicados en la lista de paraísos fiscales**, **se aplica la presunción del 100%** (en lugar del 43%) de ganancias a los fines de determinar la retención definitiva del impuesto a beneficiarios del exterior (del 35%)[5]. Cabe tener en cuenta que esta disposición no se aplica cuando el tomador es una entidad financiera argentina.

La exigencia de pago para la deducibilidad de gastos y erogaciones respecto de paraísos fiscales. Nuestra legislación dispone en general que a fin de determinar la renta neta sometida a la imposición del impuesto a las ganancias los sujetos empresas deben imputar tanto los ingresos como los gastos por el criterio de lo devengado. Ahora bien, cuando se trate -entre otros supuestos- de pagos que generen rentas de fuente argentina para el sujeto del paraíso fiscal, la imputación deberá efectuarse por el criterio de lo percibido[6].

Ello implica que sólo podrá efectuarse la deducción del gasto cuando se hubiera pagado la renta al beneficiario del exterior y en consecuencia se hubiera efectuado la retención con carácter de pago único y definitivo sobre ese beneficio.

Lo que esta norma trata de evitar es que se imputen como gastos, saldos impagos, por ello sólo se habilita la deducción recién cuando la renta de fuente argentina para el beneficiario del país de baja o nula tributación -paraíso fiscal- ha sido sometida a imposición.

Aplicación de la regla CFC (transparencia fiscal internacional) para los accionistas de sociedades ubicadas en paraísos fiscales[7]. La misma corresponde específicamente a la atribución de las rentas a las sociedades por acciones localizadas en paraísos fiscales.

Al respecto se dispone que para el establecimiento estable son ganancias del ejercicio las devengadas en el mismo, pudiendo incluso si correspondiera, optar por imputar la ganancia en el momento de su exigibilidad.

Las normas sobre imputación de la ganancia se aplicarán correlativamente para la imputación de los gastos salvo disposición en contrario, en tanto que los gastos no imputables a una determinada fuente de ganancia deberán deducirse en el ejercicio en que se paguen.

Esta metodología alcanza a las sociedades por acciones constituidas o ubicadas en paraísos fiscales, respecto de las ganancias originadas en intereses, dividendos, regalías, alquileres u otras ganancias pasivas similares que indica la reglamentación.

4 *Artículo 15, segundo párrafo de la ley del Impuesto a las Ganancias.*
5 *Artículo 93 inciso c) de la ley del Impuesto a las Ganancias.*
6 *Artículo 18, último párrafo de la Ley del Impuesto a las Ganancias N° 20.628*
7 *Artículo 133 inciso a) y b) de la Ley del Impuesto a las Ganancias.*

Otras normativas relacionadas:

Limitación a la exención de compra venta de acciones de sociedades locales que no coticen, para sociedades extranjeras off shore[8], correspondiendo aplicar la retención definitiva a dichas sociedades como beneficiarios del exterior[9]. No se hace alusión a la lista de paraísos fiscales mencionada sino que se utiliza esta definición para este caso.

Exportaciones de bienes con cotización conocida en mercados transparentes (commodities), a través de un intermediario internacional: nuevo método "Precio Internacional a la fecha de carga".

En el año 2003 se introdujeron modificaciones en nuestra ley del gravamen, en su decreto reglamentario y en normas relacionadas, a fin de **desanimar las operaciones de exportación realizadas a través de intermediarios "fantasma o pantalla", sin sustancia económica.**

Por tal razón se introduce un nuevo método para la justificación de los precios de transferencia que alcanza únicamente a las triangulaciones de exportaciones a través de intermediarios fantasma o pantalla, a fin de corregir comportamientos disvaliosos que afectan la base imponible del impuesto a las ganancias.

Como puede apreciarse, al estar dicho método orientado a contrarrestar los efectos negativos de una práctica de planificación considerada nociva -internacionalmente-, su aplicación no afecta el normal desenvolvimiento de las operaciones comerciales normales o sanas. **No desalienta el comercio a través de intermediarios "reales".**

Tampoco altera las prácticas comerciales, ni los términos contractuales de los negocios. **En síntesis, no distorsiona el comercio internacional entre sujetos vinculados ni resta competitividad al comercio exterior argentino, ya que el comprador del exterior paga el precio real (mayor que el declarado en la República Argentina).**

Finalmente, cabe indicar que en estas situaciones la norma legal establece que se admite prueba en contrario.

2. Procedimiento Tributario

Presunción de incremento patrimonial no justificado, salvo prueba contrario del contribuyente, para los ingresos de fondos desde paraísos fiscales[10].

