

LA AUDITORIA FISCAL EN EL JAPON: DESARROLLO Y SITUACION ACTUAL DE LA ADMINISTRACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Por Masayuki Kitoku*

Mi tema para hoy es el de la planificación para una auditoría fiscal en el Japón. Terminada la guerra en el Pacífico, tanto la estructura como la administración fiscal (Impuesto sobre la renta individual y mercantil) del Japón sufrieron modificaciones marcadas y drásticas respecto a lo que habían sido antes de la guerra. De hecho, siguen todavía un proceso de alteraciones rápidas e incansantes, paralelas al progreso que se va desarrollando en las condiciones políticas, económicas y sociales del país. Ya que, a mi modo de ver, la experiencia que tenemos en el Japón en la administración fiscal es algo singular, sin paralelo en el mundo, quisiera si se me permite, referirme en primer término al desarrollo de esta administración fiscal desde la conclusión de la guerra y entonces hablar de diversas cuestiones relacionadas con la "Planificación para una Auditoría Fiscal" en la actualidad y a la luz de estos antecedentes.

I.- Modificación de la Estructura y Administración Fiscal en los Años Postguerra.

1. Historia del Impuesto Sobre la Renta.

La historia del impuesto sobre la renta en el Japón remonta ya muchos años. Se instituyó el sistema de tasación individual por primera vez en 1887, a los pocos años del desenvolvimiento (en 1868) de la Restauración Meiji, que simboliza el albor del Japón moderno. Un investigador japonés ha indicado que fue Japón el octavo país del mundo en el establecimiento de sistemas de impuestos sobre la renta. En el transcurso de los años hasta que estallase la Guerra en el Pacífico, se fue desarrollando a paso uniforme este sistema (habiéndose establecido el impuesto sobre ingresos mercantiles en 1899), aportando sumas importantes al ingreso nacional.

Sin embargo, el sistema impositivo que regía antes de la guerra, dependía en forma preponderante del impuesto indirecto, gravado sobre licores, tabaco y otros tantos, a tal grado que los impuestos sobre la renta individual y mercantil representaba solamente un 20 por ciento (en 1935). De aquí en adelante, se empleará el año de 1935 como base para la comparación entre los años pre y postguerra.

Al irse aumentando los impuestos uno tras otro durante la Guerra en el Pacífico, la carga representada por el impuesto sobre la renta aumentó rápidamente. La porción del ingreso nacional que contribuía este sistema impositivo siguió creciendo a tasa elevada, y así se pasó a la época postguerra. La rehabilitación notable de la economía japonesa y su desarrollo después de la suspensión de hostilidades, condujeron ineludiblemente a agravar el peso del impuesto sobre la renta, pese a toda una serie de reducciones, sobre todo en la tasación individual, que se han hecho año tras año. Entre los países industriales de mayor importancia, el Japón de hoy en día queda segundo sólo a los Estados Unidos en el énfasis que se da al impuesto directo, en punto opuesto al indirecto. Se ha previsto que en el presupuesto para el ejercicio fiscal de 1969, la aportación del impuesto directo alcance el 62.7 por ciento. (Cabe notar aquí que, ya que los ingresos mercantiles contribuyen en mayor proporción al ingreso nacional japonés, el sistema tributario correspondiente recaba casi la misma suma que el impuesto sobre la renta individual).

