

XV Encuentro Internacional de Administradores Tributarios en Argentina

Título: “¿Hacia un nuevo modelo de lucha contra la evasión y el fraude fiscal?. Las experiencias de España, Chile y Argentina.

Autores: Contador Edgardo Fernández Aguilar (A.F.I.P.-D.G.I., Mendoza)
Dra. Isabel Esther Roccaro (Universidad Nacional de Cuyo)

1. INTRODUCCIÓN.

En los últimos años las Administraciones Tributarias de los países más avanzados están adoptando estrategias de reforzamiento de la prevención del fraude, dirigidos hacia determinados sectores económicos y principales líneas de actuación, pretendiendo con ello, mejorar la eficacia en la prevención del fraude y evasión fiscal. Si durante los años 90 y hasta principios de esta década, el énfasis ha sido el servicio al contribuyente, actualmente se aprecia un desplazamiento hacia los aspectos relacionados con el control tributario.

El fraude no es, sin embargo, un fenómeno estático. La economía está en permanente evolución y, en consecuencia, parece necesario revisar el modelo de control con el que cuentan las Administraciones Tributarias, y sus prioridades en un entorno económico y social que se ha modificado sustancialmente en los últimos años. Asimismo, la reacción de los ciudadanos no responde exclusivamente a un cálculo económico racional de beneficios, costos y riesgos individuales, sino que se encuentra inmersa en un conjunto de actitudes, valores y creencias.

En el presente trabajo, por tanto, se analizan las estrategias adoptadas por las Administraciones Tributarias de España, Chile y Argentina, dado que el cambio de algunos paradigmas que han regido en los últimos años no pueden ser encarados sin una revisión integral de todos los aspectos, tanto del contexto como internos, pretendiendo con ello que estas actuaciones sean operativas para orientar las decisiones y actuaciones, e ir avanzando en la formación de la conciencia fiscal de los ciudadanos.

No obstante y antes de abordar el desarrollo del objetivo de este trabajo, en la sección 2 se realiza una breve descripción de los sistemas tributarios tanto de España, como de Chile y Argentina, y en la sección 3 se analizan sus estructuras tributarias, poniendo énfasis en aquellos aspectos que consideramos relevantes para una comprensión más acabada de los distintos contextos en que se han adoptado las diferentes estrategias de lucha contra la evasión. En la sección 4, se realiza una breve descripción y análisis de las estrategias adoptadas en la lucha contra la evasión y el fraude por los tres países. Finalmente, se establece la filosofía subyacente en los respectivos planes de lucha contra la evasión.

2. LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS DE ESPAÑA, CHILE Y ARGENTINA.

2.1. Principales Aspectos del Sistema Tributario Español¹.

En España una concepción descentralizada del Estado, con un poder financiero parcialmente descentralizado, ha dado lugar a la existencia de tributos cuya titularidad corresponde a los diferentes entes territoriales a los que la Constitución reconoce autonomía. Tenemos así, tributos Estatales, tributos Autonómicos y tributos Locales.

Según la Constitución el poder originario para establecer tributos reside en el Estado. Las Comunidades Autónomas y los entes Locales podrán establecer tributos conforme a la Constitución y a lo dispuesto a través de leyes estatales. En cuanto a las primeras su poder tributario se establece en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, y en cuanto a los entes Locales se establece en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

El Estado y las Comunidades Autónomas tienen capacidad para establecer tributos, por cuanto tienen capacidad legislativa, no así los entes Locales que necesitan para ello la tutela del Estado y de las Comunidades Autónomas, teniendo solamente capacidad reglamentaria (Ordenanzas Municipales), si bien con un concepto del principio de reserva de ley más relativo y acorde con el principio de autonomía que nuestra Constitución les reconoce. Las Comunidades Autónomas (CC.AA.) disfrutaban de una cierta autonomía financiera que se concreta en determinadas competencias en materia de imposición sobre la renta personal y de los impuestos que gravan la propiedad y su transmisión (patrimonio, sucesiones y donaciones, transmisiones patrimoniales y juego). Además, por razones históricas dos de esas regiones –el País Vasco y Navarra– mantienen un régimen diferente al de las demás.

Por su parte, los Municipios poseen impuestos: a) De implantación obligatoria, como el Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Inmuebles e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica; y b) De Implantación voluntaria: Impuesto sobre Obras, Instalaciones y Construcciones; Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza Urbana.

Además, es importante destacar que la integración de España en la Unión Europea, y en concreto la vigencia en la misma de la Unión Aduanera, supone que los **Derechos Aduaneros** son titularidad de las Comunidades Europeas. Por lo que España, como los demás Estados miembros de la Unión, solo tiene competencias de gestión sobre esos impuestos. Por su parte, los ingresos tributarios de la **Seguridad Social** tienen su propia regulación –Texto refundido de la Ley de la Seguridad Social– totalmente separada de la normativa tributaria. El Código Tributario Español excluye de su ámbito de aplicación a las cuotas o cotizaciones a la Seguridad Social.

¹ Este epígrafe se ha desarrollado en base a las aportaciones de Raúl Junquera (2000): “Aspectos Básicos del Sistema Fiscal Español”; Documento de trabajo N°19 (CIAT) y el Documento “Descripción General de los Impuestos aplicados en España”, Bases de Datos de Tributación del CIAT, al 1 de agosto de 2004.

Los principales impuestos españoles según la clasificación tradicional que los divide en directos e indirectos, son:

1. Impuestos Directos:

- a. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)
- b. Impuesto sobre Sociedades (IS)
- c. Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)
- d. Sistema de retenciones e ingresos a cuenta.
- e. Impuestos sobre el Patrimonio
- f. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

2. Impuestos Indirectos:

- a. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)
- b. Impuestos Especiales (II EE)
- c. Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- d. Impuestos sobre Primas de Seguros.

Entre los aspectos fundamentales de estos impuestos, podemos destacar los siguientes:

2.1.1. Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas².

Este impuesto ha sido objeto de una reforma que comenzó a aplicarse en el ejercicio fiscal de 1.999. El propósito fundamental de la reforma puede resumirse en los siguientes puntos:

- Reducción de la presión fiscal mediante la disminución de los tipos marginales de la tarifa del impuesto: el tipo máximo pasa del 56% al 48%, y el mínimo del 20% al 18%.
- Tratamiento más neutral de las distintas rentas sometidas al impuesto y de las distintas fórmulas de ahorro.
- Establecimiento de un mínimo vital exento en sustitución de buen número de deducciones.

² Fuentes normativas: (i) Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (ii) Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (iii) Orden HAC/3313/2003 DE 28 de noviembre, por la que se desarrollan para 2004 el régimen de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA. Además, este impuesto está **parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas**: Régimen de cesión: *Competencias normativas*: pueden dictar normas que afecten a la parte autonómica del impuesto (un tercio del impuesto, el 33%), relativas exclusivamente a la tarifa y a ciertas deducciones en cuota, además podrán fijar reglas especiales en cuanto a tributación familiar, determinación de la situación familiar y periodos impositivos inferiores al año. No tienen delegadas competencias funcionales de gestión.

- Reducción del número de declaraciones gestionadas mediante la elevación del límite para la obligación de declarar y el establecimiento de un nuevo sistema de retenciones más ajustado al monto final del impuesto.

El impuesto grava las rentas obtenidas por personas residentes en territorio español. Las personas no residentes deben tributar, desde el 1º de enero de 1999, por otro impuesto diferente: el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Los criterios para conocer si una persona es o no residente son los internacionalmente admitidos de permanencia y centro de interés por obtención de rentas. Asimismo, los residentes de las Comunidades Autónomas, excepto los residentes en el País vasco y Navarra³, están sometidos a este impuesto conforme a las normas estatales.

Su objeto lo constituye la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por Ley, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador (renta mundial). El concepto de renta incluye:

- Los rendimientos del trabajo (trabajo dependiente).
- Los rendimientos del capital (mobiliario e inmobiliario).
- Los rendimientos de las actividades económicas (empresariales, profesionales, agrícolas, ganaderas, forestales etc.).
- Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- Las atribuciones e imputaciones de renta que se establezcan en la Ley.

Por su peculiaridad merece la pena destacar las distintas formas de determinación de los rendimientos de las actividades económicas. Existen en este impuesto dos modalidades directas: la normal y la simplificada⁴. Además, junto a estas dos modalidades directas existe una tercera fórmula indirecta de estimación objetiva basada en índices, como el personal contratado o la superficie empleada en el negocio, que se reserva para determinadas actividades empresariales con reducido volumen de ventas. Esta última modalidad está coordinada con el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En cuanto a las alícuotas aplicables para el ejercicio fiscal del año 2003, la tarifa resultante de agregar la escala estatal y la autonómica está formada por cinco (5) tramos. El tipo mínimo de la escala es el 15% y el máximo el 45%.

2.1.2. Impuesto sobre Sociedades⁵.

Los rasgos fundamentales de este impuesto fueron diseñados por la reforma que entró en vigor en 1996. Entre los aspectos fundamentales de esta reforma pueden destacarse los siguientes:

³ Los cuales tributan conforme a las normas fiscales de dicha Comunidades Autónomas.

⁴ La primera identifica el rendimiento con el resultado contable ajustado conforme a las normas fiscales, mientras la segunda utiliza un método simplificado para calcular dicho rendimiento y supone una menor exigencia de registros contables.

⁵ Fuentes normativas: (i) Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; (ii) Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

- La identificación de la base imponible del impuesto con el resultado contable y el tratamiento fiscal similar de las distintas fuentes de renta que lo componen.
- La aplicación de métodos de valoración de inventarios que reflejen mejor los efectos de la inflación.
- La mejora del tratamiento de la doble imposición de rentas procedentes de acciones en compañías participadas, tanto residentes como no residentes en territorio español.
- El establecimiento de un régimen especial para pequeñas y medianas empresas.
- La ampliación del período de compensación de pérdidas.

Este impuesto grava la renta generada por las sociedades y por algunas entidades jurídicas como las Instituciones de Inversión Colectiva en sus distintas modalidades (fondos de inversión y de pensiones), siempre que sean residentes en territorio español. Las no residentes están sujetas al impuesto de no residentes que grava también a las personas físicas. El concepto de residencia se determina en atención a los criterios de constitución conforme a las normas españolas, domicilio social y sede de dirección efectiva en dicho territorio⁶.

La normativa del impuesto contempla una serie de regímenes especiales entre los que cabe destacar los correspondientes a: (i) Instituciones de inversión colectiva. (ii) Grupos de Sociedades. (iii) Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. (iv) Transparencia fiscal. (v) Empresas de reducida dimensión. (vi) Arrendamientos financieros. (vii) Entidades de tenencia de valores extranjeros.

La alícuota general del gravamen aplicable a la renta obtenida por la sociedad es del 35%. Sin embargo, existen otras alícuotas especiales para las empresas de reducida dimensión⁷.

2.1.3. Impuesto sobre la Renta de No Residentes⁸.

Este impuesto, cuya norma ha entrado en vigor el día 1 de enero de 1.999, recae sobre la renta obtenida en territorio español tanto por personas como por sociedades no

⁶ No obstante, al igual que en el impuesto sobre la renta de personas físicas, existen peculiaridades aplicables a las entidades residentes en determinados territorios que gozan de normas especiales de tributación, como es el caso del País Vasco y Navarra. En el resto de las Comunidades Autónomas, compartirán su tributación con el Estado en proporción a las operaciones realizadas en cada uno de los territorios.

⁷ El 25% para entidades parcialmente exentas, cooperativas de crédito y rurales, y las sociedades de garantía recíproca y de refinanciamiento. El 20% para cooperativas fiscalmente protegidas, y otros casos especiales en que se aplican el 10%, el 1%, entre otros.

⁸ Fuentes normativas: a) Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes; b) Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.; c) Los Convenios para evitar la Doble Imposición firmados por España y las normas derivadas de la integración de España en las Comunidades Europeas.

residentes en él, ni en países que tengan suscrito convenio de doble imposición con el Reino de España⁹.

El concepto de contribuyente no residente viene determinado por las normas del Impuesto a las Rentas de Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre Sociedades (IS), entendiéndose por tal a la persona o sociedad que no puede calificarse como residente en aplicación de las reglas allí expuestas. No obstante, las rentas obtenidas en el País Vasco o en Navarra son competencia de las autoridades fiscales de dichos territorios.

La normativa del impuesto distingue dos modalidades de rentas sometidas a tributación:

- La obtenida en el desarrollo de actividades empresariales mediante establecimiento permanente situado en territorio español, y
- El resto de las rentas cualquiera que sea su naturaleza: actividades sin establecimiento permanente, del trabajo, del capital, etc.

En atención a dicha distinción, las primeras tributan conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades y a la tasa general del 35%; y el resto de rentas tributan por su importe íntegro, sin considerar gastos, conforme a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a la alícuota general del 25%. Tipos específicos: Ganancias patrimoniales (35%); Dividendos, Intereses; transmisión de valores, etc. (15 %); Pensiones y prestaciones similares: 8, 30 y 40 % (tabla progresiva); Otros rendimientos del trabajo: 2, 8, 25 % (según su origen), etc.

2.1.4. Sistema de retenciones e ingresos a cuenta.

Tanto por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como por el Impuesto sobre Sociedades, determinadas rentas gravadas se encuentran sujetas al sistema de retenciones e ingresos a cuenta, no importando a tal efecto que su perceptor sea una persona física o una sociedad.

Están sometidas a retención, entre otros, los siguientes conceptos: rendimientos del trabajo, del capital mobiliario (intereses y dividendos), del capital inmobiliario, de actividades profesionales, de actividades agrícolas y ganaderas; ganancias patrimoniales en la venta de acciones y participaciones en instituciones de inversión colectiva. No se encuentran sometidos a retención los rendimientos de actividades empresariales.

2.1.5. Impuesto sobre el Patrimonio.

Este impuesto recae sobre el valor del conjunto de bienes y derechos de las personas físicas, una vez deducidas las deudas que pudieran reducir dicho valor.

El Impuesto sobre el Patrimonio se exige tanto a las personas residentes como a las no residentes en territorio español conforme al concepto de residencia establecido por la

⁹ En tal caso la norma aplicable será el Convenio.

ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El impuesto ofrece un tratamiento distinto a las personas físicas residentes y a las no residentes

Existe un régimen destinado a favorecer la actividad de las *pequeñas y medianas empresas* que consiste en la exención de los bienes y derechos destinados a la actividad empresarial y de las participaciones en dichas empresas, siempre que se cumplan determinados requisitos.

La tarifa esta compuesta por ocho tramos, que se inicia con una alícuota mínima del 0,2 % y termina con una del 2,5 %.

2.1.6. Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁰.

Es un impuesto armonizado en la Comunidad Europea que recae sobre el consumidor final y afecta a todos los bienes y servicios producidos o utilizados en España en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales. Para lograr su objetivo último, la tributación del valor final de cada una de las operaciones sujetas al impuesto, la normativa del I.V.A. establece un sistema de deducciones que consigue la tributación del valor añadido en cada fase del proceso de producción de bienes y servicios.

Dada la diversidad de operaciones económicas que constituyen el objeto del impuesto, su normativa contempla varios regímenes especiales. Entre los que cabe señalar: a) El simplificado para pequeños y medianos empresarios, que se aplica junto al régimen de estimación objetiva del IRPF; b) Agricultura; c) Bienes usados; d) Agencias de viajes; e) Recargo de equivalencia; f) El del oro de inversión.

El impuesto se aplica en el territorio peninsular español y en las Islas Baleares –no así, en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla– sobre las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realizan los empresarios y profesionales en el desarrollo de su actividad, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones. A este respecto, son muy importantes las normas de localización de entregas de bienes y prestaciones de servicios, ya que permiten conocer cuándo una operación resulta gravada por el impuesto español al entenderse realizada en su ámbito de aplicación.

¹⁰ Fuentes normativas: a) Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; b) Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido; c) Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación; c) Orden HAC/3313/2003 de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para 2004 el régimen de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA. d) Es un impuesto **parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas**: Régimen de la cesión: Se cede el 35 % de su recaudación. Este porcentaje se aplica en relación a los consumos estimados en cada Comunidad Autónoma. No tienen competencias normativas ni competencias funcionales de gestión. e) Derecho Comunitario, referido fundamentalmente a las Directivas Comunitarias, especialmente a la Sexta Directiva 77/388 de 17 de mayo de 1977, dado que si bien no son normas directamente aplicables, si obligan a los Estados miembros a adaptar su legislación, mediante normas internas, a lo dispuesto en aquellas. Son esencialmente normas armonizadoras.

La mayoría de las operaciones están gravadas a la alícuota general del 16%. Para aquellas otras enumeradas con carácter limitado por la normativa, resulta aplicable, ya sea la alícuota reducida del 7%, o la super-reducida del 4%.

2.1.7. Impuestos especiales¹¹.

Estos impuestos gravan una única fase la fabricación o importación de determinados bienes, así como la matriculación de medios de transporte. Los impuestos aplicables en España –que están armonizados con la excepción del Impuesto sobre la Electricidad y el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte– comprende a los siguientes:

- I. Impuestos de fabricación:
 - a. Impuestos sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas:
 - i. Impuesto sobre la Cerveza.
 - ii. Impuesto sobre el Vino y las Bebidas Fermentadas.
 - iii. Impuesto sobre Productos Intermedios.
 - iv. Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.
- II. Impuesto sobre Hidrocarburos.
- III. Impuesto sobre las Labores del Tabaco.
- IV. Impuesto sobre la Electricidad.
- V. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

2.1.8. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Este impuesto grava varias operaciones diferentes. En primer lugar, las transmisiones de bienes entre particulares ajenas al tráfico empresarial; en segundo lugar, determinadas operaciones financieras y de constitución realizadas por las sociedades; y, finalmente, los documentos notariales y mercantiles.

El impuesto grava las transmisiones de bienes situados en España, las operaciones realizadas por entidades residentes en dicho territorio, y los documentos en él formalizados; considerando que tanto el rendimiento del impuesto como la capacidad normativa para fijar los tipos de gravamen, se encuentra cedida a las Comunidades Autónomas.

Las alícuotas del gravamen aplicables a los citados valores para conocer la cuantía del impuesto son los siguientes: a) Para transmisiones de inmuebles, que pueden ser modificados por las CC.AA, el 6%; b) Para bienes muebles el 4%; c) Para operaciones

¹¹ Fuentes normativas: a) Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales; b) Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales; c) Es un tributo cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas. Régimen de cesión. Se cede el 40 % de la recaudación, salvo para el Impuesto sobre la Electricidad que la cesión es del 100 %. Estos porcentajes se aplican, en muchos casos, sobre estimaciones de consumos producidos en cada Comunidad Autónoma. No se le han reconocido competencias normativas y funcionales respecto estos impuestos, excepto en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, del que podrán regular sus alícuotas, dentro de los márgenes que establece la ley de cesión, y del que se les han delegado todas las competencias funcionales de gestión: gestión, liquidación, recaudación e inspección; d) Derecho Comunitario.

societarias el 1%; d) Para documentos sujetos a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados el 0,50%.

2.1.9. Impuesto sobre Primas de Seguros.

Este impuesto, creado en 1997, grava las operaciones de seguro y de capitalización realizadas en territorio español por entidades aseguradoras que operen en España. Dichas operaciones son entre otras aquellas que cubren los siguientes riesgos: a) accidentes, vehículos, mercancías y otros bienes; b) responsabilidad civil en vehículos; c) de crédito; d) de pérdidas pecuniarias; d) defensa jurídica; e) los de asistencia; y, finalmente, los de deceso. Las compañías aseguradoras son los sujetos pasivos de este impuesto cuya cuantía viene determinada por la aplicación del tipo de gravamen del 6% al importe de la prima o cuota del seguro.