Tales incrementos patrimoniales no justificados a que se refiere el párrafo anterior con más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, representan ganancias netas del ejercicio en que se produzcan, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias y en su caso, base para estimar las operaciones gravadas omitidas del respectivo ejercicio comercial en los impuestos al valor agregado e internos.

Esta norma tiene una gran importancia pues si el contribuyente no demuestra los requisitos dispuestos por la misma, los ingresos provenientes de jurisdicciones de baja o nula imposición -paraísos fiscales-, no sólo serán gravados en el impuesto a las ganancias, sino también en los impuestos a los consumos, lo que implica suponer que derivan de ventas omitidas.

8 *Se entiende por tales aquellas que por su naturaleza jurídica o sus estatutos tenga por actividad principal realizar inversiones fuera de la jurisdicción del país de constitución y/o no puedan ejercer en la misma ciertas operaciones y/o inversiones expresamente determinadas en el régimen legal o estatutario que las regula. No se hace alusión a la lista negra mencionada sino que se utiliza esta definición para este caso.*

9 *Artículo 20 inciso w) segundo párrafo de la Ley del Impuesto a las Ganancias.*

10 *Artículo 18.1 de la Ley de Procedimientos Tributarios N° 11.683.*

A fin de visualizar con más claridad el efecto que estas modificaciones produjeron en nuestro país se acompañan los datos estadísticos en el Anexo II.

III.4. Régimen sancionatorio.

Recién a partir del año 2003 se incorporaron en la ley de procedimiento tributario argentina sanciones aplicables a incumplimientos derivados de las normas atinentes a operaciones internacionales.

Lo más destacable de esta reforma fue el incremento del monto de las multas por incumplimiento a los deberes formales y materiales y, en especial, por los incumplimientos relacionados con transacciones internacionales. Así, se sanciona particularmente la falta de presentación de la declaración jurada informativa en tiempo y forma, su falta de presentación a requerimiento, el no proporcionar datos a solicitud del organismo recaudador argentino y la falta de conservación de comprobantes que justifiquen los precios de transferencia. Asimismo se incrementa la graduación de la multa por omisión de impuestos que tenga su origen en transacciones internacionales. A continuación se encuentran en detalle las multas para cada tipo de incumplimiento:

Multas Automáticas

- Falta de presentación de Declaración Jurada Informativa de las Operaciones de Importación y Exportación de bienes entre partes independientes: La multa es de $ 1.500 (aproximadamente U$S 400), la que se elevara a $ 9.000 (aproximadamente U$S 2.360) si se tratare de sujetos empresas constituidas en el país pertenecientes a personas físicas o jurídicas del exterior.

- Falta de presentación de Declaración Jurada en las que se detalle las operaciones excepto las de Importación y Exportación de bienes entre partes independientes: La multa es de $ 10.000 (aproximadamente U$S 2.630) la que se elevará a $ 20.000 (aproximadamente U$S 5.260) si se tratare de sujetos empresas constituidas en el país pertenecientes a personas físicas o jurídicas del exterior.

Multas por omisión a los Deberes Formales

La modificación estableció la aplicación de Multas que pueden llegar a los $ 45.000 (aproximadamente U$S 11.800) en los siguientes casos:

- Omisión en la proporción de datos requeridos por el fisco para el control de las operaciones internacionales.

- Falta de conservación de comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en las operaciones.

Multas por Incumplimientos Reiterados

- Multas por Incumplimientos Formales Reiterados: las multas pueden ascender a $ 45.000 (aproximadamente U$S 11.800), éstas son multas acumulables a las anteriores y graduables de acuerdo a la condición del contribuyente y la gravedad de la infracción.

- Multas calculadas sobre la base de los Ingresos por Ventas: cuando se trate de contribuyentes con un ingreso anual igual o superior a $10.000.000 (aproximadamente U$S 2.625.000), ante el incumplimiento del tercer requerimiento, la multa que se aplica es de 2 a 10 veces del importe máximo previsto $ 45.000 (equivalente a U$S 11.800) y se acumulará a las restantes.

Multas por Omisión de Impuesto

Finalmente el régimen sancionatorio establece multas por omisión de ingreso del impuesto que en el caso de operaciones internacionales oscila entre 1 a 4 veces el impuesto dejado de pagar o retener.

III.5. Intercambio de Información

La República Argentina ha celebrado 17 Convenios internacionales para evitar la doble imposición respecto a los impuestos que recaen sobre la renta y el capital. A través de ellos se habilita el mecanismo de intercambio de información internacional, los cuales han resultado provechosos en la mayoría de los casos.