2. Metamorfosis del Impuesto Sobre la Renta: Movimiento hacia el sistema del Impuesto Masivo de la Post-guerra.

Antes de la guerra, solamente unos 700.000 habitantes pagaban el impuesto sobre

*Comisionado de la Oficina Nacional de Impuestos, Japón.

la renta individual, pero en la actualidad, la cifra se aproxima a los 24.000.000.-

Al ir pasando los años post-guerra, se ha notado una tendencia marcada hacia el desplazamiento de empresas individuales por corporaciones sociales debido en gran parte a motivaciones fiscales. Antes de la guerra, solamente existían unas 100.000 sociedades anónimas, pero en la actualidad hay más de 900.000. La gravación individual subió desde un 36 por ciento antes de la guerra hasta el 75 por ciento, y la base del gravamen se extendió hasta ser global, de manera que llegó a abarcar todo tipo de ingreso, inclusive ganancias sobre capital y otros ingresos ocasionales.-

La carga que representa el impuesto sobre la renta individual es incomparablemente mayor hoy que antes de la guerra. Y además hay otro tipo de gravamen de ingresos (impuesto por habitante) que corresponde a organismos locales autónomos y que ha aumentado mucho desde la guerra.-

De paso, una comparación entre los años antes y después de la guerra en lo que toca al impuesto gravado sobre la renta de un trabajador (del cual depende solamente su esposa, cuyo ingreso alcanza una suma de ¥2.000.000 (aproximadamente \$ 5.560 dólares), revela que en 1968, el impuesto representaba solamente ¥40.000 (aproximadamente \$ 110 dólares) antes de la guerra, a diferencia de la cifra actual de ¥250.000 (aproximadamente \$ 690 dólares)*. Pero si a esto se agrega el impuesto de habitante, un impuesto local, la suma se eleva aproximadamente a unos ¥350.000 (aproximadamente \$970 dólares).-

Por otra parte, son altamente significativas la modernización y la aplicación de razón científica. El mayor impacto sobre el sistema fiscal japonés en la postguerra se ha derivado de las recomendaciones hechas por una misión que encabezó el Dr. Carl Shoup para la revisión de la estructura y administración del sistema fiscal. Las recomendaciones propuestas por el Dr. Shoup se modificaron drásticamente en una serie de estudios posteriores antes de entrar en vigor, pero aún así el papel desempeñado por su misión en la modernización del sistema impositivo japonés y en la

aplicación de la razón científica fue bastante significativa. Se opina que la estructura fiscal del Japón de hoy día es de las más minuciosas que existen, caracterizada por las disposiciones más detalladas y complejas que contiene la ley escrita. A la misma vez, el sistema en que se disponen las diversas exenciones y descuentos en el impuesto sobre la renta, el sistema para el cómputo de ingresos y sumas gravables y el procedimiento para la determinación y recaudación de los impuestos mismos deben considerarse como de los más avanzados. (No puede negarse, sin embargo, que se ha criticado distintas disposiciones específicas que fueron adoptadas por motivos de política económica, indicándose que corroen las bases del impuesto y van en contra del principio de un gravamen justo y equitativo).-

3. Apoyos de la Administración Fiscal:

(1) Sistema de Auto-tasación.

Sale sobrando indicar aquí que la implementación de cualquier sistema de impuesto sobre la renta con bases en las masas de la población no se podría llevar a cabo sin el cumplimiento voluntario de las leyes por parte de los contribuyentes mismos.-

En la actualidad, la administración fiscal del Japón cuenta con dos fuertes apoyos.-

Uno se encuentra en el sistema de la auto-tasación, sistema implantado en el Japón bajo una influencia marcada del sistema fiscal norteamericano. Antes de la guerra, el pueblo japonés recibía su preparación formal dentro de un sistema de educación obligatoria con impacto nacionalista muy marcado en el cual se les hacía reconocer desde un principio cuáles eran sus obligaciones fiscales. Los impuestos fijados por los departamentos fiscales se pagaban fielmente y casi no existían rezagos. El concepto típico que regía en el contribuyente en lo que se refiere a estas obligaciones fiscales era que el impuesto era cosa determinada por la iniciativa del Gobierno y que no había más escapatoria salvo pagar lo que el Gobierno obligaba a pagar. El sistema de auto-tasación que forma la base del sistema fiscal de la post-guerra obliga al contribuyente a que él mismo determine sus impuestos en la manera correcta, obrando como miembro de una sociedad democrática. En otras palabras, el contribu-