2.2. El Sistema Tributario Chileno¹².

El actual sistema tributario chileno, tal como señala Jorratt (2000; pp. 2), es el resultado de una serie de reformas profundas de la estructura y la administración tributaria de los impuestos directos e indirectos, ocurridas en los último veinte años. Estas reformas se orientaron a corregir las ineficiencias que contenía el anterior sistema, el cual distorsionaba las decisiones de los agentes económicos y no permitía generar los recursos suficientes para el financiamiento del Estado. El resultado de estas reformas es un sistema tributario que, al menos en términos de comparación internacional, satisface en buena medida los objetivos económicos y administrativos deseables de un sistema tributario.

El sistema tributario está compuesto, principalmente, por impuestos a los consumos y a la renta, con una preponderancia en la estructura tributaria de los primeros respecto de estos últimos. A continuación realizaremos una descripción de los principales impuestos.

1. Impuesto a la Renta.
2. Impuesto al Valor Agregado.
3. Impuestos al Consumo selectivo y específico.
4. Tributación de las sucesiones, donaciones y transferencias.

2.2.1. Impuesto a la Renta.

¹² Este epígrafe se ha desarrollado en base a las aportaciones de Michael Jorratt (2000): “Diagnóstico del Sistema Tributario Chileno”; Documento de Trabajo (Departamento de Estudios del Servicio de Impuestos Internos de Chile) y el Documento “Descripción General de los Impuestos aplicados en Chile”, Bases de Datos de Tributación del CIAT, al 1 de agosto de 2004.

Conceptualmente, la ley del Impuesto a la Renta¹³ clasifica las rentas en aquellas provenientes del capital y las provenientes del trabajo. En general, las provenientes del capital están afectadas al impuesto de Primera Categoría, mientras que las rentas del trabajo personal están afectadas al impuesto progresivo de Segunda categoría. Además, sobre las personas naturales recae el Impuesto Global Complementario, que grava todas las rentas obtenidas por la persona en un año determinado –honorarios, retiros de empresas, dividendos, ganancias de capital, etc.– con una escala progresiva de tasa, excepto las del trabajo dependiente, que pagan el Impuesto de Segunda categoría en carácter de único.

Los residentes o domiciliados en Chile pagarán impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él. Para los no residentes rige el principio de ubicación territorial de la fuente.

2.2.1.1. Impuesto Personal a la Renta.

Grava los sueldos, salarios, dietas, pensiones, honorarios y cualquiera remuneración por servicios personales. Además, tal como se ha señalado, estas rentas se gravan con el Impuesto Global Complementario, que es progresivo y que determinan y pagan una vez al año las personas naturales con domicilio o residencia en Chile sobre sus rentas imponibles determinadas conforme la Primera o Segunda Categoría. Las tasas de este impuesto van desde 0% a 4% y sus tramos son expresados en términos anuales (Unidades Tributarias Anuales – UTA). Las rentas que no excedan de 13,5 UTA están exentas de este gravamen.

2.2.1.2. Impuesto a la Renta de Personas Jurídicas.

Constituye la Primera Categoría¹⁴. Establece un impuesto sobre las rentas de capital y de las empresas comerciales, industriales, mineras y otras. Para la primera categoría, la alícuota es del 17% a partir del 1º de enero de 2004. Durante los años calendarios 2002 y 2003 la tasa fue de 16% y 16,%, respectivamente; anteriormente, era del 15%.

¹³ Se encuentra regulado por el decreto Ley N° 824 (31/12/74), modificado por las leyes Nos. 19.270 (6/12/93); 19.347 (17/11/94); 19.388 (30/05/95); 19.398 (4/08/95); 19.484 (18/11/96); 19.506 (18/07/97); 19.578 (28/07/98); 19.601 (18/01/99); 19.705 (20/12/2000); D.S. 44-ex de Hacienda (16/02/2001); leyes Nos. 19.721 (5/05/2001); 19.738 (15/06/2001); 19.753 (28/09/2001); 19.768 (7/11/2001); 19.801 (10/04/2002); 19.840 (13/11/2002); 19.879 (11/06/2003); D.S. N° 628-ex de Hacienda (3/12/2003) y D.S. N° 51-ex de Hacienda (9/02/2004).

¹⁴ En la primera categoría, se grava la renta de los bienes raíces; las rentas de capitales mobiliarios consistentes en intereses, pensiones o otros productos derivados del dominio, posesión o tenencia a último precario de cualquier clase de capitales mobiliarios; las rentas de la industria, del comercio, de minería y de la explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas, compañías aéreas, de seguros, de los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos mutuos, sociedades de inversión o capitalización, de empresas financieras y otras de actividad análoga, constructoras, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones; las rentas obtenidas por corredores, comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero, y agentes de seguro que no sean personas naturales; colegios, academias e institutos de enseñanza particular y otros establecimientos particulares de este género; clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares y empresas de diversión y esparcimiento (Artículo 20, Decreto Ley N° 824 de 31/12/74).

2.2.1.3. Régimen Simplificado.

Existe un régimen que se aplica a los pequeños mineros artesanales, los pequeños comerciantes que desarrollan actividades en el vía pública, los vendedores de periódicos y folletos, los propietarios de un taller artesanal u obrero, y los pescadores artesanales, en el cual estos pagarán un impuesto único sobre sus ingresos, tomando en cuenta las tasas establecidas para cada caso en particular.

2.2.1.4. Tributación para No Residentes. Impuesto Adicional.

El Impuesto Adicional es un impuesto que se aplica a las rentas de fuente chilena obtenidas por personas naturales extranjeras que no tienen domicilio ni residencia en Chile y a las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, en general, cuando el dinero se pone a disposición desde Chile a la persona residente en el extranjero. Según el tipo de renta de que se trate, puede ser un impuesto de retención o de declaración anual.

La tasa general es del 35%. Existen tasa distintas: 4% para remesas de intereses generados por créditos otorgados por las instituciones financieras u otras que se señalan en el apartado 1 del artículo 59 de la ley de la renta; 20% para pagos de asesorías técnicas o servicios personales; 1,75% para pagos por arrendamiento de bienes de capital con o sin opción de compra importados; 22% para pagos por seguros contratados por empresas no establecidas en Chile, para asegurar equipos y otros bienes en Chile o la vida o asistencia médica de personas residentes o domiciliadas en Chile, 2% para reaseguro; 30% pago de royalty, si el pago dice relación con un film usado en televisión 20% y 15% si se refiere a pagos por el uso de derechos de edición o de autor o de libros.

La renta obtenida por un establecimiento permanente o sucursal en Chile, producto de su actividad en el país, cuando se realiza una remesa al extranjero, está sujeta a una tasa del 35%. El establecimiento o sucursal tiene derecho a utilizar como crédito contra este impuesto adicional el impuesto de primera categoría que afectó a dichas rentas.

2.2.2. Impuesto al Valor Agregado¹⁵.

El impuesto se denomina “Impuesto a las Ventas y Servicios”, el cual grava las ventas de bienes corporales (léase *tangibles*) muebles e inmuebles ubicados en el territorio nacional y los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero.

¹⁵ Se encuentra regulado por el decreto Ley N° 825 (Título II), modificado por las leyes N° 19.270 (6/12/93); 19.398 (4/08/95); 19.240 (23/10/95); 19.460 (17/07/96); 19.506 (18/07/97); 19.534 (18/11/97); 19.578 (28/07/98); 19.606 (14/04/99); 19.633 (31/08/99); 19.642 (25/10/99); 19.738 (15/06/2001); 19.747 (28/07/2001); D.F.L. N° (11/09/2001) y leyes Nos. 19.806 (31/05/2002); 19.840 (23/11/2002); 19.888 (13/08/2003) y 19.924 (9/01/2004).

Son contribuyentes las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier operación gravada con los impuestos establecidos en ella.

La base imponible en las ventas o servicios estará constituida por el valor de las operaciones respectivas con adición de los intereses, gastos de financiamiento, los reajustes de valores, el valor de los envases, el monto de los impuestos, salvo el impuesto a las ventas. En las importaciones, la base gravable será el valor aduanero de los bienes que se internen o, en su defecto, el valor CIF de los mismos bienes.

La alícuota general del impuesto es del 18%. La ley n° 19.888 del 13 de agosto de 2003, elevó la tasa del IVA al 19% a partir del 1° de octubre de 2003, pero a partir del 1° de enero del 2007 la tasa del impuesto a las ventas y servicios regresará nuevamente al 18%.

2.2.3. Impuestos selectivos, consumos, específicos.

Entre ellos se encuentran el Impuesto Adicional a las bebidas Alcohólicas, Analcohólicas y Productos Similares; el Impuesto a los Tabacos Manufacturados y el Impuesto a los Combustibles.

2.2.3.1. Impuesto Adicional a las bebidas Alcohólicas, Analcohólicas y Productos Similares¹⁶.

Grava las ventas e importaciones de licores, vinos, cervezas, bebidas analcohólicas, aguas minerales, entre otros. Este impuesto utiliza la misma base que el impuesto al valor agregado.

Son sujetos del impuesto los importadores por las importaciones habituales o no y por sus ventas; los productores, elaboradores y envasadores; las empresas distribuidoras, y cualquier otro vendedor por las operaciones que efectúe con otro vendedor.

La alícuota de licores, piscos, whisky, aguardientes y destilados es del 27%; vinos destinados al consumo, cervezas y otras bebidas alcohólicas: 15%; bebidas analcohólicas: 13% y aguas minerales 13%.

2.2.3.2. Impuesto a los Tabacos Manufacturados¹⁷.

Este impuesto grava la venta o importación de cigarros, cigarrillos y tabacos. Son sujetos del mismo, los importadores o fabricantes de cigarros, cigarrillos y tabacos. La base gravable es el precio de venta al consumidor, incluido impuestos, de cada paquete, caja o envoltorio. Los cigarros puros están sujetos a una alícuota del 51%; los cigarros: 50,4% y el tabaco elaborado al 47,9%.

2.2.3.3. Impuesto a los Combustibles¹⁸.

¹⁶ Decreto Ley 825/74 actualizado por Decreto Ley 1.606/76.

¹⁷ Decreto Ley N° 828 del 27 de diciembre de 1974.

¹⁸ Ley N° 18.502 del 1° de abril de 1986.

Grava la utilización de gas natural comprimido o gas licuado como combustible de vehículos motorizados que transiten en territorio nacional. También grava la primera venta o importación de gasolina automotriz y el petróleo diesel.

Son sujetos pasivos del impuesto específico al combustible los propietarios de vehículos que estén utilizando gas natural comprimido o gas licuado, y el productor o importador de gasolina automotriz y/o petróleo diesel.

2.2.4. Tributación de las sucesiones, donaciones y transferencias¹⁹.

Este impuesto grava las herencias testadas o intestadas, las asignaciones testamentarias y las donaciones, tomando como base para determinar el impuesto, en el caso de herencias y asignaciones los bienes inventariados, inclusive los situados en el extranjero, cuando éstos últimos se hubieren adquirido con recursos provenientes del país.

2.3. Principales Aspectos del Sistema Tributario Argentino.

Según lo establece la Constitución Nacional, la Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa, republicana y federal, existiendo tres niveles de gobierno: nacional, provincial y municipal. La atribución de competencias entre ellos, surge de una regla de distribución genérica contenida en la Constitución nacional, por la cual, las Provincias conservan todo el poder no delegado a la Nación.

La Constitución Nacional establece las bases en cuanto al poder tributario de los distintos niveles de gobierno y en conjunción con las Constituciones Provinciales y el régimen federal de coparticipación de impuestos nacionales, integra el plexo normativo que deriva en un sistema en el que predomina la separación de fuentes de imposición. Las normas constitucionales federales en materia tributaria establecen (Gómez Sabaini *et al.* (2002: pp. 40):

- Exclusividad federal en materia de tributos sobre el comercio exterior.
- Concurrencia con las provincias en la aplicación de imposición indirecta (I.V.A., Impuestos Internos, etc.).
- Potestad de las provincias en cuanto a impuestos directos.
- Facultad de la Nación de aplicar impuestos directos (Impuesto a las Ganancias, Impuesto sobre los Bienes Personales, etc.) por tiempo determinado, cuando la defensa, seguridad común y bien general lo exijan (situaciones de emergencia).
- Los impuestos federales, directos e indirectos, son coparticipables a las provincias, salvo que su recaudación esté afectada específicamente.
- Las normas de la coparticipación, instrumento previsto en la Constitución desde la reforma de 1994, deberán responder a criterios objetivos de distribución sobre bases redistributivas.
- Se incorporó en 1994 la autonomía municipal, debiendo las provincias fijar sus alcances en materia económica-financiera.

¹⁹ Ley N° 16.271 del 30 de mayo de 2000.

- Los municipios no poseen potestades impositivas originarias.
- Las provincias poseen poderes tributarios originarios, no pudiendo ejercer el poder delegado a la nación.

Se excluyen del régimen de coparticipación los tributos que gravan el comercio exterior, los que poseen otro sistema de distribución, los que tienen afectación específica, en la medida que se cumpla con los objetivos de la afectación, y los que se afecten a fines de interés nacional en acuerdo con las provincias.

El sistema tributario argentino está estructurado, principalmente, sobre la imposición a la renta, el patrimonio y los consumos.

Se aplica el principio de renta mundial para los residentes y el principio de ubicación territorial de la fuente para los no residentes.

Los principales impuestos a nivel de Gobierno Nacional, dada su importancia recaudatoria, son los siguientes:

1. Impuesto sobre la Renta (IG).
 - Rentas de la primera Categoría (Renta del suelo).
 - Rentas de la Segunda categoría (Renta de capitales).
 - Rentas de la Tercera Categoría (Beneficios de las empresas y ciertos auxiliares del comercio).
 - Ganancias de la Cuarta Categoría (rentas del trabajo personal).
2. Impuestos sobre el Patrimonio.
 - Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (IGMP).
 - Impuesto sobre los Bienes Personales (IBP).
4. Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.).
5. Impuestos al consumo, selectivos, específicos.
 - i. Impuestos internos (I.I.).
 - ii. Impuestos sobre los combustibles líquidos y gas natural.

2.3.1 Impuesto sobre la Renta²⁰.

El impuesto se denomina Impuesto a las Ganancias, y grava los rendimientos, rentas o enriquecimientos, y los resultados obtenidos por la enajenación de bienes muebles, acciones y demás títulos valores; las rentas del producto de los bienes raíces y las rentas de capitales.

2.3.1.1. Impuesto Personal a la Renta.

²⁰ Se encuentra regulado por la Ley N° 20.628, texto ordenado por Decreto 649/97 (B.O. 6/08/87), con las modificaciones introducidas con posterioridad al ordenamiento de las leyes 24.885 (B.O. 28/11/1997), 25.057 (B.O. 6/01/99), 25.063 (B.O. 30/12/1998), 25.239 (B.O. 31/12/1999), 25.402 (B.O. 12/01/2001), y 25.414 (B.O. 30/03/2001), y de los decretos 493/2001 (B.O. 30/04/2001), 860/2001 (B.O. 2/07/2001), 959/2001 (B.O. 27/07/2001) y L. 25.784 (B.O. 22/10/2003) y 25.987 (B.O. 11/01/2005).

Son contribuyentes las personas de existencia visible o personas naturales residentes en el país por las rentas que obtengan dentro o fuera del territorio nacional, y las personas naturales no residentes en el país por sus ganancias de fuente argentina.

Para establecer la ganancia neta sujeta a impuesto, se restará del impuesto las deducciones personales, es decir, las deducciones en concepto de ganancias no imponibles (hasta un límite de \$ 4.020 (cuatro mil veinte pesos) siempre que sean residentes, y las cargas de familia, por un importe fijo dependiendo de la carga que se trate. También son deducibles la deducción especial hasta un límite de \$ 6.000 (seis mil pesos), cuando se trate de ganancias netas comprendidas en la tercera categoría, siempre que trabajen personalmente en la actividad o empresa y ganancias comprendidas en la cuarta categoría.

El impuesto a pagar será en que resulta de un importe fijo para distintos tramos de ganancia neta sujeta a impuesto más una alícuota que va desde el 9% al 35% sobre el excedente de un determinado importe según el tramo de ganancia neta imponible acumulado en el que encuadre.

2.3.1.2. Impuesto a la renta de personas jurídicas.

Son contribuyentes las personas jurídicas residentes en el país por las rentas que obtengan dentro o fuera del territorio nacional, y las personas jurídicas no residentes en el país por sus ganancias de fuente argentina.

Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta las siguientes deducciones: los gastos efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto, los gastos de organización, los intereses de deudas, sus respectivas actualizaciones y los gastos por la constitución, renovación y cancelación de las mismas. Los dividendos no constituyen ingreso para sus beneficiarios al momento de la determinación de la ganancia neta. La alícuota es del 35%.

2.3.1.3. Tributación para no residentes.

Cuando se paguen rentas de fuente argentina a beneficiarios en el exterior se presumirán las siguientes ganancias netas²¹:

- Tratándose de contratos que cumplimentan debidamente los requisitos de la Ley de Transferencia de Tecnología al momento de efectuarse los pagos:
 - a) El 60% de los importes pagados por prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría que no fueran obtenibles en el país;
 - b) El 80% de los importes pagados por prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos.

²¹ Artículo 93 de la Ley No 20.628, texto ordenado por Decreto 649/1997.

- c) El 35% de los importes pagados cuando se trate de la explotación en el país de derechos de autor.
- En el caso de intereses pagados por créditos, préstamos o colocaciones de fondos de cualquier origen o naturaleza, obtenidos en el extranjero:
 - a) El 43% cuando el tomador del préstamo sea una entidad regida por la ley 21.526 o se trate de operaciones de financiación de importaciones de bienes muebles amortizables –excepto automóviles– otorgadas por los proveedores, o cuando el tomador del préstamo sea alguno de los restantes sujetos comprendidos en el artículo 49, una persona física o una sucesión indivisa, en estos casos, siempre que el acreedor sea una entidad bancaria o financiera radicada en jurisdicciones no consideradas de nula o baja tributación de acuerdo con las normas de la presente ley y su reglamentación o se trate de jurisdicciones que hayan suscripto con la República Argentina convenios de intercambio de información y además que por aplicación de sus normas internas no pueda alegarse secreto bancario, bursátil o de otro tipo, ante el pedido de información del respectivo fisco.
 - b) El 100% cuando el tomador del préstamo sea un sujeto comprendido en el artículo 49, excluidas las entidades regidas por la ley 21.526, una persona física o una sucesión indivisa y el acreedor no reúna la condición y requisito indicados en el segundo párrafo del apartado anterior.
- El 70 % de las sumas pagadas por sueldos, honorarios y otras retribuciones a personas que actúen transitoriamente en el país, cuando para cumplir sus funciones no permanezcan en el país por un período superior a 6 meses en el año fiscal.
- El 40% de las sumas pagadas por la locación de cosas muebles efectuada por locadores residentes en el extranjero.
- El 60% de las sumas pagadas en concepto de alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país.
- El 50% de las sumas pagadas por la transferencia a título oneroso de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, pertenecientes a sociedades constituidas, radicadas o ubicadas en el exterior.
- El 90% de las sumas pagadas por ganancias no previstas en los incisos anteriores.

Existen otras presunciones como son las siguientes²²:

- Se presume que las compañías no constituidas en el país que se ocupan en el negocio de transporte entre la República y países extranjeros, obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina del 10% del importe bruto de los fletes por pasajes y cargas correspondientes a esos transportes.

²² Artículos 9, 10, 11, 12 y 13 de la Ley No 20.628, texto ordenado por D. 649/1997.