Este mecanismo de cooperación internacional ha permitido en estos últimos años obtener información que está siendo utilizada para la verificación de la renta mundial, los precios de transferencia, y la gravabilidad de las operaciones internacionales, a través de la modalidad de intercambio a requerimiento y espontánea.

Además, nuestra administración fiscal tiene un marcado interés en fomentar esta figura, debiendo señalarse que nuestro país ha participado en el grupo de trabajo del CIAT que elaboró el Modelo de Intercambio de Información.

En la República Argentina las fuentes legales sobre las que se sustenta el intercambio de información internacional están dadas por:

- La red de Convenios para evitar la doble imposición internacional y

- La ley de procedimiento tributario que otorgó a la Administración Federal de Ingresos Públicos argentina la facultad de levantar el secreto fiscal para el caso de firmar acuerdos de cooperación internacional.

Hasta la modificación de la ley del impuesto a las ganancias producida a fines de 1998 que, entre otros cambios, reglamentó el criterio de renta mundial e incorporó el régimen de precios de transferencia, el intercambio de información no tuvo una real trascendencia, limitándose a los intercambios de información espontáneos y automáticos brindados por los países signatarios de los Convenios y algunos casos esporádicos de intercambio a requerimiento.

A partir de ese momento el intercambio de información transfronterizo asume un papel relevante para la administración fiscal argentina, fundamentalmente por su férrea decisión de realizar un control efectivo de todos los aspectos vinculados a la operatoria internacional en resguardo del interés fiscal involucrado.

En ese contexto y a partir de las nuevas facultades legales otorgadas al Organismo recaudador argentino se han firmado con las Administraciones Fiscales de España, Brasil, Chile y Perú, Acuerdos Específicos de Intercambio de Información, los tres primeros complementarios al Convenio para evitar la doble imposición y el último en función a las facultades propias de la Administración Federal de Ingresos Públicos y el levantamiento del secreto fiscal antes referido.

Todos estos Acuerdos específicos se negociaron en base al Modelo CIAT de Intercambio de Información, que incluye los procedimientos para realizar fiscalizaciones simultáneas. Se encuentran en vía de negociación otros Acuerdos más, incluso con países con los cuales no existe convenio para evitar la doble imposición, también a partir del Modelo CIAT.

Otro de los canales utilizados por la administración fiscal argentina para la obtención de información internacional a fines fiscales en los casos de países con los cuales no existen Convenios para evitar la doble imposición, es la red del servicio diplomático argentino en el exterior.

En muchas oportunidades la colaboración obtenida ha sido valiosa destacando, por ejemplo, un caso de relevancia en el que el servicio diplomático logró validar el contenido de una página de Internet en la que se habían localizado elementos de prueba valiosos para fundamentar la pretensión fiscal en el proceso de fiscalización de un contribuyente.

III.6. Regímenes de información

Resulta oportuno mencionar que a fin de suplir la falta de intercambio de información en el marco del control de las operaciones efectuadas con sujetos ubicados en el exterior y especialmente con paraísos fiscales, nuestro Organismo recaudador ha instrumentado diversos regímenes de información. A continuación se detallan los distintos regimenes:

- **Régimen de información de representantes de sujetos del exterior y prestadores de servicios.**

  En el año 2002 el Fisco argentino estableció un régimen informativo[11] respecto de toda operación económica, cualquiera sea su naturaleza, aún a título gratuito, concertada entre residentes en el país y quienes actúen en carácter de representantes de sujetos o entes del exterior. Los informantes son el representante, como asimismo quién intervenga en dichas operaciones en calidad de prestador de servicios, tales como escribanos, bancos, mercados de valores, compañías de seguro y casas de cambio, entre otros.

- **Régimen de información de ingresos de fondos radicados en el exterior por personas residentes en el país**:

  A mediados del año 2005, la Administración fiscal argentina consideró pertinente dictar una norma resolutiva[12] a fin de instituir un régimen de información respecto de toda operación que implique ingresos de fondos radicados en el exterior por parte de sujetos residentes en el país originados en determinadas transacciones económicas cuando superen el equivalente de U$S 50.000.-, por mes calendario y por persona física o jurídica que ordene o efectúe dicho ingreso, en el conjunto de las entidades autorizadas a operar en cambios.

  Los agentes de información que incurran en el incumplimiento total o parcial al deber de suministrar la información del presente régimen, serán pasibles de las sanciones previstas en la ley de procedimiento tributario argentino con una multa de hasta $ 5.000 (equivalente a U$S 1.315), la que se elevará hasta $ 10.000 (equivalente a U$S 2.630), si se tratare de si se tratare de sujetos empresas constituidas en el país pertenecientes a personas físicas o jurídicas del exterior.