*Todas cifras ajustadas de acuerdo con los precios de artículos de comercio vigentes en 1968.

yente hace el cómputo positivo y correcto de su ingreso y del impuesto que le corresponde de acuerdo con las disposiciones de las leyes fiscales y él mismo presenta ante el Gobierno su declaración de ingresos e impuestos (en vez de esperar acción por parte del Gobierno en la fijación de sus impuestos).-

Desde luego que, cuando el contribuyente no presenta su declaración o cuando el ingreso declarado es inexacto, queda facultado el Gobierno para tomar pasos correctivos o determinaciones relativas al ingreso y proceder a cobrar las sumas correspondientes. Aún así, el impuesto queda determinado primordialmente como resultado de la declaración presentada por el contribuyente mismo.-

Tal sistema de auto-tasación, de índole característicamente norteamericana, se adoptó en 1947, al quedar el Japón bajo el gobierno de las Fuerzas Aliadas de Ocupación inmediatamente después de la Guerra en el Pacífico. Pero de hecho, ya se había adoptado un sistema similar durante la guerra para las grandes corporaciones sin que se haya sugerido desde el exterior. Por lo que toca a estas sociedades, se logró la adaptación al sistema de auto-tasación sin gran dificultad pero la adaptación de tal concepto extranjero al suelo japonés dentro de la esfera del impuesto sobre la renta individual dio lugar a una problemática de profundidad prácticamente insondeable.-

En cualquier país, la administración fiscal tiene que tener sus rasgos claramente singulares, ya que está profundamente arraigada en la historia y tradición del pueblo, en el sentimiento popular y en el modo de pensar común del país. Sin lugar a duda, un sistema fiscal se puede traer desde algún otro país, pero de ninguna manera es posible "importar" la administración fiscal desde el extranjero. En los años que precedieron a la guerra, los pequeños negociantes en el Japón no acostumbraban el uso sistemático de libros de contabilidad. Sin embargo, si se pretende implantar un sistema de auto-tasación que funcione uniformemente y sin accidente, es menester que todo contribuyente mantenga libros en forma sistemática y que calcule su ingreso con bases en cifras objetivas. De allí, el sistema de auto-tasación exige un cambio en el concepto que durante mucho tiempo ha regido entre los contribuyentes japoneses mismo concepto en que será el Gobierno

mismo quien fijará el impuesto. Los esfuerzos administrativos emprendidos por el Departamento Nacional de Administración Fiscal dan la contestación al reto planteado en estas preguntas. El Departamento ha podido avanzar paso a paso, dentro de programas ambiciosos pero prudentes, durante un período ya extendido.-

Al introducirse el sistema de auto-tasación para el impuesto sobre la renta individual en el Japón, sin haberse preparado el terreno de antemano y dentro de las condiciones caóticas del fin de la Guerra en el Pacífico, la administración fiscal cayó en una confusión absoluta, dando lugar a que se instituyera entre los contribuyentes la práctica de subestimar sus ingresos y el 70 por ciento de las declaraciones sometidas fueron sujetas a modificaciones por el Gobierno durante las primeras etapas.-

Cuáles, pues, fueron las medidas adoptadas por el Departamento Nacional de Administración Fiscal para resolver esta situación? Este punto se abordará en detalle más adelante. Ya han transcurrido 22 años desde los inicios del sistema de auto-tasación y parece ser que el sistema que originó en los Estados Unidos de Norteamérica está extendiendo sus raíces paulatinamente en el suelo japonés con toda una serie de modificaciones de naturaleza típicamente japonesa.-

En la actualidad solamente una porción pequeña de los contribuyentes individuales o mercantiles requieren una auditoría por parte de las autoridades fiscales. Con referencia a la recaudación global del impuesto sobre la renta individual bajo el sistema de auto-tasación, la suma cobrada como resultado de dictamen del Gobierno es solamente un tres por ciento. Tratándose del impuesto sobre ingresos mercantiles, la relación es de un escaso seis por ciento.-