- Se presume que el 10% de las sumas pagadas por empresas radicadas o constituidas en el país a armadores extranjeros por fletamentos a tiempo o por viaje, constituyen ganancias netas de fuente argentina.
- En el caso de compañías no constituidas en el país que se ocupan del negocio de contenedores para el transporte en la República o desde ella a países extranjeros, se presume que obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina iguales al 20% de los ingresos brutos originados por tal concepto.
- Se presume que las agencias de noticias internacionales que, mediante una retribución, las proporcionan a personas o entidades residentes en el país, obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina iguales al 10% de la retribución bruta, tengan o no agencia o sucursal en la República.
- En el caso de cesiones a compañías del extranjero –reaseguros y/o retrocesiones– se presume, sin admitir prueba en contrario, que el 10% del importe de las primas cedidas, neto de anulaciones, constituye ganancia neta de fuente argentina.
- Serán consideradas ganancias de fuente argentina las remuneraciones de miembros de directorios, consejos u otros organismos –de empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país– que actúen en el extranjero. Asimismo, serán considerados de fuente argentina los honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior.
- Se presume que constituye ganancia neta de fuente argentina el 50% del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de películas cinematográficas extranjeras, cintas magnéticas de video y audio grabadas en el extranjero, transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior, servicio de télex, telefacsímil o similares, transmitidos desde el exterior y todo otro medio extranjero de proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes o sonidos.

2.3.2. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta²³.

Este impuesto aplicable en todo el territorio de la Nación Argentina, se determina sobre la base de los activos, valuados de acuerdo con la ley, que regirá por el término de 10 (diez) ejercicio anuales, a partir de la vigencia de dicho impuesto.

Son sujetos pasivos del impuesto las sociedades domiciliadas en el país; las asociaciones civiles y fundaciones domiciliadas en el país; las empresas y explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo; las

²³ Regulado por la Ley No. 25.063 (B.O. 7/12/1998), modificada por L. 25.123 (B.O. 28/07/1999); 25.239 (B.O. 31/12/1999), 25.300 (7/09/2000) y 25.360 (B.O. 12/12/2000), incluye la insistencia y la ratificación posterior de la Ley 25.063 efectuada por el Honorable Congreso de la Nación Argentina en la sesión del 30/06/1999 (B.O. 2/08/1999).

entidades y organismos a que refiere el artículo 1º de la ley 22.016²⁴ (15/06/1979); las personas físicas y sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales; los fideicomisos constituidos en el país conforme a la ley 24.441, excepto los fideicomisos financieros previstos en los artículos 19 y 20 de dicha ley; los fondos comunes de inversión; los establecimientos estatales domiciliados o, en su caso, ubicados en el país.

Existe un mínimo exento de \$ 200.000 (doscientos mil pesos), y la alícuota aplicable es del 1% sobre la base imponible del gravamen.

2.3.3. Impuesto sobre los Bienes Personales²⁵.

Este impuesto se aplica sobre todo el territorio de la Nación Argentina y grava los bienes personales existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior.

Son sujetos pasivos del impuesto: a) las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior; b) las personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país.

Existe un mínimo exento de \$ 102.300 (ciento dos mil trescientos pesos) para los sujetos del inciso a), cuyos bienes valuados de conformidad a la ley no superen dicho importe. La alícuota es del 0,50% cuando el valor total de los bienes sujetos al impuesto sea igual o menor a \$ 200.000 (doscientos mil pesos); y del 0,75% cuando superen dicho importe.

2.3.4. Impuesto al Valor Agregado.

El impuesto al valor agregado²⁶ grava la venta de bienes muebles, las prestaciones de servicios u obras en territorio nacional y las importaciones definitivas de cosas muebles.

²⁴ Artículo 1º: “Deróganse todas las disposiciones de leyes nacionales, ya sean generales, especiales o estatutarias, en cuanto eximan o permitan capitalizar el pago de tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas y contribuciones) a: las sociedades de economía mixta regidas por el Decreto-Ley N° 15.349/46, ratificado por la Ley número 12.962, las Empresas del Estado regidas por la Ley N° 13.653 (texto ordenado por Decreto N° 4053/55 y modificaciones), o por leyes especiales, las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria regidas por la Ley N° 19.550, las sociedades anónimas con simple participación estatal regidas por la Ley N° 19.550, las Sociedades del Estado regidas por la Ley número 20.705, las empresas formadas por capitales de particulares e inversiones de los fiscos nacional, provinciales y municipales —todas ellas inclusive aunque presten servicios públicos—, los bancos y demás entidades financieras nacionales regidos por la Ley N° 21.526 y/o las leyes de su creación, según corresponda y todo otro organismo nacional, provincial y municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso”.

²⁵ Regulado por Ley N° 23.966 (B.O. 1/08/1991), con las modificaciones introducidas con posterioridad al ordenamiento de 1997 por la Ley 25.063 (B.O. 30/12/1998), por la Ley 25.239 (B.O. 31/12/1999), por la L. 25.630 (B.O. 12/12/2000), por la L. 25.392 (B.O. 10/01/2001), por el Decreto 1676/2001 (B.O. 20/12/2001); por la L. 25.865 (B.O. 15/05/2002) y por la L. 25.721 (B.O. 17/01/2003).

Son sujetos pasivos quienes habitualmente vendan cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean herederos, legatarios de responsables inscriptos²⁷; realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras; importen definitivamente cosas muebles; sean empresas constructoras que realicen obras efectuadas sobre inmuebles propio; presten servicios gravados; sena locadores, en el caso de locaciones gravadas; o sean prestatarios en las prestaciones efectuadas en bares, restaurantes, hoteles, posadas; quienes presten servicios de telecomunicaciones, gas, electricidad, entre otros. Quedan incluidas las uniones transitorias de empresas (UTE), agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, y se encuentren comprendidos en alguna de las situaciones previstas en el párrafo anterior.

Por regla general la alícuota del impuesto que se aplica es del 21%; no obstante, algunas ventas e importaciones están gravadas con el 50% de la alícuota establecida (10,5%), tales como la venta de frutas, carnes, miel; y prestaciones como labores culturales, siembra o plantación, plantación de agroquímicos y fertilizantes. La alícuota se incrementa al 27% para las ventas de gas, energía eléctrica y aguas reguladas por medidor y otras prestaciones.

2.3.5. Impuestos al consumo, selectivos, específicos.

2.3.5.1. Impuestos Internos²⁸.

Se encuentra alcanzado por este impuesto el expendio de los bienes gravados, la transferencia a cualquier título, su despacho a plaza cuando se trate de importación para el consumo y su posterior transferencia por el importador a cualquier título.

²⁶ Artículo 1º: “Deróganse todas las disposiciones de leyes nacionales, ya sean generales, especiales o estatutarias, en cuanto eximan o permitan capitalizar el pago de tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas y contribuciones) a: las sociedades de economía mixta regidas por el Decreto-Ley N° 15.349/46, ratificado por la Ley número 12.962, las Empresas del Estado regidas por la Ley N° 13.653 (texto ordenado por Decreto N° 4053/55 y modificaciones), o por leyes especiales, las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria regidas por la Ley N° 19.550, las sociedades anónimas con simple participación estatal regidas por la Ley N° 19.550, las Sociedades del Estado regidas por la Ley número 20.705, las empresas formadas por capitales de particulares e inversiones de los fiscos nacional, provinciales y municipales —todas ellas inclusive aunque presten servicios públicos—, los bancos y demás entidades financieras nacionales regidos por la Ley N° 21.526 y/o las leyes de su creación, según corresponda y todo otro organismo nacional, provincial y municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso”.

²⁷ En este último caso, cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen.

²⁸ Se encuentra regulada por la Ley de Impuestos Internos (Texto ordenado en 1979). A partir del 1º de septiembre de 1996, por la Ley 24.674, se sustituye la Ley de Impuestos Internos (T.O. 1979) y modificaciones, excepto para los seguros y determinados productos electrónicos (incluidos en el artículo 1º, Dto. 1371/1994 y modificaciones); por este motivo se conservan los artículos pertinentes de dicha ley.

Son sujetos pasivos del impuesto el fabricante, importador, fraccionador o las personas por cuya cuenta se efectúen las elaboraciones o fraccionamientos.

Se aplica una tasa efectiva (te) sobre el precio neto de su venta neto del impuesto, la cual está dada por la fórmula $[(100Xtn) / (100 - tn)] = \text{Impuesto Interno a Pagar}$; siendo tn la tasa nominal (o legal) del dicho impuesto.

Se encuentran gravados los cigarrillos (60%), cigarros (16%), tabacos (20%); bebidas alcohólicas (20%), bebidas analcohólicas (8%); jarabes (4%); cervezas (8%); automotores y motores gasoleros (10%); servicio de telefonía celular y satelital (4%); objetos suntuarios (20%); vehículos, chasis con motor y motores (4% y 8%); embarcaciones de recreo o deporte o aeronaves (4%); seguros (8,50%, seguros de accidentes de trabajo (2,5%), seguros hechos por aseguradoras del extranjero (23%), y determinados productos electrónicos (17%).

2.3.5.2. Impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural²⁹.

Grava la transferencia a título oneroso o gratuito de los combustibles líquidos de origen nacional o importado, y el gas natural distribuido por redes con destino a gas natural comprimido (G.N.C.) para el uso como combustible en automotores.

Del impuesto sobre combustibles líquidos son sujetos pasivos del impuesto, en el caso de las importaciones quienes las realicen; las empresas que refinen o comercialicen combustibles líquidos y/u otros derivados de hidrocarburos en todas sus formas; las empresas que produzcan, elaboren, fabriquen u obtengan productos gravados, directamente o a través de terceros; y los transportistas, depositarios, poseedores o tenedores de productos gravados que no cuenten con la documentación que acredite que tales productos han tributado el impuesto de esta ley o que se encuentren exentos del pago del impuesto. Del impuesto de gas natural comprimido (G.N.C.) son sujetos pasivos quienes distribuyan el producto gravado; en el caso de gas natural comprimido la alícuota es del 16%.

En el caso de los combustibles líquidos, los productos gravados y alícuotas son los siguientes: a) nafta sin plomo, hasta 92 RON (70%); b) nafta sin plomo, de más de 92 RON (62%); c) nafta con plomo, hasta 92 RON (70%); d) nafta con plomo, de más de 92 RON (62%); e) nafta virgen, gasolina virgen, solvente y aguarrás (62%): En todos estos casos el monto mínimo por unidad de medida es de 0,5375 (por los cuales el monto resultante de la liquidación del impuesto no podrá ser inferior al que resulte de la aplicación de dichos importe mínimos). En los caso de gas-oil, diesel-oil y kerosene (19%) y el importe mínimo por unidad de medida es de 0,15.

3. ESPAÑA, CHILE Y ARGENTINA: ESTRUCTURAS TRIBUTARIAS.

A continuación se analizan las estructuras tributarias de España, Chile y Argentina, en términos de lo que se recauda por cada tipo de impuesto.

²⁹ Regulado por Ley (T.O.) 23.966 de 1 de agosto de 1998.

En el Cuadro N° 1 se puede observar la evolución de la presión fiscal de la recaudación de impuestos a nivel de Gobierno Central de cada país sin incluir los ingresos de la seguridad social. Chile mantiene una presión fiscal en torno al 16%, en tanto que en España hasta el año 2001 se observa una presión del 17%, en el 2002 se observa una abrupta disminución debido a que la recaudación del Estado se reduce fruto de la cesión de impuestos, al entrar en vigencia el nuevo Sistema de Financiación Autonómica. En tanto que en Argentina hasta 2002 la presión se encuentra alrededor del 13,5% y 14% y un aumento considerable en 2004 a un 19,5%.

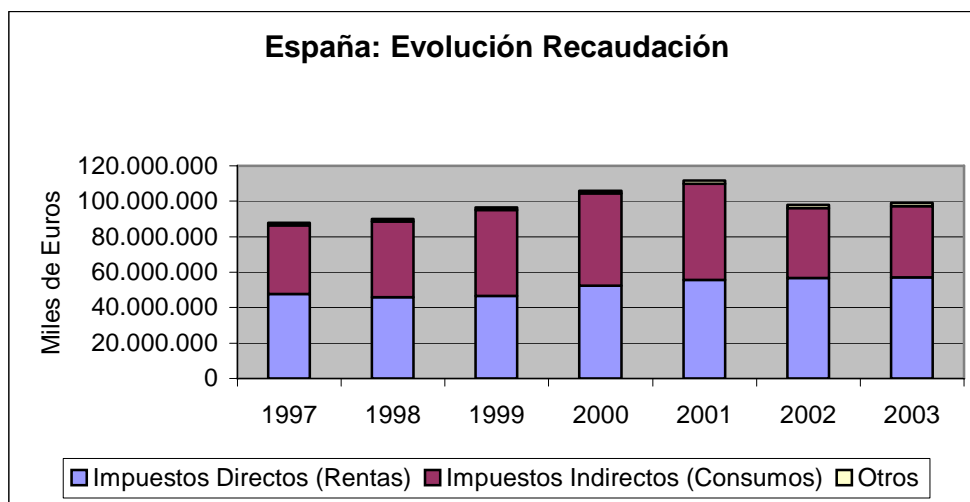
Cuadro N° 1: Ingresos Tributarios del Gobierno Central – Presión Fiscal (% del PBI)

País	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Argentina	13,1	13,5	13,7	14,3	14,1	13,7	16,8	19,5
Chile	16,3	16,3	15,6	16,3	16,6	16,6	16,0	15,9
España	17,8	17,0	17,1	17,4	17,1	14,0	13,3	n/d

Fuente: En base a datos Administraciones Tributarias de cada país

En el Gráfico N° 1 se presenta la evolución de la recaudación en España, la cual indica una recaudación que en 2003 ascendía a 98.988.000 miles de euros. De ese total, un 58% se recauda por los impuestos directos y un 41% por impuestos indirectos (ver Gráfico N° 2).

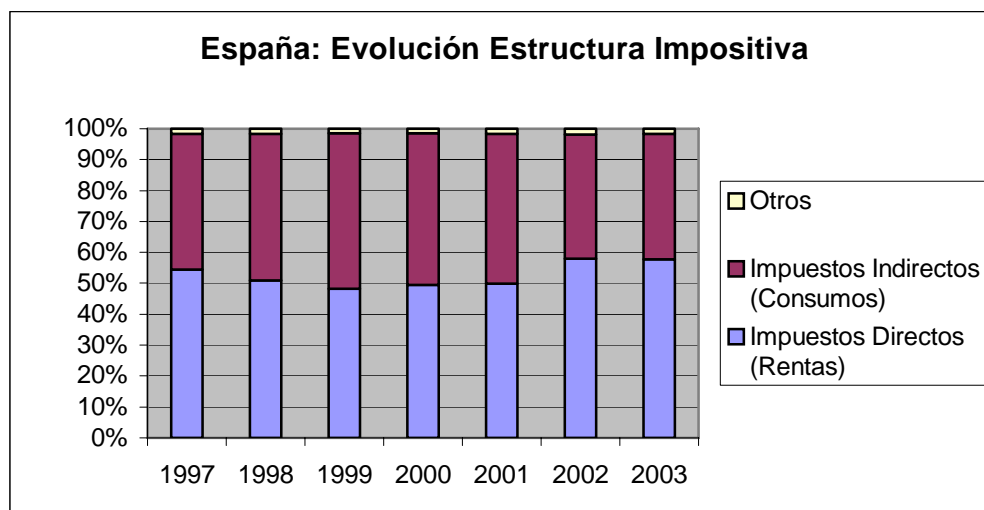
Gráfico N° 1



Fuente: En base a datos Agencia Española de Administración Tributaria – AEAT

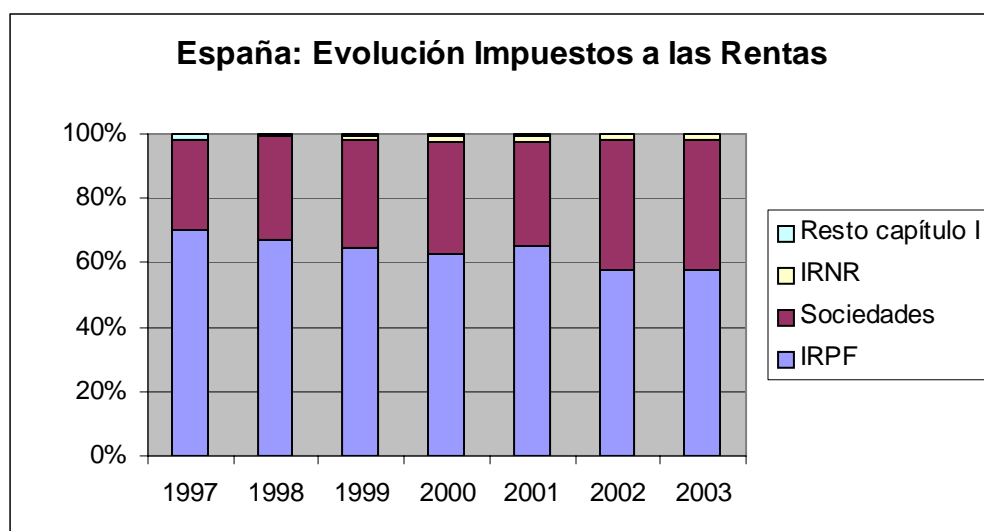
De ese total un 33% se recauda por el Impuesto a la renta de personas físicas (IRPF), y un 23% de sociedades (ver Gráfico 3), y por el impuesto a la renta de no residentes (IRNR) el 0,97%.

Gráfico N° 2



Fuente: En base a datos Agencia Española de Administración Tributaria – AEAT

Gráfico N° 3

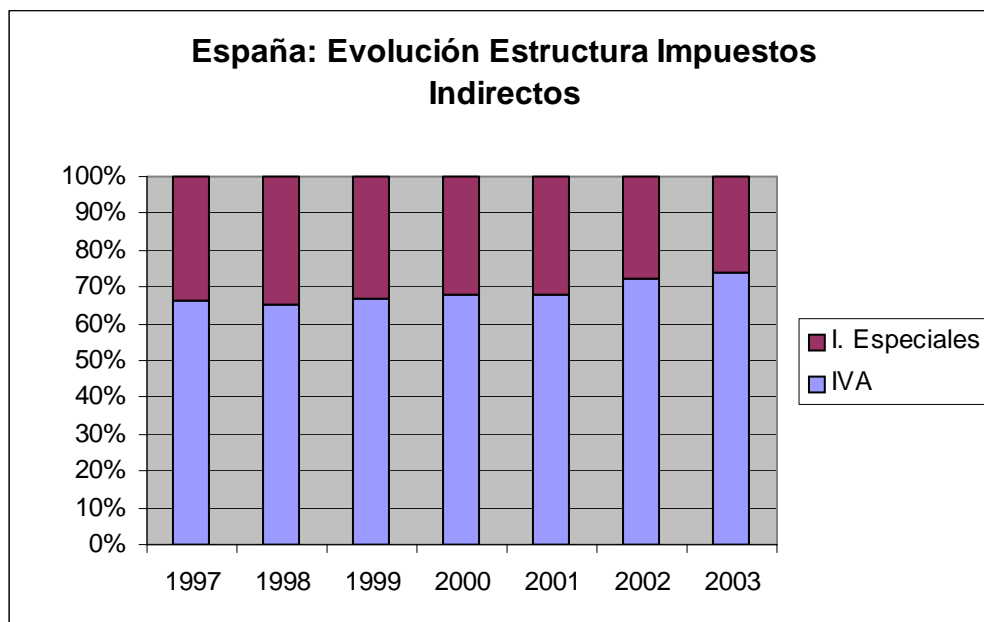


Fuente: En base a datos Agencia Española de Administración Tributaria – AEAT

El impuesto al valor añadido (IVA) se mantiene desde 1997 en torno al 28%, en tanto que los impuestos especiales han pasado a representar de un 15% en 1997 a un 10% en 2003, en lo que se observa la importancia en la recaudación del IVA, representando más del 70% de los impuestos indirectos (ver Gráfico N° 4).

Como puede observarse, la estructura tributaria de España se caracteriza por la importancia del impuesto a la renta, que alcanza el 58% de los ingresos totales, mientras que el impuesto al valor agregado recauda el 28%, es decir, la recaudación se concentra principalmente en los impuestos a la renta, como en la mayoría de los países desarrollados.