- **Acuerdo específico para el intercambio de información con el Banco Central de la República Argentina (BCRA)**. El Organismo recaudador ha firmado este Acuerdo a fin de fortalecer el mejor aprovechamiento de los recursos disponibles en el sector público.[13]

11 Resolución General (AFIP) N° 1375 (B.O.: 19/11/02)
12 Resolución General (AFIP) N° 1926 (B.O.: 17/08/05)
13 Acuerdo suscripto el 26/09/08.

A través de este Acuerdo el BCRA aporta al Fisco Nacional todo el movimiento de divisas desde y hacia el exterior identificando no sólo al contribuyente local sino a la contraparte y su país de radicación en el exterior.

A partir de esta información fue posible detectar una importante cantidad de operaciones realizadas con sujetos radicados en paraísos fiscales, lo que permitió facilitar las acciones de fiscalización y determinación de los gravámenes dejados de ingresar al Fisco.

- **Otras medidas**: Adicionalmente, cabe mencionar que con el objetivo de avanzar en la implementación de acciones tendientes a reforzar las medidas de control de las operaciones de títulos valores dentro del ámbito de la oferta pública la Comisión Nacional de Valores dispuso limitar la realización de tales transacciones, cuando éstas sean efectuadas u ordenadas por sujetos constituidos, domiciliados o que residan en países incluidos en el listado de paraísos fiscales establecido en la normativa del impuesto a la renta.[14]
-

ANEXO I

LISTADO DE PARAÍSOS FISCALES DE ACUERDO A LO DISPUESTO EN EL 7° ARTÍCULO SIN NÚMERO AGREGADO A CONTINUACIÓN DEL 21 DEL DECRETO REGLAMENTARIO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE LA REPÚBLICA ARGENTINA:

1. ANGUILA (Territorio no autónomo del Reino Unido)
2. ANTIGUA Y BARBUDA (Estado independiente)
3. ANTILLAS HOLANDESAS (Territorio de Países Bajos)
4. ARUBA (Territorio de Países Bajos)
5. ASCENCION
6. COMUNIDAD DE LAS BAHAMAS (Estado independiente)
7. BARBADOS (Estado independiente)
8. BELICE (Estado independiente)
9. BERMUDAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
10. BRUNEI DARUSSALAM (Estado independiente)
11. CAMPIONE D"ITALIA
12. COLONIA DE GIBRALTAR
13. EL COMMONWEALTH DE DOMINICA (Estado Asociado)
14. EMIRATOS ARABES UNIDOS (Estado independiente)
15. ESTADO DE BAHREIN (Estado independiente)
16. ESTADO ASOCIADO DE GRANADA (Estado independiente)
17. ESTADO LIBRE ASOCIADO DE PUERTO RICO (Estado asociado a los EEUU)
18. ESTADO DE KUWAIT (Estado independiente)
19. ESTADO DE QATAR (Estado independiente)
20. FEDERACION DE SAN CRISTOBAL (Islas Saint Kitts and Nevis: Independientes)
21. Régimen aplicable a las Sociedades Holding (Ley del 31 de julio de 1929) del Gran Ducado de Luxemburgo.

14 *Resolución General N° 554/09 – Comisión Nacional de Valores (B.O.:14/05/09).*

22. GROENLANDIA
23. GUAM (Territorio no autónomo de los EEUU)
24. HONK KONG (Territorio de China)
25. ISLAS AZORES
26. ISLAS DEL CANAL (Guernesey, Jersey, Alderney, Isla de Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou Lihou)
27. ISLAS CAIMAN (Territorio no autónomo del Reino Unido)
28. ISLA CHRISTMAS
29. ISLA DE COCOS O KEELING
30. ISLAS DE COOK (Territorio autónomo asociado a Nueva Zelanda)
31. ISLA DE MAN (Territorio del Reino Unido)
32. ISLA DE NORFOLK
33. ISLAS TURKAS E ISLAS CAICOS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
34. ISLAS PACIFICO
35. ISLAS SALOMON
36. ISLA DE SAN PEDRO Y MIGUELON
37. ISLA QESHM
38. ISLAS VIRGENES BRITANICAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
39. ISLAS VIRGENES DE ESTADOS UNIDOS DE AMERICA
40. KIRIBATI
41. LABUAN
42. MACAO
43. MADEIRA (Territorio de Portugal)
44. MONTSERRAT (Territorio no autónomo del Reino Unido)
45. Punto eliminado por Decreto N° 115/02
46. NIUE
47. PATAU
48. PITCAIRN
49. POLINESIA FRANCESA (Territorio de Ultramar de Francia)
50. PRINCIPADO DEL VALLE DE ANDORRA
51. PRINCIPADO DE LIECHTENSTEIN (Estado independiente)
52. PRINCIPADO DE MONACO
53. REGIMEN APLICABLE A LAS SOCIEDADES ANONIMAS FINANCIERAS (regidas por la ley 11.073 del 24 de junio de 1948 de la República Oriental del Uruguay)
54. REINO DE TONGA (Estado independiente)
55. REINO HACHEMITA DE JORDANIA
56. REINO DE SWAZILANDIA (Estado independiente)
57. REPUBLICA DE ALBANIA
58. REPUBLICA DE ANGOLA