4. *Apoyos de la Administración Fiscal:*

(2) *Sistema del Impuesto Retenido.*

En segundo lugar quisiera indicar que es inmenso el monto de las recaudaciones producidas como resultado de la precisión del mecanismo establecido para el pago de impuestos mediante la retención de las sumas correspondientes a los salarios, etc., y el fiel cumplimiento por parte de las personas res-

ponsables del pago del impuesto retenido. Hay 1.280.000 personas obligadas a retener el impuesto en su punto de origen. En el presupuesto para el ejercicio de 1969, los ingresos por impuesto sobre la renta se han calculado en ¥1.900.000 millones (aproximadamente \$ 5.300 millones de dólares) y de esta suma, un 70 por ciento será cobrado en su punto de origen. El número de contribuyentes cuyos sueldos causan impuesto sobre la renta en su punto de origen asciende a ¥ 21.000.000 cifra que representa alrededor del 85 por ciento de todo contribuyente de dicho impuesto.-

Entre todos los sistemas fiscales del mundo entero, esta red que se tiende para la recaudación del impuesto por medio de la retención constituye la más amplia y la más minuciosa. Los tipos de ingreso que son gravables en su punto de origen incluyen sueldos, cuotas de jubilación, réditos, dividendos y regalías contra manuscritos, figuras e ilustraciones para revistas y periódicos, composiciones y grabaciones musicales. También abarcan diversos tipos de remuneración por servicios personales, tales como artistas, abogados, contadores públicos, novelistas y escritores, médicos que reciben honorarios dentro del sistema del seguro social, mecanógrafas, modelos, jockeys, ciclistas y meseras de cantina. En otras palabras, se ha extendido a todo tipo de ingreso que se considera conveniente gravar en su punto de origen.-

La recaudación de impuestos sobre sueldos por medio de un sistema de retención se inició en el Japón en 1940, cuando Inglaterra comenzó con lo que ha recibido en nombre común y conocido de P. A. Y. E. (Pay As You Earn, o sea Paga al Recibir). Sin embargo, fue más bien durante la post-guerra que el sistema del impuesto retenido adquirió la gran complejidad que muestra hoy día.-

La recaudación contra el sueldo depende de la magnitud del ingreso de cada trabajador asalariado y de las deducciones que le corresponden por persona que dependan de él y se realiza de acuerdo con tablas en distintas cédulas que incorporan ya todos éstos factores. Las tablas del impuesto sobre sueldos cubren la suma uniforme que se recibe para cada período dado, otra tabla aplicable a bonificaciones y otra aplicable a sueldos cobrados en trabajos auxiliares donde las perso-

nas tienen más de un trabajo. Las cifras que aparecen como el impuesto en cada una de estas tablas se calculan por medio de un método complejo para cada tipo de paga, mientras que algunos factores se derivan hipotéticamente. Se diseñaron estas tablas de impuestos de tal manera que la suma recabada contra un sueldo dado se aproxima bastante a la suma global que correspondería a un año entero, aunque por distintos motivos la suma total recabada de esta manera no necesariamente coincide absolutamente con la que determinaría el año completo de trabajo. Por tanto, al cobrar el contribuyente el último sueldo del ejercicio en el sitio de su trabajo principal, se practica lo que se denomina "ajuste de fin de año", con el fin de que cualquier exceso o faltante sobre la cantidad que debería haberse recabado para el año entero sea ajustado. Toda solicitud para las distintas exenciones y reducciones, tales como las que corresponden a las personas dependientes, se presentan, en principio, ante la persona que paga el sueldo. Este calcula y recaba el impuesto tomando en cuenta las deducciones enumeradas en la solicitud (sin que intervengan en esto las autoridades fiscales).-