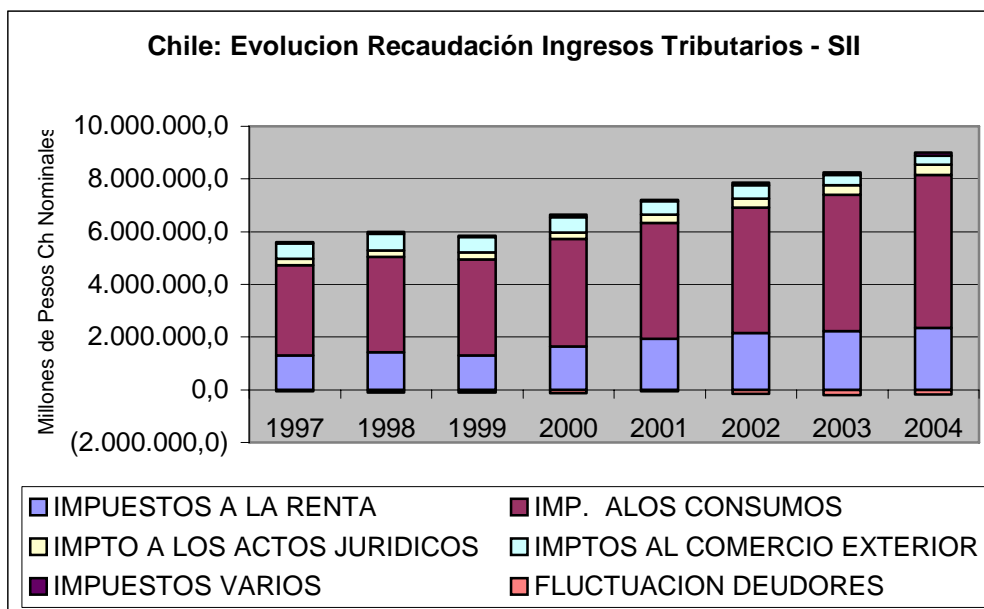
Gráfico N°4



Fuente: En base a datos Agencia Española de Administración Tributaria – AEAT

Si analizamos la estructura tributaria de Chile, la situación es a la inversa, la cual se caracteriza por una marcada concentración de los impuestos al consumo, que alcanzan al 63,6% de los ingresos totales en el año 2004, como puede observarse en los Gráficos Nos. 5, 6 y 7. El IVA representa el 52,65% de la recaudación total, mientras que el impuesto a la renta recauda menos de la mitad de esa cifra (25,90%) y los impuestos a los consumos específicos el 10,94%. Los impuestos al comercio exterior representan solo el 3,56%.

Gráfico N° 5



Fuente: En base a datos del Servicio de Impuestos Internos (SII) de Chile

Gráfico N° 6

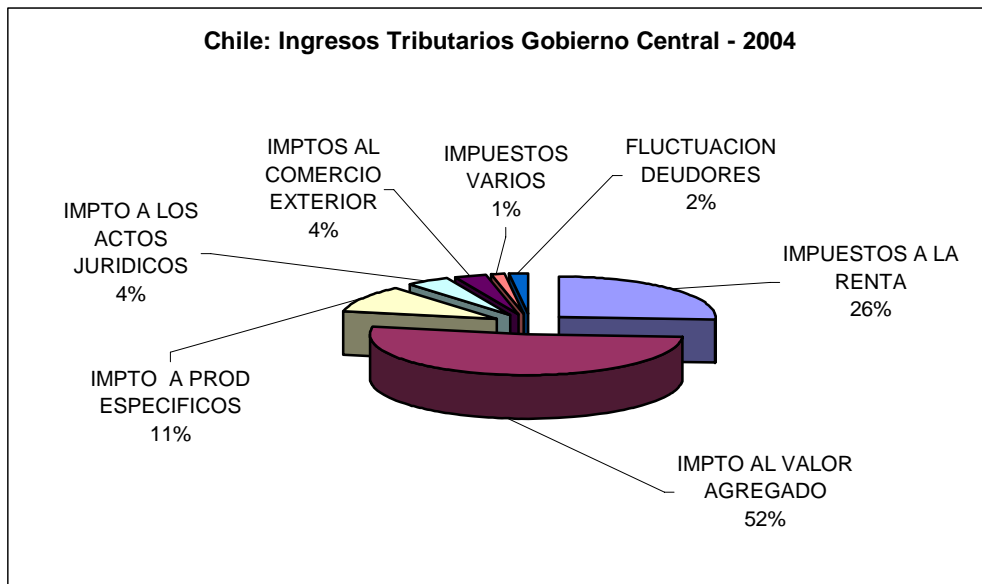
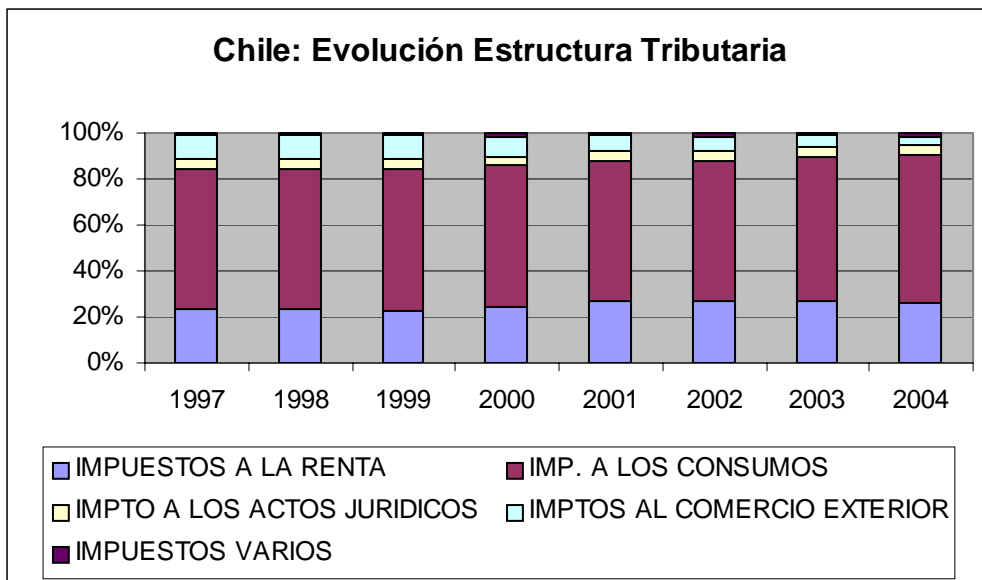
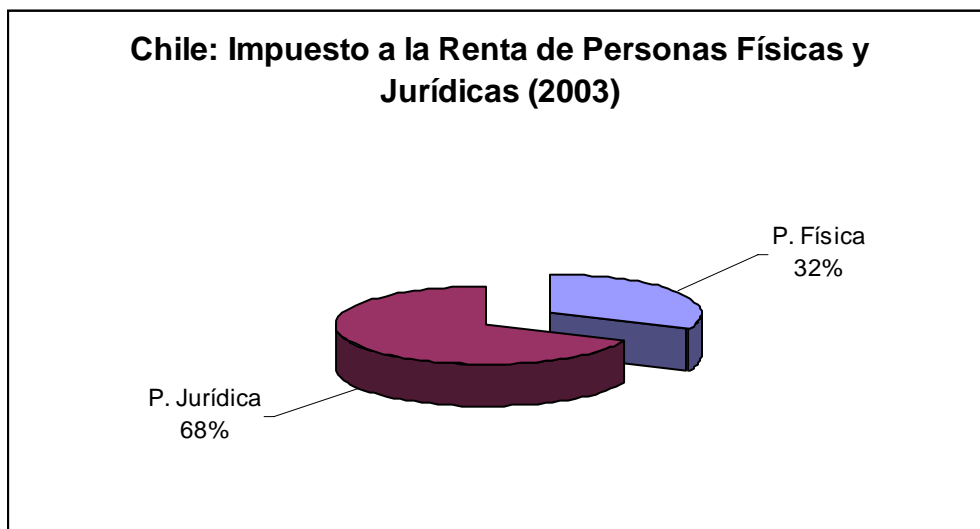


Gráfico N° 7



Fuente: Estadísticas SII, 2005.

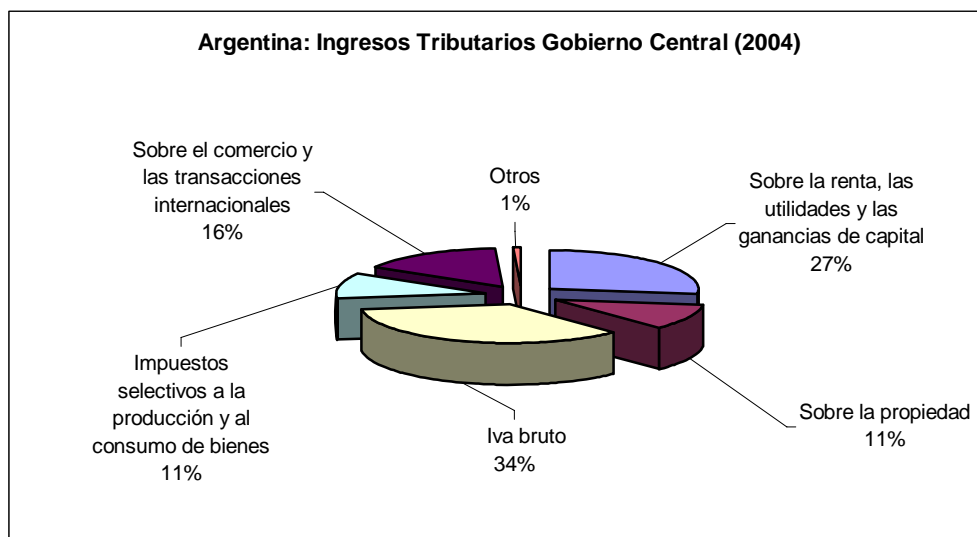
Gráfico N° 8



Fuente: En base a datos del CIAT

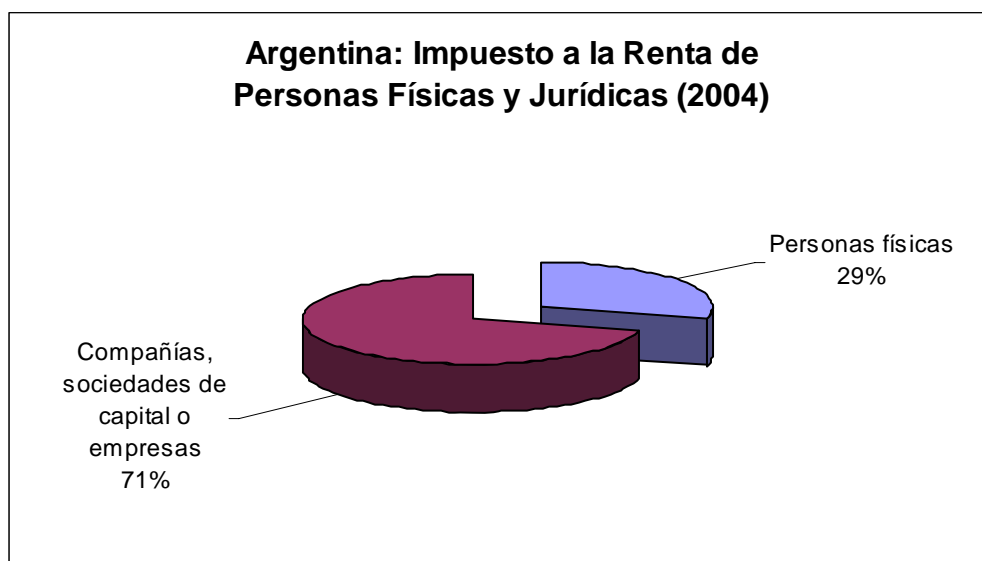
Como puede observarse en el Gráfico N° 8, del total de las recaudaciones del impuesto a la renta en el año 2003, el 32% pertenece a la recaudación del impuesto a la renta de personas físicas, en tanto que el impuesto a la renta de sociedades alcanza al 68%, mostrándose aquí también una diferencia respecto de la estructura tributaria de España, en donde el IRPF representa el 33% y el impuesto a la renta de sociedades el 23%. La estructura tributaria es similar a la de Chile, no obstante, los impuestos al consumo representan un 45% aproximadamente del total en el año 2004; y el impuesto a la renta el 27%, y el impuesto a la renta de sociedades representa el 71% del total de la recaudación del impuesto a las ganancias y el de las personas físicas, el 29% (ver Gráficos 9, 10 y 11). En el Gráfico N° 12 se puede observar la importancia del impuesto al valor agregado en la recaudación respecto al total recaudado de los impuestos al consumo, representando alrededor del 80%.

Gráfico N° 9



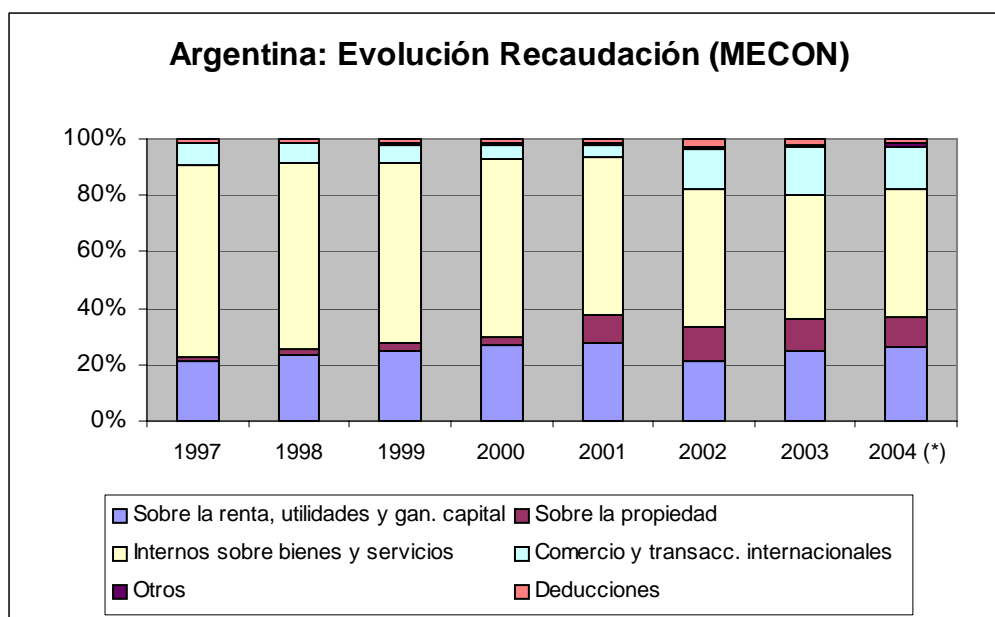
Fuente: En base a datos Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, ME.

Gráfico N° 10



Fuente: En base a datos Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, ME.

Gráfico N° 11



Fuente: En base a datos Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, ME.

Sin embargo, es importante destacar las evoluciones distintas que han tenido en ambos países los impuestos al comercio exterior, como puede observarse en el Gráfico N° 13. Mientras en Chile dichos impuestos representan en 1995 el 13,19% de la recaudación total, en el 2004 solo llegan a representar el 3,56%. Ello podría explicarse por las políticas adoptadas respecto del incentivo dado a las exportaciones por el gobierno y el modelo de desarrollo adoptado, además de los acuerdos de libre comercio celebrados por Chile. En Argentina, en cambio, un aumento de los impuestos al comercio exterior pasando de representar el 6,8% en 1995, al 15,81% en 2004.

Gráfico N° 12

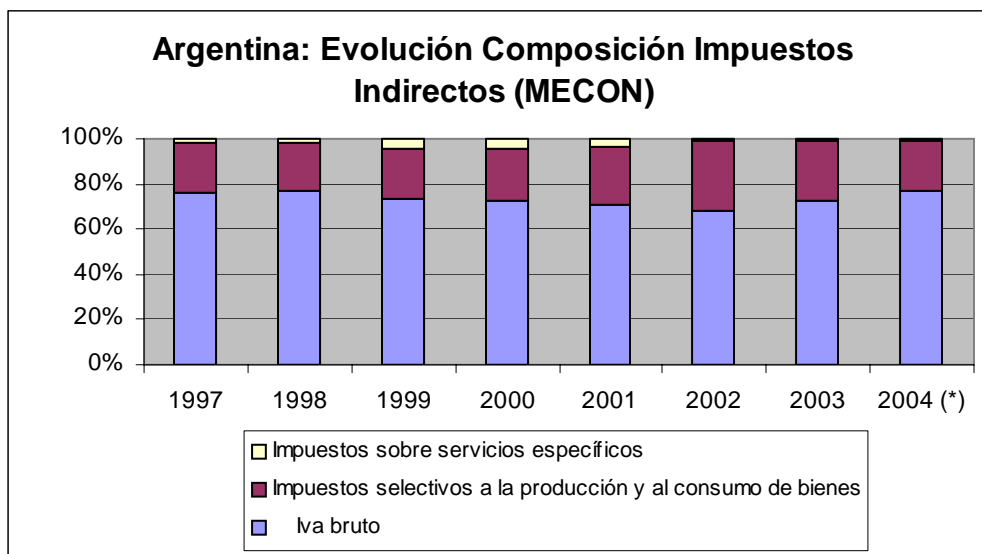
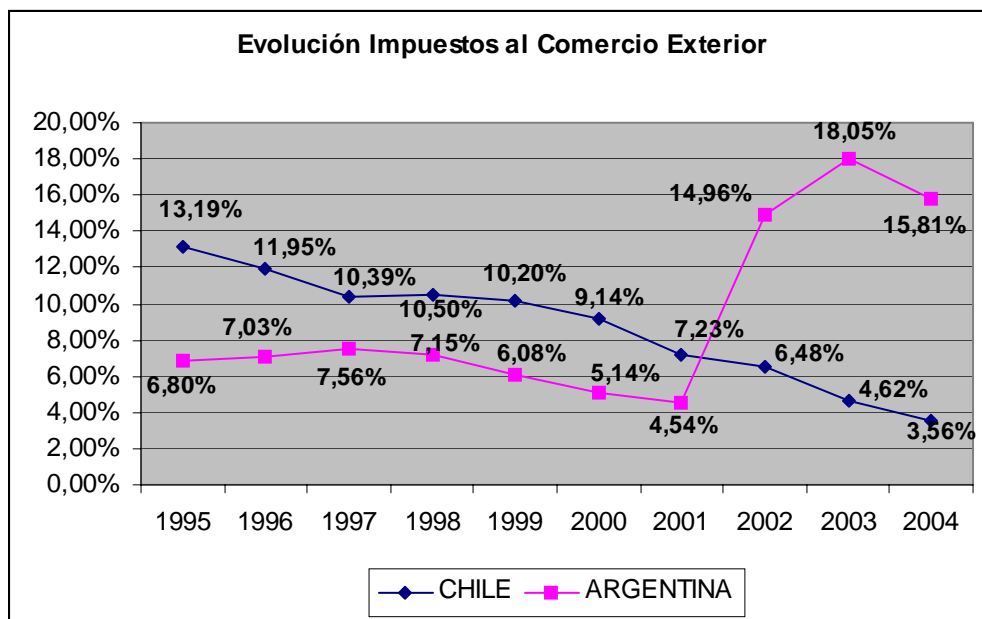


Gráfico N° 13



Por tanto, y a modo de síntesis se puede observar que, mientras la estructura tributaria de España se caracteriza por la importancia en la recaudación del impuesto a la renta sobre los consumos; en cambio, tanto en Chile como en Argentina, la misma se encuentra caracterizada por una marcada concentración de los impuestos al consumo que llegan a alcanzar como en el caso de Chile, casi el 64% de los ingresos totales en el 2004, a la inversa de lo que debería darse si consideramos el efecto recesivo que diversos estudios señalan respecto del impuesto al valor agregado.