59. REPUBLICA DE CABO VERDE (Estado independiente)
60. REPUBLICA DE CHIPRE (Estado independiente)
61. REPUBLICA DE DJIBUTI (Estado independiente)
62. REPUBLICA COOPERATIVA DE GUYANA (Estado independiente)
63. REPUBLICA DE PANAMA (Estado independiente)
64. REPUBLICA DE TRINIDAD Y TOBAGO
65. REPUBLICA DE LIBERIA (Estado independiente)
66. REPUBLICA DE SEYCHELLES (Estado independiente)
67. REPUBLICA DE MAURICIO
68. REPUBLICA TUNECINA
69. REPUBLICA DE MALDIVAS (Estado independiente)
70. REPUBLICA DE LAS ISLAS MARSHALL (Estado independiente)
71. REPUBLICA DE NAURU (Estado independiente)
72. REPUBLICA DEMOCRATICA SOCIALISTA DE SRI LANKA (Estado independiente)
73. REPUBLICA DE VANUATU
74. REPUBLICA DEL YEMEN
75. REPUBLICA DE MALTA (Estado independiente)
76. SANTA ELENA
77. SANTA LUCIA
78. SAN VICENTE Y LAS GRANADINAS (Estado independiente)
79. SAMOA AMERICANA (Territorio no autónomo de los EEUU)
80. SAMOA OCCIDENTAL
81. SERENISIMA REPUBLICA DE SAN MARINO (Estado independiente)
82. SULTANATO DE OMAN
83. ARCHIPIELAGO DE SVBALBARD
84. TUVALU
85. TRISTAN DA CUNHA
86. TRIESTE (Italia)
87. TOKELAU
88. ZONA LIBRE DE OSTRAVA (ciudad de la antigua Checoslovaquia)

ANEXO II

RELEVAMIENTO DE TRANSACCIONES INTERNACIONALES PROVENIENTES DE LAS DECLARACIONES JURADAS DE OPERACIONES INTERNACIONALES

Año	Exportaciones Totales Informadas en las Declaraciones Juradas de Operaciones Internacionales U$S	Exportaciones a Países de baja o nula tributación (PBNT) Informadas en las Declaraciones Juradas de Operaciones Internacionales U$S	Relación Exportaciones a PBNT Informadas / Exportaciones Totales Informadas PORCENTAJE
2003	17.154.602.554,52	2.719.090.078,98	15,85%
2004	19.343.438.707,88	1.372.827.326,36	7,10%
2005	20.892.232.943,80	1.332.530.117,71	6,38%
2006	23.153.745.388,01	1.586.694.902,25	6,85%
2007	27.520.415.603,01	1.810.718.176,81	6,58%
	108.064.435.197,22	**8.821.860.602,11**	8,16%

EXPORTACIONES TOTALES DEL PAIS (INFORMADAS POR LA DIRECCION GENERAL DE ADUANAS) EN RELACION A LAS EXPORTACIONES A PAISES DE BAJA O NULA TRIBUTACION –PBNT- (INFORMADAS EN LAS DECLARACIONES JURADAS DE OPERACIONES INTERNACIONALES)

Año	Exportaciones Totales del País Informadas por DGA U$S	Exportaciones a PBNT Informadas en las Declaraciones Juradas de Operaciones Internacionales U$S	Relación Exportaciones a PBNT Informadas en las Declaraciones Juradas de Operaciones Internacionales / Exportaciones Totales del País PORCENTAJE
2003	28.913.956.603,23	2.719.090.078,98	9,40%
2004	34.236.044.325,20	1.372.827.326,36	4,01%
2005	39.474.385.014,91	1.332.530.117,71	3,38%
2006	46.188.536.195,25	1.586.694.902,25	3,44%
2007	55.256.993.127,88	1.810.718.176,81	3,28%
	204.069.915.266,47	**8.821.860.602,11**	4,32%