En los casos de los sueldos para los cuales se practica el ajuste de fin de año, ya no es necesario presentar declaración final, pues la recaudación final ha sido exacta. La excepción sería el asalariado que trabaja en más de dos lugares, o que tiene alguna otra fuente de ingresos además de su sueldo. (para mayor precisión, aún cuando un trabajador percibe ingresos independientes de su sueldo principal, tampoco se le obliga a presentar declaración final bajo las leyes fiscales vigentes, por motivos administrativos, siempre y cuando este ingreso adicional es de poco monto). Se podría decir que la mayor parte (más o menos el 92 por ciento) de los trabajadores asalariados cumplen con sus obligaciones fiscales en la actualidad por medio del sistema de impuestos retenidos. En principio, la recaudación de los impuestos en el punto de origen del ingreso está supeditado a cierta comprobación por las autoridades al practicarse la auditoría del impuesto individual y el mercantil. Cuando entró en vigor el sistema de retención de impuestos, hubo alguna preocupación acerca del cumplimiento totalmente honesto por parte de las personas encargadas de la retención. Ya en la actualidad se cuenta con una comprensión casi cabal del sistema y la mayo-

ría de las personas responsables por la retención cumple con su obligación en forma equitativa una vez que se familiarizan con la compleja reglamentación. Inclusive cabe opinar que el grado de acatamiento a las leyes fiscales es de lo más elevado en este campo. De todo el impuesto que se recauda hoy en día en el punto de origen, solamente el uno por ciento requiere de cobro adicional por parte del Gobierno.-

II.- Desarrollo del Sistema de Auto-Tasación.

1. Administración Antes de la Guerra.

Al referirnos a la administración fiscal del Japón, nos parece conveniente explicar hasta cierto punto cual fue la administración antes de la guerra.-

Antes de que estallase la guerra en el Pacífico, el Japón contaba ya con 60 años de experiencia en el impuesto sobre la renta. Aunque el sistema tributario del Japón había recibido influencia de los países occidentales, se había desarrollado en forma bastante singular con bases en las condiciones políticas, económicas y sociales del país. Ya me he referido al hecho de que eran muy pocos los empresarios que acostumbraban llevar libros de contabilidad en forma sistemática. Posiblemente se pregunten ustedes cómo se pudo manejar la administración de un impuesto sobre la renta bajo tales condiciones; de hecho fue bajo estas condiciones que se fueron formulando los métodos singulares de tasación estimada que se han aplicado en el Japón desde los días antiguos hasta la fecha. Uno de los métodos típicos radica en la estimación de los ingresos a base de "tasas típicas de ingreso". Estas tasas se derivan de la razón entre ingresos y el producto líquido total. Se calculan a base de una encuesta que abarca gran número de muestras, según el renglón del negocio. En el supuesto caso de un negocio en que se puede dar definición al producto líquido, pero no hay manera de conocer el monto exacto de sus desembolsos, se puede estimar el ingreso de acuerdo con estas "tasas típicas de ingreso".-

Existe otro tipo de encuesta basada en lo que se denominan los "factores de coeficiente". Bajo este sistema se calculan

montos promediados de producto líquido en ciertos renglones de negocios con bases en normas exteriores, como serían el número de empleados, el activo básico para los objetivos del negocio (por ejemplo, los sillones de una peluquería), consumo de electricidad; de allí se estima el producto líquido en cada caso individual con bases en estas normas. De ninguna manera debe inferirse que se aplican estos métodos en forma general para todo trabajo concreto de auditoría de ingresos. Tampoco debería ser necesario indicar que se hace un intento para estimar el ingreso en la forma correcta, basándose en datos proporcionados y dentro de un análisis comprensivo de diversos factores, abordando el caso de cada contribuyente individual de acuerdo con las condiciones en que se encuentra.-