En cuanto al impuesto a la renta, en España la importancia en la recaudación está dada por el impuesto a las personas físicas sobre el impuesto sobre sociedades, al contrario de lo que ocurre en Chile y Argentina, donde la recaudación se concentra en el impuesto sobre sociedades:

Todos estos aspectos de la evolución de los diferentes sistemas fiscales señalados concuerdan con el conjunto de modificaciones que definen el *Modelo Tributario Extensivo* de los países de la O.C.D.E., que han dado lugar a una estructura de la recaudación en la que ganan peso los impuestos indirectos y los aportes y contribuciones de la seguridad social y pierde peso la importancia relativa de los impuestos directos.

Hasta aquí hemos hecho referencia tanto a los sistemas como a las estructuras tributarias de España, Chile y Argentina, no para abordar problemas de política fiscal, sino como un modo de aproximarnos a los distintos contextos “tributarios” en que se han instrumentado los planes y estrategias de lucha contra el fraude y la evasión en dichos países.

4. LOS DISTINTOS PLANES DE LUCHA CONTRA LA EVASIÓN Y EL FRAUDE.

Si bien existen diversas explicaciones teóricas³⁰ acerca de las causas y el nivel del incumplimiento tributario³¹, en el presente trabajo nos enfocamos hacia el análisis de los distintos ejes de actuación en los planes de lucha contra la evasión instrumentados por España, Chile y Argentina.

En los últimos años las Administraciones Tributarias de los países más avanzados están adoptando estrategias de reforzamiento de la prevención del fraude, dirigidos hacia determinados sectores económicos y principales líneas de actuación, pretendiendo con ello, mejorar la eficacia en la prevención del fraude y evasión fiscal. Si durante los años 90 y hasta principios de esta década, el énfasis ha sido el servicio al contribuyente, actualmente se aprecia un desplazamiento hacia los aspectos relacionados con el control tributario.

En esta misma línea, tal como señalan diversos estudios realizados³², la Organización Mundial de Aduanas está dirigiendo sus esfuerzos en los últimos tiempos a los problemas del control tributario y seguridad en la cadena logística internacional, fomentando la elaboración de convenios de colaboración aduanera entre los Estados en ella integrados.

³⁰ Algunas teorías explicativas del incumplimiento: modelos económicos; modelos de evidencia empírica; modelos de simulación; modelo psico-económico. Las teorías explicativas de las posibles causas del incumplimiento tributario son complementadas con los métodos utilizados para cuantificar la materia imponible. Además, entre los métodos más usados para estimar la economía informal subterránea y la evasión tributaria, podemos señalar los siguientes: a) Métodos para medir la economía informal: el método monetario y el método de la energía eléctrica; b) Métodos para evadir la evasión impositiva: (i) Informes de las propias oficinas recaudadoras; (ii) A partir de agregados económicos; (iii) Métodos microeconómicos.

³¹ Haciendo referencia a todas las conductas de los contribuyentes que tienen por finalidad disminuir los montos pecuniarios que deberían ingresar al fisco por las obligaciones tributaria definidas legalmente [Roa, R. (2003): pp. 10].

³² AEAT (2004): pp. 9-11.

Dentro del área de la Unión Europea los nuevos esfuerzos se dirigen a tratar de cerrar las brechas en los sistemas de control que originó la supresión de los controles fronterizos intracomunitarios y la plena libertad de movimiento de personas, bienes y capitales. Aparte de las iniciativas comunitarias, muchos de los Estados están tratando de desarrollar nuevos enfoques³³.

Fuera del ámbito de la Unión Europea, la O.C.D.E. está prestando una atención creciente a los problemas ligados al control tributario; ha creado un área de trabajo a través del Foro de Administración Tributaria que está dando atención prioritaria al intercambio de experiencias en la lucha contra la evasión y el fraude. El Servicio de Rentas Internas de Estados Unidos (I.R.S.) ha elaborado un Plan Estratégico 2005-2009 donde se aprecia el cambio hacia un mayor énfasis en el control tributario. Áreas como el abuso de la norma, los esquemas de defraudación con la utilización de paraísos fiscales, y el establecimiento de buenas prácticas y normas de comportamiento para los profesionales del campo tributario reciben una atención prioritaria. Otras administraciones del área anglosajona, como Canadá o Australia, están desarrollando también iniciativas en este campo.

4.1. España: El Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005.

El Plan de Prevención del Fraude impulsado por España puesto en marcha en el 2004 y aprobado en febrero de 2005 se enmarca, en esta tendencia general y pretende aprovechar las experiencias de otras Administraciones. Se trata de utilizar, con las debidas adaptaciones, las mejores prácticas desarrolladas por las Administraciones más avanzadas.

4.1.1. Antecedentes.

Desde su creación, la Agencia Tributaria ha elaborado diversos documentos de planificación estratégica que pueden citarse como antecedentes del presente Plan de Prevención del Fraude. En 1994, como resultado de los trabajos de una Unidad Especial designada al efecto, se presentó un Estudio sobre el Fraude en España, que no se circunscribió al fraude fiscal, puesto que también dedicó su atención a otras fórmulas de fraude: a la Seguridad Social, en la percepción de subvenciones, ayudas y subsidios, etc.

En 1996 se publicó en el Boletín Oficial del Estado un Plan Bienal de Lucha contra el Fraude, esta vez limitado al ámbito tributario. En 1998 se presentó el Plan de Modernización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que, entre otras cuestiones, analizó el modelo de control del cumplimiento tributario. Por su parte, el Programa Director de Control Tributario, aprobado en 1999, efectuó la planificación estratégica de las actuaciones de control para los ejercicios 1999 a 2002.

Estas estrategias son las que conforman el Plan General de Control Tributario de la Agencia Tributaria, cuyas directrices generales son publicadas en el Boletín Oficial del Estado.

³³ Por ejemplo, en Bélgica se ha creado un Centro Nacional de Investigación del Fraude y en Alemania una Unidad de Coordinación de la Inspección con la Policía Fiscal.

Por tanto, aunque desde 1996 han existido diversos documentos de planificación estratégica en materia de control tributario, no se ha vuelto a aprobar desde entonces ningún Plan integral de prevención y corrección del fraude.

4.1.2. Marco conceptual de la prevención del fraude.

A la Agencia Tributaria (AEAT) le corresponde la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero. Es, por tanto, un órgano gestor, sin competencias directas en la fijación de la política tributaria o la producción normativa. El Plan de Prevención del Fraude de la Agencia Tributaria es, en consecuencia, un documento que parte de un planteamiento empírico, elaborado sobre la base de la experiencia gestora, y no una reflexión teórica sobre el fraude y sus motivaciones, o sus interrelaciones con la política fiscal y la normativa tributaria.

Por consiguiente, el Plan propone esencialmente medidas operativas y procedimentales y mejoras organizativas y de coordinación, puesto que, para su elaboración, lo que se ha analizado básicamente es la realidad tributaria sobre la que incide la Agencia Tributaria, es decir, los incumplimientos y fraudes tributarios y la forma de reacción y medios con los que cuenta la organización para hacerles frente. No obstante, en la elaboración del Plan se ha teniendo en cuenta los consensos básicos alcanzados entre aquellos que, desde distintas disciplinas, han analizado teóricamente el fenómeno del fraude fiscal. En ese sentido es ampliamente aceptado que en el fraude inciden factores de tipo económico, psicológico y sociológico.

El objetivo esencial de la Agencia Tributaria lo constituye el fomento del cumplimiento voluntario por los ciudadanos de sus obligaciones fiscales. Para ello desarrolla dos líneas de actuación: por una parte, la prestación de servicios de información y asistencia al contribuyente para minimizar los costos indirectos asociados al cumplimiento de las obligaciones tributarias, y por otra parte, la detección y regularización de los incumplimientos tributarios mediante actuaciones de control.

En este sentido, el Plan de Prevención del Fraude, dedica atención especial a las actuaciones preventivas que pueden inducir a un mejor cumplimiento fiscal, sin olvidar las medidas operativas de control del incumplimiento de las obligaciones tributarias. Por otra parte, la conciencia fiscal y la propensión al cumplimiento voluntario también tienen condicionantes sociopolíticos. La mayoría de los ciudadanos tiene una concepción utilitarista de la fiscalidad, por lo que un consenso mínimo tanto sobre la política fiscal como del gasto público.

La percepción del sistema tributario como injusto, la desconfianza en el volumen y calidad de los servicios públicos, y la no asociación por los ciudadanos del nivel de ingresos públicos con el presupuesto de gastos, son factores que dificultan el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias. En consecuencia, la Agencia Española de Administración Tributaria, en la medida de sus posibilidades, se propone desarrollar una política de comunicación que traslade a los ciudadanos el carácter necesario de la fiscalidad, la relación entre los ingresos tributarios y los servicios públicos y los principales

resultados alcanzados en la gestión pública. Todas estas cuestiones también son objeto de análisis en el Plan de Prevención del Fraude.

4.1.3. Objetivos del Plan.

El Plan pretende mejorar la eficacia en la prevención del fraude fiscal. Para su cumplimiento, se elabora una estrategia que se estructura en dos niveles: a) El primero, global, en el que se plantea la corrección de problemas estructurales y se establecen unos principios básicos de actuación; b) El segundo supone la definición de medidas específicas en función de la problemática de la tipología del fraude.

El mismo parte de una premisa: la gran mayoría de los obligados tributarios cumple con sus obligaciones fiscales, por lo que se le deben prestar servicios de ayuda al cumplimiento voluntario. Por otra parte, el Plan se configura como una herramienta estratégica dirigida a los incumplidores, dado que el fraude distorsiona la actividad de los distintos agentes y condiciona el nivel de calidad de los servicios públicos, al tiempo que los comportamientos defraudatorios suponen una merma en los ingresos públicos, lo que afecta la presión fiscal que soportan los contribuyentes cumplidores, e introducen un factor de competencia desleal en el sector en el que se mueven y, en resumen, la economía española.

Con el objeto de superar las debilidades de anteriores Planes de Prevención del Fraude –que en la práctica no han sido todo lo operativos que sería deseable– este Plan se complementará con: (a) Una revisión integral del sistema de objetivos de la Agencia Tributaria; (b) El diseño de un cuadro de mando que permita el seguimiento y la toma de decisiones en cada momento; y (c) La extensión de los objetivos a la organización, tomando en consideración el ámbito de actuación concreto.

El Plan se ha confeccionado en base a una serie de principios y criterios, que se pueden concretar en:

- a. *Carácter estratégico*: porque permite orientar la toma de decisiones, fundamentándose en la experiencia de la Agencia Tributaria, el cual se desarrollará en un horizonte de mediano plazo.
- b. *Planificación global*: ya que se considera a la Agencia Tributaria en su conjunto, así como las relaciones de ésta con los distintos ámbitos institucionales, Administración Central y Territorial, Unión Europea, y se pone de manifiesto la necesidad de intercambiar información en el ámbito internacional.
- c. *Flexible*, abierto y se irá adaptando a la realidad del fraude en cada momento.
- d. *Disuasión del fraude*, actuaciones fuera de las oficinas de la Administración, educación ciudadana y profundización en líneas de asistencia al contribuyente, intensificando esta línea de actuación en relación con los nuevos empresarios o emprendedores.
- e. *La investigación como referencia*, se lleva a cabo un planteamiento integrador de los diferentes servicios, de puesta en común, para alcanzar una mayor eficacia en las labores de investigación. Adicionalmente, se apuesta por las nuevas líneas de investigación y su puesta en común a toda la organización.

- f. *La información como condicionante de éxito*, se pretende aproximar la obtención de información al momento en que se producen los hechos y se hará más operativo y eficaz el acceso a la información dentro de la propia Agencia Tributaria.
- g. *Fomento del trabajo en equipo*, se establecen mecanismos de coordinación en base a líneas directrices y guías de actuación y extensión de los resultados de la investigación al conjunto de la organización.
- h. *Unidad de acción*, se fomenta la eficiencia en las actuaciones de comprobación, estableciendo las bases para vertebrar adecuadamente.

4.1.4. Principales líneas de actuación.

El Plan está directamente relacionado con la nueva definición de los instrumentos de planificación de la Agencia, de tal forma, que las líneas estratégicas y prioridades fijadas por el Plan tendrán reflejo en los Planes de objetivos y de control de la Agencia de los próximos años. En consecuencia, se trata de garantizar que el Plan no sea un documento testimonial, sino un punto de inflexión en las actividades de control de la Agencia Tributaria, para orientar las mismas a la prevención del fraude.

Además, su visión es integral. Para la correcta aplicación del sistema tributario no es suficiente realizar actuaciones represivas, por ello se incorporan desde medidas para prevenir las conductas defraudatorias hasta las líneas de acción contra los tipos de fraude más complejos y reprobables, en las que es fundamental el desarrollo de actuaciones de investigación, en ocasiones, con apoyo de los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado y la judicialización de los expedientes. En definitiva, con el nuevo Plan, la Agencia Tributaria pretende orientar sus actuaciones de la comprobación a la investigación y reforzar la presencia en la calle para acercar el control a los hechos imponderables y a la realidad económica.

A continuación se enumeran las principales líneas de actuación:

I. Refuerzo de la investigación.

- i. *Sector inmobiliario.*
- ii. *Tramas organizadas en el IVA* La desaparición de las fronteras interiores en la Unión Europea ha provocado la aparición de fraudes organizados, cuyo punto de partida se encuentra en la exención aplicable a las entregas intracomunitarias de bienes, que permite la introducción de los bienes en el país de destino sin haber satisfecho el IVA y sin control administrativo. La prevención de las tramas organizadas en el IVA es una prioridad. El Plan establece una estrategia única y centralizada para combatir este tipo de fraude. Esta estrategia única facilitará la coordinación de todas las áreas de la Agencia y comprende desde actuaciones preventivas y la propuesta de cambios normativos para su estudio por los órganos administrativos competentes, hasta medidas de coordinación con otros países y actuaciones de comunicación externa de los resultados obtenidos.

- iii. *Tramas organizadas en los Impuestos Especiales.* En los casos de tramas organizadas que tienen por objeto la introducción en España de vehículos, el fraude también se produce en el Impuesto Especial, puesto que se declaran bases imponibles por precios reducidísimos, por lo que el plan prevé la modificación del sistema de gestión y control del impuesto para que se realicen actuaciones de control inmediatas a la presentación de las declaraciones del impuesto por precios inferiores a los reales.
- iv. *Prevención y lucha contra el blanqueo de capitales.* El narcotráfico y otras actividades ilegales dan lugar a operaciones de blanqueo de capitales insuficientemente controladas. Existen casos flagrantes de blanqueo, como la adquisición de residencias, directamente o mediante personas interpuestas, por narcotraficantes, que deben ser objeto de atención prioritaria. Lo mismo sucede con las exportaciones simuladas a cambio de remesas de drogas. En el Plan se prevé una mayor colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (SEPBLAC) y actuaciones de investigación sobre el terreno.
- v. *Incremento de la colaboración con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado.*
- vi. *Mayor presencia de la Agencia Tributaria fuera de las oficinas de la Administración.*
- vii. *Mayor atención a expedientes de delito fiscal.*
- viii. *Ingeniería fiscal.* En los casos de fraudes sofisticados con utilización de fórmulas de ingeniería fiscal, planificación fiscal abusiva y negocios anómalos, las actuaciones de control son extraordinariamente complejas. Sin embargo, no existe una explotación del conocimiento adquirido para detectar casos similares y favorecer su regularización. El Plan prevé el procedimiento para gestionar la información y el conocimiento disponibles y garantizar su uso en los procedimientos de control, de forma que se puedan detectar casos similares y se normalicen las actuaciones a realizar contra este tipo de fraudes, sin perjuicio del derecho legítimo a ejercitar las economías de opción permitidas por la norma. En el ámbito internacional, no existe una planificación y coordinación definida de las actuaciones de control de las operaciones que se realizan en paraísos fiscales y territorios de baja tributación. Para estos casos, el Plan establece una planificación centralizada de las actuaciones y propugna que España adopte una posición más activa de fomento de intercambios de información y fórmulas de colaboración internacionales.
- ix. *Seguimiento de los contribuyentes de riesgo.*
- x. *Prevención del fraude en la fase de recaudación* Cada vez es más frecuente que los contribuyentes sometidos a comprobación realicen actuaciones para impedir el cobro de la deuda: vaciamiento patrimonial, interposición de personas o entidades

insolventes para dificultar las derivaciones de responsabilidad, etc. Por tanto, es imprescindible contar con un plan de acción específico contra el fraude en la fase de recaudación. La coordinación existente en la actualidad entre los órganos liquidadores y los órganos de recaudación es insuficiente. En el Plan se prevé la definición de los criterios de riesgo que han de determinar que un contribuyente comprobado sea objeto de seguimiento permanente para garantizar que se cobre la deuda descubierta. En el marco de la Ley General Tributaria también se prevé la adopción de medidas cautelares y la aplicación de los supuestos de responsabilidad previstos en la norma, y el ejercicio, en su caso, de acciones judiciales para el “levantamiento del velo” en los casos de utilización de entramados de sociedades para eludir el pago de las deudas.

II. Otras líneas de actuación.

- i. **Actuaciones preventivas:** Las actuaciones preventivas son esenciales para la correcta aplicación del sistema fiscal. No basta con prestar servicios de información a los contribuyentes, hay que conseguir colaboración social en la prevención del fraude. Los acuerdos de entendimiento con los sectores económicos en los que la generalización del fraude constituye un importante factor de competencia desleal son un buen ejemplo para ello. En el Plan se prevé la firma de acuerdos con los sectores más afectados por las tramas organizadas en el IVA.
- ii. **Educación tributaria y comunicación externa:** El reforzamiento de la conciencia fiscal de los ciudadanos aconseja llevar a cabo programas de educación tributaria y medidas de comunicación institucional que favorezcan el cumplimiento voluntario y disuadan las conductas defraudatorias. El Plan propone desarrollar un programa de educación dirigido a los niños y jóvenes y actuaciones de comunicación externa que no sólo se limiten a la prestación de servicios por la Agencia Tributaria, sino también a la prevención del fraude.
- iii. **Nuevos servicios a los contribuyentes:** Los servicios de información y asistencia a los contribuyentes han estado muy orientados al impuesto a la renta de personas físicas (IRPF) y a la difusión de programas de ayuda para la presentación de declaraciones. El Plan propone nuevas líneas de actuación complementarias como la oferta de servicios a los nuevos emprendedores y la difusión de programas de ayuda para la llevanza de libros fiscales.
- iv. **Información para el control:** La información tributaria de que dispone la Agencia debe estar convenientemente estructurada. En efecto, la Agencia dispone de gran cantidad de información y cuenta con un potente sistema informático. Sin embargo, se observan algunas debilidades. A título de ejemplo, la información sobre el sector y las operaciones inmobiliarias está fragmentada y es incompleta. El Plan promueve una estrategia conjunta con la Dirección General del Catastro, las Comunidades Autónomas, y las Comunidades Locales, para solucionar estas carencias. También se proponen mejoras en las declaraciones informativas (forma de presentación, depuración de errores, sustitución paulatina por la presentación

telemática de los libros registro que deben llevar los empresarios y profesionales, etc.).