Además, antes de la guerra no necesariamente se sometía todo contribuyente a una auditoría detallada. Se empleaba lo que se conocía como una "revisión balanceadora" para determinar el ingreso de algún empresario individual. El sistema era aplicable a todo contribuyente que operaba en el mismo renglón de negocios. Se practicaba una auditoría del ingreso real de algunos contribuyentes y con bases en éstos se estimaban los ingresos de otros contribuyentes en la misma rama de acuerdo con la magnitud del negocio y otros tantos factores. De allí se deriva una tasación de los ingresos de todos los contribuyentes en la misma rama de negocios por el criterio razonado de oficiales fiscales bien familiarizados con la rama. Para los fines de esta "revisión balanceadora", a veces se les solicitaba a otros comerciantes que operaban dentro del mismo renglón que presentasen sus comentarios sobre el nivel de ingresos que le correspondía a los demás a juicio de sus organizaciones gremiales y se anotaban estos comentarios para usos futuros.-

Es mi esperanza que lo que acabo de explicar les permita tener una imagen general de la manera en que se practicaba la auditoría del impuesto sobre la renta en los años antes de la guerra. Se podría decir, a grosso modo, que en aquellos días no se gravaba el impuesto sobre el empresario individual después de haberse calculado en forma individual a base de sus entradas y desembolsos reales, sino que se calculaba el ingreso tomando en cuenta diversos índices y estimacio-

nes, procurando que no existiese ningún error exagerado en la estimación global. En este sentido se podría decir que la imposición no concedía la atención cabal que amerita el caso individual, sino más bien se consideraban las autoridades satisfechas si la imposición promedia se mostraba apropiada. Las alteraciones de la economía en la época antes de la guerra no eran tan agudas como después, y la carga del impuesto sobre la renta no era tan grande. En una época como aquella, este tipo de práctica administrativa no provocaba ningún desacuerdo marcado en los contribuyentes.-

Para la tasación del impuesto sobre la renta antes de la guerra, se le pedía al contribuyente la presentación de una declaración de ingresos pero ésta servía simplemente de referencia. El Gobierno no se dejaba vencer por la declaración y empleaba un sistema de "tasación oficial" en que se gravaba el ingreso después de la evaluación oficial.-

2. Adopción del Sistema de Auto-Tasación: El Peor Comienzo.

La confusión reintante en la administración fiscal inmediatamente después de la Guerra en el Pacífico, según viene a la mente hoy día, era una cosa absolutamente espantosa. La carga del impuesto sobre la renta individual, que había sido onerosa por los aumentos de impuestos durante la guerra, creció todavía más al aplicarse tasas progresivas muy abruptas sobre los ingresos que crecían nominalmente en el período de inflación desenfrenada en la post-guerra. Aún en 1950, cuando se concedió una reducción en el impuesto sobre la renta por primera vez gracias a la reforma del sistema tributario derivada de las recomendaciones de la Comisión Shoup, al trabajador asalariado (cuando sólo dependía de él su esposa) con sueldo anual de ¥1.000.000 (aproximadamente \$ 2.780 dólares) pagaba el 4 por ciento de su ingreso anual en el impuesto sobre la renta. Estamos seguros de no exagerar cuando decimos que la escasez de alimentos y el impuesto oneroso representaban dos problemas sociales de consecuencias mayores en aquellos días.-

Cuando se instituyó el sistema de auto-tasación para el impuesto sobre la renta en 1947, las circunstancias simplemente no podrían haber sido peores para iniciar cual-

quier sistema nuevo. El Gobierno se había dedicado activamente a popularizar el sentido democrático implícito en el sistema, pero casi no reaccionó el pueblo. La desconfianza que alberga el contribuyente vis-a-vis las autoridades fiscales a veces alcanzaba una actitud hostil ante las oficinas recaudadoras. Además, el establecerse el sistema se adoptaron declaraciones provisionales al estilo norteamericano, pero era tan flagrante y común la presentación de declaraciones subestimadas que resultó necesario posponer la recaudación de la mayor parte de los impuestos hasta tener ya preparados los informes oficiales. Para poder restablecer su calendario de recaudaciones, tuvo el Gobierno que emprender un contra-ataque amplísimo inmediatamente después de la presentación de estos informes. A mediados del ejercicio de 1947, la Tesorería Nacional estaba ya prácticamente sin fondos y se encontró el Gobierno obligado a encubrir por medio de un préstamo provisional del Banco del Japón, sufriendo así el Ministro de Hacienda oscilaciones súbitas entre felicidad y angustia al proceder la recaudación.-

El porcentaje de contribuyentes cuyo impuesto quedó sujeto a corrección o determinación por parte de las autoridades en 1948 fue de un 70 por ciento y en 1949 fue alrededor del 55 por ciento. La suma adicional recabada como resultado de la imposición oficial ascendía al 40 y 55 por ciento del impuesto sobre la renta por cobrar en aquellos días. Se acumuló una cantidad enorme de objeciones contra los dictámenes oficiales y la falta de cumplimiento fiscal era crónica. Más del 40 por ciento del impuesto gravado durante un año pasaba al ejercicio siguiente en forma de rezagos.-

Como consecuencia de haberse rendido Japón en la Guerra en el Pacífico, la economía del país se vino abajo y se agudizó la inflación. En estas circunstancias, el peso de los impuestos onerosos llegó a sumarse a una vida nacional ya difícil en sí. Por otra parte, al enfrentarse las autoridades fiscales a una población de contribuyentes creciente, no contaba con recursos ni humanos ni económicos para hacer frente a la situación. Yo mismo tuve que atravesar estas dificultades cuando se me colocó en el primer frente de la administración fiscal de aquel entonces, pero lo que más bien veía yo era toda una serie de pesadillas espantosas.-

3. Paso Hacia la Normalización-Cambios Típicamente Japoneses.

La inflación severa que predominó en la economía japonesa después de la guerra quedó resuelta al elaborarse un presupuesto "sobre balanceador" para el ejercicio de 1949. A invitación del Mando Supremo de los Poderes Aliados, fue organizada una comisión fiscal entre los principales especialistas norteamericanos en materia de impuestos. Esta llegó al Japón, encabezada por el Dr. Carl Shoup, y allí formuló recomendaciones sobre la reorganización drástica de toda la estructura tributaria del Japón. Un año después de la presentación de estas recomendaciones, y como consecuencia de ellas, entraron en vigor modificaciones básicas en el impuesto sobre la renta individual y mercantil. A la misma vez se hizo una reducción en gran escala del impuesto, el primer movimiento de este tipo después de la conclusión de la guerra y que ya había estado esperando el pueblo - contra una estructura de fondo en que ya vislumbraba cierta estabilidad en la economía, pues la inflación se había resuelto con buen éxito. Esta medida marcó el comienzo de toda una serie de reducciones en el impuesto post-guerra sobre la renta. Con una sola excepción se ha concedido una reducción cada año, ya que el aumento enorme en la recaudación que ha permitido la rehabilitación y el desarrollo de la economía japonesa se emplea ya como generadora de fondos.-

Mientras tanto, la administración del impuesto sobre la renta individual también llegó a su punto de modificaciones importantes en 1950. El repaso de las estadísticas del Departamento Nacional de Administración Fiscal reveló un descenso abrupto en el número de correcciones y determinaciones; es decir, más o menos al cuatro por ciento en número de contribuyentes, o cinco por ciento en el monto recabado. Un estudio de las cifras sugiere que se suscitó algún cambio drástico en este renglón, cambios que difícilmente se podrían haber concebido a la luz de los intentos interinos hechos por el Gobierno en la recaudación. Y por más distinción que haya ameritado el Dr. Shoup como perito fiscal, escasamente se le podría atribuir tal poder mágico como para haber producido la transformación súbita de la sustancia de la administración fiscal japonesa. El poder mágico, si es que alguno hubo, estuvo más bien en la conducta básicamente modificada

que adoptó el Departamento Nacional de Administración Fiscal. Para expresarlo simplemente y sin recovecos, el Departamento regresó prácticamente una vez más a la práctica antigua de la "Tasación Oficial".-