- v. ***Revisión de los regímenes objetivos de tributación.*** Los regímenes objetivos de tributación, que desempeñan un importante papel de simplificación de las obligaciones formales a cumplir por los pequeños empresarios y facilitan a la Administración la gestión del sistema tributario, son utilizados en determinadas ocasiones de forma abusiva por algunos contribuyentes para enmascarar beneficios y emitir *facturas falsas o de favor*. El Plan propone, para su estudio por el Ministerio de Economía y Hacienda, un cambio normativo consistente en someter a retención los rendimientos obtenidos por los contribuyentes “en módulos” cuando realicen ventas o presten servicios a otros empresarios, como fórmula disuasoria de la emisión de facturas falsas o de favor y con fines de control.
- vi. ***Presencia de la Agencia Tributaria ante los presuntos incumplidores.*** La reorientación de las actuaciones de control a la investigación y a la lucha contra los fraudes más complejos, obliga a tener una estrategia definida, de tal forma que no se produzcan “zonas de sombra” en el control tributario. En particular, se dedicará atención especial a los presuntos incumplidores que, sin intervenir en tramas organizadas y grandes fraudes, declaran rendimientos significativamente inferiores a los reales. El Plan prevé una mayor coordinación de la planificación y selección en las áreas funcionales de gestión e inspección y la utilización sistemática del procedimiento de comprobación limitada previsto en la Ley General Tributaria (LGT), para incrementar el número de actuaciones de control ante este colectivo y realizarlas de manera más próxima al hecho imponible.
- vii. ***Control de las devoluciones.*** La agilización de las devoluciones no significa que las declaraciones con solicitud de devolución no deban ser sometidas a controles previos al reconocimiento del derecho a la devolución. Para ello el Plan prevé la realización de actuaciones de comprobación limitada por unidades especializadas cuando se trate de contribuyentes con actividades económicas y actuaciones inspectoras en los casos de mayor riesgo fiscal. Igualmente, de establecerán los criterios para solicitar garantía cuando se aprecien circunstancias que así lo aconsejen.
- viii. ***Medidas organizativas para reforzar la coordinación interna y la integración funcional.*** A pesar de las deficiencias observadas en la coordinación interna entre las áreas funcionales de la Agencia Tributaria, no se ha avanzado suficientemente en su integración funcional. El plan propone la creación de una Delegación Central que permita el control coordinado de los grandes contribuyentes y, a nivel territorial, la realización inmediata de actuaciones de coordinación e integración entre áreas funcionales. En algunos casos, estas actuaciones tendrán por objeto una mayor integración entre los controles inspectores y de aduanas e impuestos especiales, cuando se trate de contribuyentes sometidos a estos últimos impuestos, para evitar que la realización de actuaciones independientes y descoordinadas entre sí, como viene sucediendo hasta ahora. En otros casos, se reforzará la

coordinación entre las áreas liquidadoras y de recaudación, para que las actuaciones de control se dirijan desde su inicio no sólo a la regularización del incumplimiento sino también al cobro efectivo de la deuda que se vaya a liquidar.

- ix. *Alianzas institucionales.* El Plan prevé el reforzamiento de las alianzas institucionales de la Agencia Tributaria con otras Administraciones tributarias, en especial con las autonómicas, y con otros organismos e instituciones (Dirección General del Catastro, otros Ministerios, el Poder Judicial, Registros, etc.), para mejorar la información de que dispone la Agencia Tributaria para el control, en especial en el sector inmobiliario, y mejorar los procedimientos de selección, comprobación, investigación y recaudación.
- x. *Medidas normativas.* El carácter eminentemente operativo del Plan, no excluye que se propongan, para su estudio por los órganos administrativos competentes, determinadas medidas normativas de distinto rango que pueden contribuir de forma muy positiva a la prevención del fraude.

4.1.5. Resultados del Plan de Prevención del Fraude³⁴.

Los resultados obtenidos en las principales líneas estratégicas del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, reflejan un aumento en las investigaciones e inspecciones complejas y en los ingresos efectivos procedentes de las actuaciones de control. En el primer semestre del presente año, los ingresos efectivos procedentes de actuaciones de control realizadas por la Agencia Tributaria han crecido un 20% respecto al mismo periodo del año pasado y se han superado los 2.141 millones de euros. Se cumple así uno de los objetivos primordiales del Plan de Prevención que era mejorar el cobro de las deudas descubiertas. Para garantizar el cobro de deudas donde pudiera existir riesgo recaudatorio se han adoptado 578 medidas cautelares, un 61% más que en igual periodo del año pasado, que cubren un importe total de 177 millones de euros.

La segunda línea básica del Plan era el impulso de la investigación y la persecución del fraude más complejo. En este sentido, los resultados se manifiestan en varios campos de actuación. Así, la Agencia Tributaria ha incrementado en un 175% las empresas investigadas por participación en tramas de fraude en el IVA y ha inspeccionado a más de 245 sociedades; de ellas, en 122 casos se ha abierto expediente por delito fiscal. De estas 245 sociedades investigadas por presunta participación en tramas de fraude, un centenar pertenecen al sector del automóvil y se ha presentado denuncia por delito fiscal contra 38 de ellas. Otras 59 empresas inspeccionadas pertenecen a los sectores de la informática y telefonía móvil; de estas inspecciones 43 casos han desembocado en expedientes por delito fiscal. Además, hay otras 48 sociedades inspeccionadas donde se ha detectado el uso de facturas falsas y contra 31 de ellas se ha abierto expediente por delito fiscal.

Por otra parte, se ha descubierto un 147% más en blanqueo de capitales, alcanzado los 292 millones de dinero negro detectado en el primer semestre de este año, periodo en el

³⁴ Información suministrada por el Ministerio de Economía y Hacienda de España, el 7 de julio de 2005.

que se han realizado más de trescientas actuaciones contra el blanqueo. La última operación llevada a cabo por la Agencia Tributaria concluyó ayer, 6 de julio. Se trata de la operación CEDRO, en la que –en colaboración con el Cuerpo Nacional de Policía– se ha descubierto el blanqueo de cerca de diez millones de euros y han sido detenidas siete personas.

El sector inmobiliario es una de las áreas donde más incide el Plan de Prevención. En este ámbito se han realizado inspecciones e investigaciones en profundidad a 1.466 empresas, lo que supone un 14% más que en el mismo periodo de 2004, y se ha descubierto un 33% más de deuda. Además, se ha sistematizado toda la información dispersa de que disponía la administración tributaria y la nueva información que se está obteniendo. Más de 31 millones de inmuebles urbanos se han incluido en un programa de consulta integral que permite hacer su seguimiento (tanto por inmueble como por contribuyente). Asimismo, se han enviado cerca de 800 requerimientos a Juntas de Compensación para controlar los nuevos desarrollos urbanísticos desde su inicio.

Otro de los sectores más afectados por las tramas de fraude es el del automóvil. En estos casos, el fraude se produce no sólo en el IVA, sino también en el Impuesto de Matriculación –cuyos ingresos corresponden a las Comunidades Autónomas–. Durante los primeros seis meses del presente año, la Agencia Tributaria ha abierto investigación a 533 empresas, de las cuales a 99 ya se les ha practicado una liquidación por un importe total de casi 32 millones de euros (fraude en 8.191 vehículos), lo que supone un aumento del 73% en las empresas inspeccionadas respecto al año pasado. Sobre el resto continúan las investigaciones. Además, en colaboración con la Dirección General de Tráfico, la Agencia Tributaria ha comenzado a realizar controles previos a la matriculación de los vehículos para evitar que se declaren por debajo del valor real.

4.2. Chile: Filosofía de la “Ley Contra la Evasión” de 2001.

La Ley 19.738 del 19 de junio de 2001 estableció un conjunto de más de cincuenta (50) medidas para combatir la evasión tributaria, teniendo como horizonte de planeación el período 2001–2005. Las medidas implicaron modificaciones en diversos cuerpos jurídicos tales como el Código Tributario, la Ley sobre Impuesto a la Renta, la Ley del Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA), la ordenanza de Aduanas y las leyes orgánicas del Servicio de Impuestos Internos, de Aduanas y de Tesorería.

El objetivo general de la ley de lucha contra la evasión ha sido el de aumentar la recaudación para financiar el programa del gobierno y proyectos claves en el área social, evitando aumento de impuestos y la ampliación de las bases tributarias. Entre los objetivos específicos se destacan los siguientes: a) Fortalecer la capacidad de fiscalización y cobranza de los impuestos; b) Modernizar y fomentar mayor eficiencia en los organismos de la Administración Tributaria y su relación con los contribuyentes; c) Cerrar fuentes de evasión y elusión, mediante la modificación de la legislación para reducir estos comportamientos en los contribuyentes.

Sus disposiciones suponen un paulatino incremento de medios personales y físicos en la fiscalización desarrollada por el Servicio de Impuestos Internos (SII) de Chile; nuevas facultades para acceder a información y aplicar los sistemas de control más eficazmente;

coordinación institucional para promover un trato más eficiente y justo hacia el contribuyente, incluyendo medidas en el caso de Tesorería y Aduanas.

La “Ley Contra la Evasión” constituye un eje en torno al cual se han organizado las acciones de la Administración Tributaria en torno a sus tres focos estratégicos:

- ✓ Contribuir al desarrollo económico.
- ✓ Facilitar el cumplimiento voluntario; y
- ✓ Fortalecer el control fiscalizador.

4.2.1. Metas comprometidas.

La Ley estableció compromisos explícitos de mayor recaudación³⁵. De acuerdo al informe financiero de sus disposiciones, la Ley estableció como compromiso de fiscalización y cobranza mayores ingresos tributarios internos por \$84.328 millones (U\$S 144 millones) en el año 2001; \$235.126 millones (U\$S 401 millones) en el año 2002; \$324.040 millones (U\$S 553 millones) en el año 2003, y \$391.040 millones (U\$S 667 millones) en el año 2004³⁶.

4.2.2. Grandes tópicos de la Ley de Lucha contra la Evasión y Elusión Tributaria.

Entre los aspectos más relevantes contenidos en la legislación, pueden mencionarse los siguientes:

- I. Mayor eficiencia y trato más justo al contribuyente.**
 - a. Modernización de los medios de pago.
 - b. Ampliación de plazos para declaraciones sin pago por medios tecnológicos.
 - c. Ampliación del plazo de devolución a tres años.
 - d. Facultad de anular denuncias y multas en casos que no constituyan amenaza al interés fiscal.
 - e. Exclusión del procedimiento ejecutivo de cobro a las deudas menores que no excedan de un 50% de 1 (una) Unidades Tributarias Mensuales (UTM).
- II. Nuevos planes de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos (SII).**
 - a. Auditorías tributarias a medianas y grandes empresas.
 - b. Aumento de la prevención y presencia fiscalizadora.
 - c. Investigación de delitos tributarios y de la falsificación de facturas.
 - d. Profundización del alcance y efecto de las operaciones Renta e IVA.
 - e. Aumento en el control del cambio de sujeto del IVA.

³⁵ Este monto neto representa la meta de rendimiento de la administración tributaria interna, que incluye tanto la fiscalización como la recaudación y cobranza potenciadas en la Ley.

³⁶ Las cifras se expresan en pesos de marzo 2005 usando la variación de IPC (cifras originales se expresaron en pesos del año 2000). Las cifras en dólares consideran un tipo de cambio promedio observado de marzo de 2005, equivalente a U\$S 586,48 por peso chileno, según el informe de la Subdirección de Estudios del Servicio de Impuestos Internos (SII).

III. Fortalecimiento de las facultades de la Administración Tributarias.

- a. Incorporación expresa del Banco Central de Chile dentro de las entidades obligadas a informar los intereses pagados.
- b. Extensión a 3 años en el plazo de revisión de las declaraciones de IVA, para igualarlo con el existente para revisar la generalidad de los impuestos.
- c. Adecuación de las normas aduaneras para combatir el fraude y contrabando aduanero.
- d. Modernización y ampliación del concepto de equipaje para la correcta aplicación de los impuestos aduaneros.
- e. Generación de un mecanismo más moderno para el cobro de los tributos aduaneros en el caso de mercancías que llegan por vía postal.

IV. Perfeccionamiento de las leyes tributarias.**a. Focalización de Rentas Presuntas.**

- i. Restricción de los Regímenes de Renta Presunta en la Minería.
- ii. Inclusión de las sociedades anónimas abiertas en el cálculo de los parámetros de renta presunta en el caso de partes relacionadas.

b. Control de la Evasión y Elusión de Grandes Contribuyentes.

- i. Aplicación de depreciación normal para efectos del Impuesto Global Complementario o Adicional.
- ii. Obligación de tributar por la venta de bienes raíces agrícolas cuando aquella ocurre dentro de los cuatro años siguientes de su adquisición.
- iii. Limitación en el aprovechamiento de pérdidas cuando tiene lugar una reorganización empresarial que involucra cambio de propiedad (entre empresas no relacionadas) y cambios de giro, antes y después de doce (12) meses (Regla de subcapitalización).
- iv. Resguardo del interés fiscal en el caso de intereses excesivos favorecidos con tasa reducida del Impuesto Adicional.
- v. Obligación de informar al Servicio de Impuestos Internos (SII) para resguardar la correcta aplicación del Impuesto Adicional en el caso de los intereses por préstamos o financiamiento extranjero, bonos y debentures emitidos en moneda extranjera por empresas constituidas en Chile, y ciertos servicios pagados al exterior.
- vi. Listado de países con tasa de impuesto a la renta igual o superior a 30% para efectos de la deducción con gastos de los pagos al exterior.
- vii. Extensión de la disposición de retiro tributable a la reinversión en acciones de pago de todo tipo de sociedad anónima.
- viii. Extensión aplicada del IVA a la venta de activos fijos, excluyendo los bienes inmuebles.
- ix. Se condiciona la devolución del “Remanente del IVA”.

c. Modificación de Normas Tributarias.

- i. Reducción del 50% a 15% del impuesto adicional a los bienes suntuarios.
- ii. Derogación en forma definitiva del “crédito por contribuciones”, excepto para las empresas constructoras e inmobiliarias por los inmuebles que construyan. Se mantiene dicho crédito, para bienes raíces agrícolas y para la actividad de explotación de bienes raíces en general.

- iii. Exención del impuesto a la renta, las ganancias de capital obtenidas por inversiones institucionales no residentes en acciones de sociedades anónimas abiertas con presencia bursátil o en bonos del Banco Central, del Estado o de empresas privadas.
 - iv. Exención del Impuesto Adicional a empresas comerciales aéreas y navieras.
 - v. Eliminación de reliquidación mensual del Impuesto Único al Trabajo.
- V. Adecuación institucional del Servicio de Impuestos Internos (SII) y de la Tesorería General de la República.**
- a. Precisión en las funciones tributarias del Servicio de Impuestos Internos y la Tesorería, respecto de los giros.
 - b. El SII liquidará reajustes e intereses que deba pagar o imputar al Fisco al efectuar la devolución o imputación.
 - c. Restringe la información del Impuesto Territorial del SII a Tesorería.
 - d. Los antecedentes para la “Devolución del IVA Exportador” deberán presentarse únicamente al SII.
- VI. Creación de entidades específicas.**
- a. La Fiscalía de Facturas Falsas.
 - b. La Dirección de Grandes Contribuyentes.
 - c. Oficina de Lucha contra el Comercio Clandestino.
- VII. Creación y aumento de sanciones.**
- a. Se sanciona a los contribuyentes que faltan a las notificaciones y citaciones hechas por el Servicio de Impuestos Internos.
 - b. Aumentan las sanciones por el no pago de impuestos detectado en fiscalización de los impuestos de recargo, traslación o retención.
 - c. Se establece un nuevo delito aduanero asociado a la declaración maliciosa de características físicas de las mercancías de exportación.
 - d. Se crean nuevas sanciones relacionadas con la falsificación de documentos tributarios.

4.2.3. Evaluación del desempeño del SII en el cumplimiento de la meta recaudatoria.

Para evaluar el desempeño de la Administración Tributaria en el cumplimiento de las metas recaudatorias asociadas a fiscalización y cobranza, se compara la recaudación de cada año con respecto a la recaudación obtenida en el año 2000, dado que éste es el año previo al de la aplicación de la Ley Contra la Evasión (LCE). El análisis se realiza sobre los ingresos tributarios netos de comercio exterior, de manera que las metas de Aduanas quedan excluidas de la medición. Se utilizan tres métodos³⁷: a) Método de comparación con el PIB en moneda real; b) Método de comparación mixta PIB-Consumo, en moneda real; y c) Método de comparación con el PIB y el Consumo, en moneda nominal.

³⁷ Para un análisis más detallado de los tres métodos se puede consultar el estudio sobre “La Ley de Lucha contra la Evasión” (2005), elaborado por la Subdirección de Estudios del SII, disponible en el portal del SII de Chile: <http://www.sii.cl>

En la evaluación del grado de avance acumulado en los cuatro años que van de la aplicación de la Ley LCE (2001-2004) respecto de la meta acumulada total de cinco años (2001-2005), en el Cuadro N° 2 se puede observar la estimación de la recaudación y cumplimiento bajo los tres métodos de estimación. El resultado que se desprende cuando se emplea el *método de comparación en moneda real*, usando tanto el PIB como la combinación PIB–Consumo, es que los rendimientos efectivos de la Ley LCE logrados hasta el año 2004 superan la meta total para el quinquenio 2001-2005. La razón para ello está en el monto de “sobre-cumplimiento” de las metas anuales. En el caso del *método de comparación con el PIB*, el rendimiento acumulado 2001-2004 representa un 116% de la meta 2001-2005. En el caso del método de comparación con la comparación PIB-Consumo, el rendimiento acumulado 2001-2004 representa un 120,5% de la meta 2001-2005. Sin embargo, cuando se emplea el *método de comparación en moneda nominal*, el rendimiento acumulado 2001-2004 no alcanza a cubrir la totalidad de la meta del quinquenio 2001-2005, pues representa un 83,4% de la misma.

Cuadro N° 2: Cumplimiento Acumulativo de Metas de la Ley Contra la Evasión

	Millones de \$ Marzo 2005 <i>Comp.</i> <i>con PIB Moneda</i> <i>real</i>	Millones de \$ Marzo 2005 <i>Comp.</i> <i>con PIB-Consumo</i> <i>Moneda real</i>	Millones de \$ Marzo 2005 <i>Comp.</i> <i>con PIB-Consumo</i> <i>Moneda nominal</i>
(a) Residuo o menor evasión 2001-2004	1.672.447	1.737.792	1.179.802
(b) Compromiso LCE 2001-2004	1.034.534	1.034.534	1.001.977
(c) Compromiso LCE 2001-2005	1.441.633	1.441.633	1.414.538
(a) / (b) En %	161,7%	168,0%	117,7%
(a) / (c) En %	116,0%	120,5%	83,4%

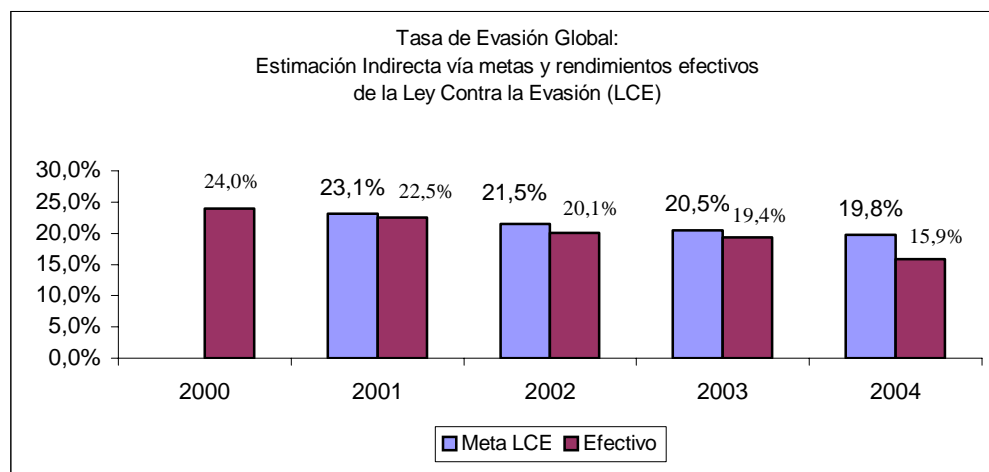
Fuente: Estudio sobre Ley Contra la Evasión, Subdirección de Estudios SII, 2005

4.2.4. Impacto en el objetivo de reducir la tasa de evasión.

En el estudio del Servicio de Impuestos Internos de Chile (2005; pp. 9-10), también se evalúan las metas de recaudación y los rendimientos efectivos en términos de la tasa de evasión total para la economía. Esta estimación no es una medición independiente de dicha tasa de evasión, sino que aplica simplemente los montos involucrados sobre la cifra de incumplimiento asociada al año 2000, estimada en un 24%³⁸. De este modo, el nivel de cumplimiento efectivo, según se muestra en dicho estudio, ha mostrado consistencia con los niveles de cumplimiento que se esperaba lograr con la aplicación de la ley LCE, tal como puede observarse en los gráficos Nos. 14, 15 y 16.

³⁸ Cabe aclarar que la medición de la tasa de evasión total del 24% basada en Cuentas Nacionales, corresponde al año 1997. Al no disponerse de una cifra de evasión total para el año 2000 –el año previo a la Ley Contra la Evasión– se adopta como nivel de referencia la estimación global del año 1997.

Gráfico N° 14: Estimación con PIB, en moneda real



Fuente: Estudio sobre Ley Contra la Evasión, Subdirección de Estudios SII, 2005; pp. 9

Gráfico N° 15: Estimación mixta PIB-Consumo, en moneda real

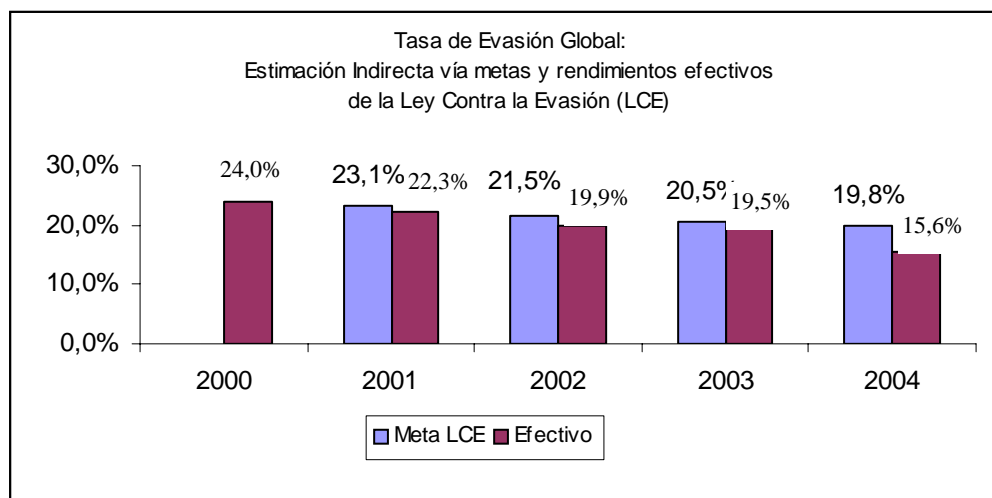
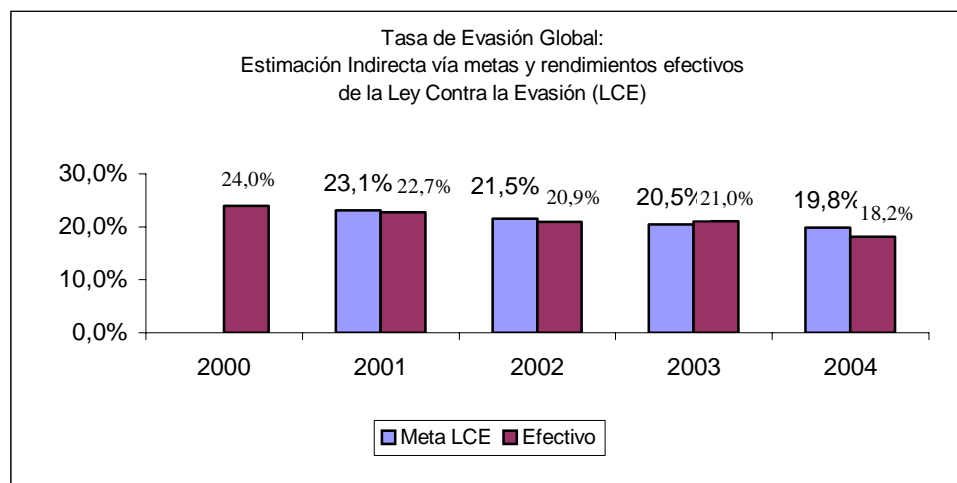


Gráfico N° 16: Estimación mixta PIB-Consumo, en moneda nominal



4.3. Argentina: El Nuevo “Plan Antievasión II” de 2005.

4.3.1 Consideraciones previas. El Plan de Gestión 2005.

La gestión de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) tiene como objetivo fundamental administrar eficientemente el sistema tributario, el control del comercio exterior y la ejecución de los aportes y contribuciones sobre la nómina salarial. La fusión de la Administración Nacional de Aduanas y de la Dirección General Impositiva se fundamenta en la necesidad manifestada por el Poder Ejecutivo Nacional –atento el carácter recaudatorio de las funciones que ambos Organismos poseían– contar con un único ente de administración tributaria. Por tanto, la AFIP –cuya puesta en funcionamiento se produce a partir de julio de 1997– es el nuevo ente encargado de la ejecución de la política tributaria, aduanera y de los recursos de la seguridad social.

Una de las pautas principales acerca de la performance esperada de la Administración Tributaria Argentina, tal como señala el Plan de Gestión 2005 de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), es la cantidad de recursos tributarios a recaudar; este monto es fijado año tras año como parte del proceso de definición del presupuesto del Estado Nacional. En este sentido, en el Cuadro N° 3 se pueden observar las previsiones de ingresos públicos incluidas en la Ley de Presupuesto correspondiente al año 2005.

Cuadro N° 3: Proyección de Recursos tributarios incluidas en el Proyecto de Presupuesto para el año 2005³⁹

Concepto	2005	2004	Dif.	Var. %
RECURSOS TRIBUTARIOS	106.834,4	97.600,0	9.234,4	9,5
Ganancias	22.739,7	22.000,0	739,7	3,4
IVA (2)	33.942,8	30.800,0	3.142,8	10,2
Reintegros (-)	-1.530,7	-1.600,0	-69,3	-4,3
Internos coparticipados	3.537,0	3.000,0	537,0	17,9
Ganancia Mínima Presunta	944,9	1.200,0	-255,1	-21,3
Bienes Personales	1.864,1	1.700,0	164,1	9,7
Comercio Exterior (3)	15.115,2	13.500,0	1.615,2	12,0
Combustibles Ley 23.966 - NaftasI	1.697,0	1.700,0	-3,0	-0,2
Combustibles Ley 23.966 - Gas Oil	1.705,1	1.600,0	105,1	6,6
Otros s/ Combustibles (4)	2.067,3	2.000,0	67,3	3,4
Créditos y Débitos en cta. cte.	8.706,7	7.600,0	1.106,7	14,6
Otros Impuestos (5)	1.504,6	1.200,0	304,6	25,4
Aportes y Contribuciones SIJP	18.898,1	16.600,0	2.298,1	13,8
Otros Ingresos de Seguridad Social	639,0	500,0	139,0	27,8
Capitalización + Rezagos y transitorios (-)	-4.996,4	-4.200,0	-796,4	19,0

Fuente: Plan de Gestión 2005 – AFIP, pp. 4. (En millones de pesos)

³⁹ Año 2005: recaudación incluida en los mensajes del Proyecto de Ley de Presupuesto. Año 2004: dic. Estimado; (2) Recaudación neta de devoluciones; (3) Derechos de importación, Exportación y Tasa de Estadística (no incluye las percepciones de IVA, Ganancias, otros impuestos); (4) Incluye tasa Gas-Oil Dto. 976/2001, Tasa Infraestructura Hídrica Dto. 1381/2001 y Recargo al Consumo de Gas Ley N° 25.565; (5) Internos s/ Seguros, Adicional s/ Cigarrillos, Radiodifusión, Entr. Cine; Monotributo Impositivo (Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes), Facilidades de Pago pendientes de distribución y otros menores.

Las previsiones expuestas están basadas en una serie de supuestos macroeconómicos incluidos también en la Ley de Presupuesto para el año 2005.

En el Plan de Gestión 2005 se señalan las oportunidades que la Administración Federal de Ingresos Públicos intentará seguir aprovechando cabalmente:

- Consideración de la Administración Tributaria como política de Estado.
- Generación de un espacio donde todas las provincias y la administración federal empiecen a trabajar con una visión de red, de sistema, una visión más orgánica.
- Participación activa en la definición de los cambios en materia de política tributaria.
- Generación de un cambio en la imagen institucional a partir de los conceptos de servicios al contribuyente y educación tributaria y aduanera.
- Concepción de la aduana como el eslabón de servicios y controles donde corvengén todas las intervenciones de terceros organismos con injerencia en las operaciones de comercio exterior.
- Posibilidad de un comercio exterior con menos papeles.
- Adecuación de un régimen de selectividad reservando las atribuciones propias del control “ex - post” en el comercio exterior, permitiendo la reasignación de recursos a labores con mayor efectividad.

En dicho plan se identifican una serie de acciones a desarrollar teniendo en cuenta aquellos aspectos del entorno que afectarán la gestión 2005, entre las que se pueden señalar las siguientes:

- Persistencia de un contexto social permisivo con la informalidad económica y el empleo no registrado.
- Volatilidad y falsedad de los domicilios.
- Prácticas asociadas a la constitución de sociedades ficticias.
- Necesidad de abordar de lleno las medidas en fronteras para combatir la importación y exportación de mercaderías con marcas fallidas, o que transgredan derechos de propiedad intelectual.
- Persistencia de prácticas relacionadas con el tráfico ilícito de bienes culturales y especies en extinción.
- Mecanismos de evasión y elusión originados en nuevas operatorias internacionales.

A partir del esquema de planeamiento utilizado para la formulación de los planes de gestión anuales creados por el Decreto N° 1.399/2001, se ha decidido mantener la misión, visión y valores institucionales, así como los objetivos estratégicos definidos oportunamente. Las prioridades de mediano y largo plazo se materializan a través de la definición de los siguientes *objetivos estratégicos*, y los *objetivos específicos* asociados a cada uno de ellos:

- I. Fortalecer la gestión de recaudación y cobranza, y prevenir la mora y el incumplimiento.**
 - a. Ejecutar el control primario con el criterio de ciclo completo.
 - b. Perfeccionar los procedimientos de control de la recaudación.
 - c. Mejorar la ejecutividad de la cobranza coactiva.

- II. Disminuir la evasión, el contrabando y el empleo no registrado.**
 - a. Mejorar la cobertura de las acciones operativas de investigación y fiscalización.
 - b. Generar mayor percepción de riesgo mediante el uso inteligente de la información.
 - c. Aplicar nuevas tecnologías de control.
 - d. Fortalecer la cooperación administrativa internacional.

- III. Fomentar la responsabilidad de los ciudadanos y de los entes públicos y privados, como actores fundamentales en el proceso de recaudación de los recursos necesarios para el correcto funcionamiento de la sociedad.**
 - a. Promover la conciencia social sobre la importancia del cumplimiento tributario.
 - b. Fortalecer la relación con los entes públicos provinciales y nacionales vinculados a las funciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

- IV. Mejorar los servicios al contribuyente y usuario aduanero para promover el cumplimiento voluntario de sus obligaciones.**
 - a. Mejorar la calidad del servicio y disminuir los tiempos y costos de cumplimiento.
 - b. Promover la utilización de procedimientos electrónicos.

- V. Promover el desarrollo organizacional, el crecimiento profesional de los funcionarios y procurar el uso eficiente de los recursos materiales y financieros.**
 - a. Promover una cultura de gestión por resultados, con orientación hacia el servicio a los contribuyentes.
 - b. Fortalecer la administración de los recursos humanos y la ética organizacional.
 - c. Optimizar la tecnología de la información y profundizar el desarrollo de sistemas en ambiente web.
 - d. Consolidar el concepto de Agencia Única.
 - e. Fortalecer la administración de recursos económicos, financieros y materiales.
 - f. Promover la identificación y absorción de mejores prácticas tributarias.

A partir del convencimiento que para conocer el grado de cumplimiento de los objetivos definidos es necesario contar con instrumentos adecuados, fueron identificados y aprobados una serie de indicadores y metas asociadas a determinadas acciones específicamente seleccionadas y un portafolio de iniciativas consideradas prioritarias en el año 2005.

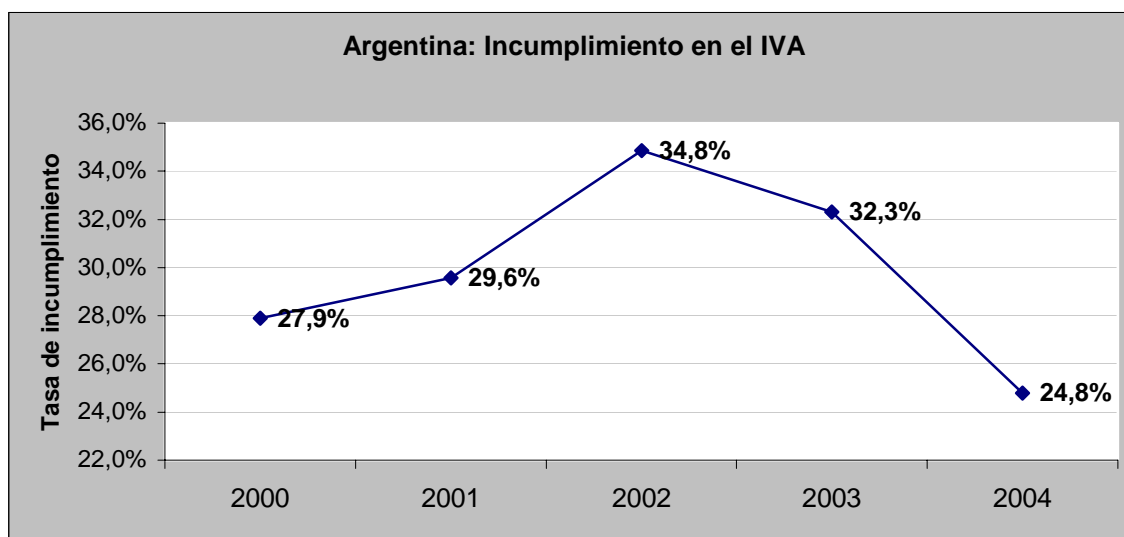
No obstante, es importante destacar algunos avances en materia fiscal, tal como señala el estudio realizado por Salim y Dángela (2005) de la Dirección de Estudios de la AFIP, en cuanto a la disminución del incumplimiento en el IVA entre los años 2000 y 2004, tal como se muestra en el Cuadro N° 4 y en el Gráfico N° 17.

Cuadro N° 4: Estimación del incumplimiento en el IVA. Años 200 a 2004

Concepto	2000	2001	2002	2003	2004
Recaudación Potencial (a)	24.281.104	22.651.886	24.305.698	31.821.691	38.542.803
Recaudación Real Ajustada (b)	17.507.175	15.951.530	15.836.045	21.545.103	28.992.953
Incumplimiento (c = a - b)	6.773.929	6.700.356	8.469.653	10.276.588	9.549.850
Porcentaje de Incumplimiento (d = c/a*100)	27,9%	29,6%	34,8%	32,3%	24,8%

Fuente: Salim y Dángela (2005); Dirección de Estudios AFIP, pp. 4.

Gráfico N° 17:



En el período bajo análisis el incumplimiento en el IVA alcanzó un máximo en el año 2002 de 34,8%; entre los años 2003 y 2004 se produjo una fuerte reducción, alcanzando en el año 2004 el nivel más bajo (24,8%). Esta mejora, según dicho estudio, está determinada por dos factores: la prociclicidad de la recaudación y la mejora en la administración tributaria⁴⁰. El otro factor que incidió fue el conjunto de medidas implementadas desde la administración tributaria tendientes a reducir el incumplimiento.

⁴⁰ En términos generales, ante un crecimiento de la actividad económica, el aumento de la recaudación tiende a ser más que proporcional, si se mantienen constantes el resto de las variables que inciden en la misma (tasa de impuesto, amplitud de la base imponible, etc.).

4.3.2. La Ley Antievasión II.

A fines del 2004 se sanciona las últimas reformas del paquete “Antievasión I”, como una de las últimas etapas del plan de lucha contra la evasión y elusión fiscal. A manera de síntesis se detallan los aspectos más salientes:

- a) Se podía disminuir hasta un 20% por ciento la cuota mensual del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo), materializándose a través de bonificaciones por buen cumplimiento en los pagos, condonándose la cuota número 12 al registrar la AFIP la cancelación de las 11 cuotas mensuales anteriores.
- b) Se incrementa el importe mensual para las categorías más altas del Monotributo.
- c) Se incrementó en dos pesos la mayor parte de las cuotas de Monotributo con destino al Fondo Solidario de Redistribución para intervenciones médicas de alta complejidad.
- d) Se dividieron en dos grandes grupos a los Monotributistas entre locadores y prestadores de servicios con un tope máximo de facturación anual de \$ 72.000 y resto de contribuyentes con tope de facturación anual de hasta \$ 144.000.
- e) Se elimina la categoría de empleador monotributista que hoy pagan un importe fijo por cada empleado y se deberá ingresar los Aportes y Contribuciones al Sistema de Jubilaciones y Pensiones régimen general.
- f) Se eliminó la figura del Responsable No Inscripto (RNI) en el Impuesto al Valor Agregado para profesionales matriculados con ingresos anuales inferior a \$36.000 pero no se les cobrará retroactivamente ya sea como monotributistas o pago del IVA por los períodos no prescriptos.
- g) Nuevo y Amplio Régimen de Facilidades de Pago para monotributistas y autónomos de hasta 60 cuotas, no pudiendo superar los intereses el 36 por ciento de la deuda.
- h) Se incorporó la figura de “Asociación Ilícita” –organizadores y partícipes necesarios– en materia tributaria en la Ley Penal Tributaria con penas no excarcelables.
- i) Se reduce un 50 por ciento –alícuota del 10,5%- el Impuesto al Valor Agregado a la publicidad en medios de gráficos que facturen hasta \$ 43.000.000 anuales.
- j) Derogación total de los planes de Competitividad aún vigentes.
- k) Prórroga de la gravabilidad en impuesto a las ganancias a los reintegros por exportación.
- l) Se crea la figura del Contribuyente Eventual que tributará el 5% de su facturación más el aporte al Sistema de la Seguridad Social.

Entre algunos de los logros conseguidos se pueden señalar los siguientes: Como resultado del re-empadronamiento del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo), se pasó de 300.000 a 900.000 contribuyentes que pagaban regularmente. Por otra parte, en abril de 2005 se recibieron 1.073.000 consultas por internet para verificar la validez de los comprobantes.

En este contexto, el 6 de julio del presente año se publica en el Boletín Oficial la Ley N° 26.044 denominada “Ley Antievasión II”, abriendo un nuevo escenario en la lucha contra la evasión impositiva. El Plan Antievasión 2005 contempla un rol activo del fisco, ante la figura del agente fedatario; buscando reforzar el vínculo con el contribuyente creando el domicilio alternativo y electrónico. Entre los aspectos más relevantes de la misma, podemos enunciar los siguientes:

- a) *Domicilio fiscal alternativo*. Tendrá lugar cuando el Fisco tuviere conocimiento del mismo, a través de datos concretos recabados conforme a sus facultades de verificación y falsificación. Será declarado como tal por resolución fundada.
- b) *Domicilio fiscal electrónico*. Definido como el sitio informático, personalizado, válido y optativo registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza. Producirá en el ámbito administrativo los efectos de domicilio fiscal constituido.
- c) *Consulta vinculante*. Se crea un régimen de consulta vinculante, en el cual el Fisco deberá contestar en un plazo que no deberá exceder los 90 días corridos. Las respuestas brindadas tendrán carácter público, donde se suprimirá toda mención identificatoria del consultante.
- d) *Responsabilidad personal y solidaria*. Se extiende dicha responsabilidad a socios de sociedades irregulares y de hecho, y a los socios solidariamente responsables respecto de las obligaciones fiscales que correspondan a las sociedades o personas jurídicas que los mismos representen o integren.
- e) *Síndicos de concursos y quiebras*. Estos sujetos deberán, dentro del plazo de 15 días corridos de aceptado el cargo en el expediente judicial, requerir a la Administración Federal de Ingresos Públicos las constancias de las respectivas deudas tributarias.
- f) *Intimación de pago a los agentes de retención o percepción*. Si el Fisco constatare la falta de ingreso de las retenciones o percepciones por parte de tales sujetos, no será necesario aplicar el procedimiento de determinación de oficio, bastando la simple intimación de las sumas reclamadas.
- g) *Compensación de oficio*. La facultad de compensar de oficio se podrá extender a los responsables por deuda ajena.
- h) *Garantías*. La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá efectivizar, a través de medios electrónicos o magnéticos, la constitución, ampliación, modificación, sustitución, cancelación y extinción de garantías en seguridad de obligaciones fiscales.
- i) *Agente encubierto*. El Organismo Fiscal autoriza a sus funcionarios, mediante orden de juez administrativo, a que actúen como compradores de bienes o locatarios de obras o servicios. El fin de la presente medida radica en constatar la entrega de

facturas y comprobantes equivalentes, por parte de los vendedores o locadores. La orden del juez administrativo deberá estar fundada en los antecedentes fiscales de tales sujetos.

- j) *Multa por la no presentación de declaraciones juradas informativas.* Se establecen sanciones de \$5.000 a \$10.000 por la falta de presentación de declaraciones juradas informativas. No será necesario que exista un requerimiento previo por parte del Fisco.
- k) *Multa por incumplimiento defectuoso de deber formal.* En los supuestos del artículo agregado a continuación del artículo 38, del artículo 39 y de su agregado a continuación, se considerará asimismo consumada la infracción, cuando el deber formal de que se trate, a cargo del responsable, no se cumpla de manera íntegra.
- l) *Medidas cautelares – Decomiso.* Ante la falta del respaldo documental en la tenencia, traslado o transporte de bienes o mercancías, se introducen medidas preventivas, la interdicción y el secuestro de tales bienes.
- m) *Prescripción.* Se suspenderá por 120 días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos, y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, y dichos actos se notificarán en el último semestre del año en que se producen las respectivas prescripciones.

5. CONCLUSIONES.

En la primera parte de este trabajo hemos realizado un breve análisis de los sistemas y estructuras tributarias de España, Chile y Argentina, destacando aquellos aspectos que consideramos relevantes para una comprensión más acabada de los distintos contextos en que se han adoptado los diferentes planes de lucha contra la evasión y el fraude. En la segunda parte del estudio, se analizan las diferentes estrategias adoptadas por los Gobiernos y Administraciones Tributarias de dichos países en el combate del fraude y al evasión.

Mientras la estructura tributaria de España se caracteriza por la importancia en la recaudación del impuesto a la renta sobre los consumos; en cambio, tanto en Chile como en Argentina, la misma se encuentra caracterizada por una marcada concentración de los impuestos al consumo que llegan a alcanzar como en el caso de Chile, casi el 64% de los ingresos totales en el 2004, a la inversa de lo que debería darse si consideramos el efecto recesivo que diversos estudios señalan respecto del impuesto al valor agregado. En cuanto al impuesto a la renta, en España la importancia en la recaudación está dada por el impuesto a las personas físicas sobre el impuesto sobre sociedades, al contrario de lo que ocurre en Chile y Argentina, donde la recaudación se concentra en el impuesto sobre sociedades. Todos estos aspectos de la evolución de los diferentes sistemas fiscales señalados concuerdan con el conjunto de modificaciones que definen el *Modelo Tributario Extensivo*

de los países de la O.C.D.E., que han dado lugar a una estructura de la recaudación en la que ganan peso los impuestos indirectos y los aportes y contribuciones de la seguridad social y pierde peso la importancia relativa de los impuestos directos.

Si durante los años 90 y hasta principios de esta década, el énfasis ha sido el servicio al contribuyente, actualmente se aprecia un desplazamiento hacia los aspectos relacionados con el control tributario; en los últimos años las Administraciones Tributarias de los países más avanzados, están adoptando estrategias de reforzamiento de la prevención del fraude, dirigidos hacia determinados sectores económicos y principales líneas de actuación, pretendiendo con ello, mejorar la eficacia en la prevención del fraude y evasión fiscal. El Plan de Prevención del Fraude impulsado por España aprobado en febrero de 2005 se enmarca, en esta tendencia general y pretende aprovechar las experiencias de otras Administraciones. En este sentido, el Plan de Prevención del Fraude, dedica atención especial a las actuaciones preventivas que pueden inducir a un mejor cumplimiento fiscal, sin olvidar las medidas operativas de control del incumplimiento de las obligaciones tributarias. Pero además, la conciencia fiscal y la propensión al cumplimiento voluntario también tienen condicionantes sociopolíticos. En consecuencia, la Agencia Española de Administración Tributaria, en la medida de sus posibilidades, se propone desarrollar una política de comunicación que traslade a los ciudadanos el carácter necesario de la fiscalidad, la relación entre los ingresos tributarios y los servicios públicos y los principales resultados alcanzados en la gestión pública. Todas estas cuestiones también son objeto de análisis en el Plan de Prevención del Fraude. Los resultados obtenidos en las principales líneas estratégicas del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, reflejan en lo que va del 2005, un aumento en las investigaciones e inspecciones complejas y en los ingresos efectivos procedentes de las actuaciones de control y los ingresos efectivos procedentes de actuaciones de control realizadas por la Agencia Tributaria han crecido un 20% respecto al mismo periodo del año pasado y en términos generales, se han obtenidos grandes avances en las restantes líneas de actuación.

En el caso de Chile, con la sanción de la Ley 19.738 en 2001 se estableció un conjunto de más de 50 medidas para combatir la evasión tributaria, teniendo como horizonte de planeación el período 2001–2005. Las medidas implicaron modificaciones en diversos cuerpos jurídicos tales como el Código Tributario, la Ley sobre Impuesto a la Renta, la Ley del Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA), la ordenanza de Aduanas y las leyes orgánicas del Servicio de Impuestos Internos, de Aduanas y de Tesorería. El objetivo general de la ley de lucha contra la evasión ha sido el de aumentar la recaudación para financiar el programa del gobierno y proyectos claves en el área social, evitando aumento de impuestos y la ampliación de las bases tributarias. Entre los objetivos específicos se destacan los siguientes: Fortalecer la capacidad de fiscalización y cobranza de los impuestos; modernizar y fomentar mayor eficiencia en los organismos de la Administración Tributaria y su relación con los contribuyentes; cerrar fuentes de evasión y elusión, mediante la modificación de la legislación para reducir estos comportamientos en los contribuyentes. La Ley estableció compromisos explícitos de mayor a casi 700 millones de dólares en el año 2004. En el estudio del Servicio de Impuestos Internos de Chile (2005), también se evalúan las metas de recaudación y los rendimientos efectivos en términos de la tasa de evasión total para la economía. De este modo, el nivel de cumplimiento efectivo, según se muestra

en dicho estudio, ha mostrado consistencia con los niveles de cumplimiento que se esperaba lograr con la aplicación de la ley Contra la Evasión.

Respecto de Argentina, a fines del 2004 se sanciona las últimas reformas del paquete “Antievasión I”, como una de las últimas etapas del plan de lucha contra la evasión y elusión fiscal. En este contexto, el 6 de julio del presente año se publica la denominada “Ley Antievasión II”, abriendo un nuevo escenario en la lucha contra la evasión impositiva. El Plan Antievasión 2005 contempla un rol activo del fisco, ante la figura del agente fedatario; buscando reforzar el vínculo con el contribuyente creando el domicilio alternativo y electrónico, como otras modificaciones al régimen de sanciones, etc. Este plan aún está en una etapa incipiente; no obstante, una de las pautas principales acerca de la *performance* esperada de la Administración Tributaria Argentina, tal como señala el Plan de Gestión 2005, es la cantidad de recursos tributarios a recaudar. Además, en dicho plan se identifican una serie de acciones a desarrollar teniendo en cuenta aquellos aspectos del entorno que afectarán la gestión 2005, entre las que se pueden señalar las siguientes: persistencia de un contexto social permisivo con la informalidad económica y el empleo no registrado; volatilidad y falsedad de los domicilios; prácticas asociadas a la constitución de sociedades ficticias; necesidad de abordar de lleno las medidas en fronteras para combatir la importación y exportación de mercaderías con marcas fallidas, o que transgredan derechos de propiedad intelectual; persistencia de prácticas relacionadas con el tráfico ilícito de bienes culturales y especies en extinción; y mecanismos de evasión y elusión originados en nuevas operatorias internacionales.

De estas estrategias adoptadas, tanto por España como por Chile y Argentina en la lucha contra la evasión y el fraude, surgen las siguientes reflexiones, adhiriendo a las aportaciones realizadas por Díaz Yubero (2003):

En primer lugar, resulta necesario que las normas fiscales a aplicar sean adecuadas a la realidad social, económica, geográfica, etc., en que deben ser aplicadas y que tengan en cuenta los medios disponibles y las limitaciones de la organización encargada de aplicarlas.

En segundo lugar, la estrategia de las administraciones tributarias modernas persigue, con carácter general, incrementar los niveles de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes. Esta tendencia tiene sin duda, muchas causas, pero una de las que consideramos importante de destacar de gran peso, para apostar por la estrategia del cumplimiento voluntario, es que en la mayoría de los países el porcentaje de recaudación efectiva que se obtiene como consecuencia de la actuación administrativa contra el fraude fiscal, apenas representa un mínimo porcentaje de la recaudación tributaria total. El resto, procede de ingresos efectuados por los contribuyentes en las autoliquidaciones presentadas voluntariamente.

En tercer lugar, en la mayoría de los casos, las Administraciones Tributarias son evaluadas en su *performance* recaudatoria. En la gran mayoría de los países latinoamericanos no existen aún criterios para evaluar la capacidad disuasiva de las Administraciones Tributarias; no obstante, en los últimos años se aprecia una tendencia a un seguimiento permanente de la evaluación de los niveles de evasión impositiva, Chile ha

sido pionero en este tema, actualmente, Argentina está realizando esfuerzos considerables en esta línea.

Por último, la correcta implantación de la estrategia dirigida a incrementar los niveles de cumplimiento voluntario, exige la aplicación de dos o tres líneas de actuación simultáneas y complementarias:

Facilitar a los contribuyentes que quieran cumplir con sus obligaciones el que puedan hacerlo con los menores costos posibles. En este sentido, no se debe olvidar que la actuación de la Administración Tributaria incide en la competitividad de las empresas nacionales, según se imponga mayor o menor presión fiscal indirecta, y que es obligación de la Administración Pública favorecer la actividad económica no imponiendo cargas innecesarias. La simplificación normativa, no es ajena a este proceso de cumplimiento voluntario, es otro aspecto que hace al mismo, como por ejemplo, la simplificación de formularios, boletines informativos, procedimientos de declaración, que debe presidir a una administración moderna. En esta tendencia, *“la creciente preocupación por el respeto de los derechos de los contribuyentes en sus relaciones con la administración fiscal toma fuerza. Países como EE.UU., Holanda, Canadá, Nueva Zelanda, y Reino Unido, han acompañado a España en la elaboración y publicación de documentos en los que se recogen los derechos y obligaciones que deben presidir dichas relaciones. Los derechos a la presunción de inocencia y de honestidad, a recibir un trato cortés y considerado, a la confidencialidad y privacidad, a disfrutar de la opción más ventajosa prevista en la ley, etc., aparecen enumerados, entre otros, en los estatutos de los contribuyentes...[...]. Hay que evitar que un objetivo positivo, establecer un marco de relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes más equilibrado y reforzar la seguridad jurídica, se convierta en una vía para favorecer la actuación de los defraudadores”* [Díaz Yubero; 2003: pp. 15]

Además, para algunos países, como es el caso de Argentina, la educación de los contribuyentes constituye una piedra básica para el logro del cumplimiento voluntario. Su labor educativa no sólo debe comprender la educación tributaria puesta a disposición de los ciudadanos en los portales de las Administraciones Tributarias, o dirigidos hacia escuelas de nivel primario o secundario; debe comprender además el desarrollo de programas de formación que vayan dirigidos o cuenten con la colaboración de distintos sectores de la sociedad, por ejemplo, programas de educación para pequeñas y medianas empresas, asesores impositivos; universidades; los realizados en colaboración con bancos, bibliotecas, con gobiernos locales (Municipalidades), etc.

6. BIBLIOGRAFÍA.

Administración Federal de Ingresos Públicos – AFIP (2004): “Plan de Gestión 2005”; A.F.I.P.; Buenos Aires; diciembre; en: <http://www.afip.gov.ar>

Agencia Española de Administración Tributaria (2005): “Plan de Prevención del Fraude Fiscal”; A.E.A.T.; España; 209 pp.; <http://www.aeat.es>

Bergman, M. (2002): “La administración tributaria en América Latina: una perspectiva comparada entre Argentina, Chile y México”; Documento de Trabajo; Programa de Presupuesto y Gasto Público del CIDE; CIDE, México.

Bertazza, H. J. (2005): “Modificaciones a la ley de procedimiento tributario. Plan Antievasión II”; Práctica Profesional; Editorial La Ley; Buenos Aires; N° 1; julio; pp. 42-57.

Bertazza, H. J. y Marconi, N. J. (2005): “Secuestro, interdicción y decomiso de mercaderías. Una nueva medida de prevención de evasión fiscal”; Práctica Profesional; Editorial La Ley; Buenos Aires; N° 5; septiembre; pp. 1-5.

C.I.A.T. – Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2005): Estadísticas Tributarias de Países Miembros – Cuadros Comparativos; Base de Datos de Estadística del CIAT; septiembre; <http://www.ciat.org>

C.I.A.T. (2005): “España: Agencia Española de Administración Tributaria”; Estructura Organizacional y Funciones de las Administraciones Tributarias de los Países Miembros; Revista del CIAT.

C.I.A.T. (2004): “Descripción General de los Impuestos aplicados en Argentina”; Sistemas Tributarios; Base de Datos de Tributación del CIAT; al 23 de noviembre.

C.I.A.T. (2004): Descripción General de Impuestos aplicados en Argentina”; Sistemas Tributarios; Base de Datos de Tributación del CIAT; al 1° de agosto.

C.I.A.T. (2004): Descripción General de Impuestos aplicados en Chile”; Sistemas Tributarios; Base de Datos de Tributación del CIAT; al 1° de agosto.

C.I.A.T. (2004): “Argentina: Administración Federal de Ingresos Públicos”; Estructura Organizacional y Funciones de las Administraciones Tributarias de los Países Miembros; Revista del CIAT.

C.I.A.T. (2004): “Chile: Servicio de Impuestos Internos”; Estructura Organizativa de las Administraciones Tributarias de los Países Miembros; Revista del CIAT.

Díaz Yubero, F. (2003): “Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias Avanzadas”; Instituto de Estudios Fiscales – I.E.F.; Documento de Trabajo; N° 14; España; 30 pp.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas – F.A.C.P.C.E. (2005): “Plan Antievasión II: La Reforma Legal impulsada por el Poder Ejecutivo y aceptada por el Poder Legislativo”; Opinión de la FACPCE; Buenos Aires; última modificación: 23 de junio.

Gómez Sabaini, J.C. et al. (2002): “La equidad distributiva y el sistema tributario: Un análisis para el caso argentino”; ILPES-Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social; Serie Gestión Pública; n° 20; Santiago de Chile; mayo.

IERAL (2004): “Carga fiscal provincial y municipal. Análisis de las 23 jurisdicciones provinciales, CABA y 100 municipios de todo el país”; Fundación Mediterránea; Argentina; diciembre; 77 pp.; <http://www.cargafiscal.com.ar>

Jorratt, M. (2000): “Diagnóstico del Sistema Tributario Chileno”; Departamento de Estudios del Servicio de Impuestos Internos; Santiago de Chile; marzo; 22 pp.; <http://www.sii.cl>

Jorratt, M. (1996): “Evaluación de la capacidad recaudatoria del Sistema Tributario y de la Evasión Tributaria”; C.I.A.T.; Documento preparado para la Conferencia Técnica del CIAT, Italia; octubre; 36 pp.

Junquera, R. (2000): “Aspectos Básicos del Sistema Fiscal Español”; C.I.A.T.; Documento de Trabajo N° 19; 27 pp.; <http://www.ciat.org>

König, J. (2002): “Distribución de la presión tributaria y crisis fiscal del Estado; Campus Virtual I.E.F.P.A.; mayo; 93 pp.; <http://www.iefpa.org.ar>

Lamagrande, A. J. (2004): “Fiscalización”; en: Díaz, O. (Director): “Tratado de Tributación. Política y Economía Tributaria”; Editorial ASTREA; Tomo II; Vol. 2; Buenos Aires; Díaz, pp. 397-441.

Litvak, J. D. y Sánchez, A. (2005) : “Las reformas a la ley de procedimiento tributario vinculadas con la responsabilidad de los síndicos concursales. El plan antievasión II”; Práctica Profesional; Editorial La Ley; N° 3; agosto; Buenos Aires; pp. 11-18.

Martín, F.R. (2005): “Los factores determinantes de la recaudación tributaria”; Ministerio de Economía, Dirección de Análisis e Investigación Fiscal; Buenos Aires; marzo; 10 pp.

Ministerio de Economía (2005): Estadísticas sobre Recaudación de Ingresos Tributarios, Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal; Buenos Aires; septiembre; <http://www.mecon.gov.ar>

Ministerio de Economía y Hacienda (2005); Presupuesto 2006; España; septiembre; <http://www.meh.es>

Ministerio de Economía y Hacienda (2005); Presupuesto 2005; España; <http://www.meh.es>

Ministerio de Economía y Hacienda (2005); Estadísticas Económicas de Base Tributaria y Estadísticas de Impuestos; España; septiembre; <http://www.meh.es>

Pérez, D. G. (2005): “El esquema de la responsabilidad tributaria según la Ley Antievasión II”; Revista Impuestos; Sección Doctrina; Editorial La Ley; Vol. N° 18; septiembre; pp. 2402-2415.

Roa, R. (2003): “Hacia una Administración Fiscal con Control Social”; Suplemento Criterios Tributarios; Ed.: Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas; Año XXVI, N° 140; abril; pp. 6-24.

Ruiz Jacobo Colomer, I. (1999): “Acciones para Promover la Aceptación de los Tributos en una Sociedad Democrática”; Criterios Tributarios; Ed.: Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas; Año XVI; N° 130/131; septiembre; pp. 59-68.

Sacani, R. (2005): “El agente fiscalizador”; Práctica Profesional; Editorial La Ley; N° 3; agosto; Buenos Aires; pp. 53-54.

Salim, J.A. y D’Angela, W. (2005): “Estimación del Incumplimiento en el IVA. Años 200 a 2004”; A.F.I.P. – Dirección de Estudios; Buenos Aires; 21 pp.

Servicio de Impuestos Internos – S.I.I. (2005): Estadísticas sobre Ingresos Tributarios; Subdirección de Estudios; Servicio de Impuestos Internos; Santiago de Chile; septiembre; <http://www.sii.cl>

Servicio de Impuestos Internos – S.I.I. (2005): “Ley Contra la Evasión Tributaria: Compromisos y cumplimientos en el ámbito de la Administración Tributaria Interna”; Subdirección de Estudios; Santiago de Chile; abril; <http://www.sii.cl>

Servicio de Impuestos Internos – S.I.I. (2005): “Grandes tópicos de la Ley Contra la Evasión y Elusión”; Documento preparado por Subdirección de Estudios; Santiago de Chile; abril; <http://www.sii.cl>

Servicio de Impuestos Internos – S.I.I. (2001): “Resumen del contenido de la Ley sobre Evasión y Elusión”; Documento preparado por la Subdirección de Estudios; Santiago de Chile; 24 pp. <http://www.sii.cl>

Zeitoune, J. y Pazo, G. (2001): “Evasión impositiva en Argentina”; Documento de Trabajo; Universidad del CEMA; Buenos Aires; 28 pp.