En otras palabras, en la etapa en que el contribuyente presentaba su declaración de ingresos, la oficina fiscal ponía todo su empeño en dar una "orientación de declaraciones" intensiva de manera que el ingreso reportado cumpliera con las esperanzas oficiales, en vez de la práctica anterior en que no se tomaba acción cualquiera sobre las cifras presentadas según la voluntad del contribuyente, y solamente a la postre se tomaban medidas de recuperación. Al llegar el momento de presentar personalmente en las oficinas recaudadoras, se practicaba la auditoría oficial y se daba asesoría sobre el monto de ingresos apropiado, a la vez que se daba aliciente al contribuyente para que preparase su declaración de acuerdo con las explicaciones que había recibido.-

Se mantuvo esta "orientación de declaraciones" durante mucho tiempo y fueron muchos los contribuyentes que tuvieron que regresar a las oficinas recaudadoras vez tras vez para asesoría. En una palabra, quizá no sería equivocado aseverar que dentro de esta práctica se logró comprimir el proceso entero, la presentación de la declaración de ingresos, las correcciones y determinaciones, la conciliación de diferencias, en una forma compacta. El contribuyente no presentaba una declaración voluntaria, sino que asentaba como ingreso el monto determinado por la oficina fiscal y la validaba con su firma y sello.-

Esta práctica, por más que se apartaba notablemente de la filosofía implícita en la autofasación, sí contiene un buen número de méritos propios. Mientras tanto, se pudo apreciar una reducción importante en las dificultades suscitadas por la tasación, permitiendo que el Departamento Fiscal tomase cierta "orientación hacia el futuro" para dedicarse a la auditoría fiscal del año corriente, en vez de estar corriendo de lado a lado tramitando las objeciones interpuestas contra los gravámenes como en épocas anteriores.-

Por otra parte, se les criticaba a las autoridades, pues ya que eran renuentes al uso de la fuerza para imponer sus correcciones y determinaciones, se inclinaban hacia la

transigencia y ajuste. De allí, mientras más firmemente se defendía el contribuyente al insistir en sus puntos de vista durante la "orientación de declaraciones", más ventaja cobraba, mientras que el contribuyente más tímido quedaba en desventaja.-

Sea eso como sea, la verdad es que con el éxito de esta "orientación de declaraciones", el Japón pudo tomar su primer paso hacia la regularización de un sistema de auto-tasación en su administración fiscal. Desde entonces el Departamento Nacional de Administración Fiscal ha procurado incorporar constantemente fórmulas nuevas, modificando su programa de operaciones casi cada año - a la vez que se corrigen los excesos, en su caso - con miras a la motivación de la cooperación voluntaria máxima por parte de los contribuyentes, siempre procurando avanzar el ideal de la auto-tasación dentro del marco de las realidades de la sociedad japonesa. No habrá tiempo para entrar en el detalle de los "ensayos y errores" suscitados por el proceso. Pero para eliminar toda posibilidad del regateo entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, en la etapa inicial de la "orientación de declaraciones" la oficina oficial simplemente le avisaba al contribuyente que el monto del ingreso arrojado por su auditoría era la cifra que tenía que asentar en su declaración antes de que pasara para su "orientación". También se hizo un intento de evaluar el grado de confianza que ameritaban los contribuyentes y la cifra dada por la auditoría solamente se le indicaba al contribuyente que no era digno de confianza, dándole instrucción de asentarla en su declaración.-

Al irse familiarizando progresivamente tanto los contribuyentes como las autoridades con el sistema de auto-tasación, esta "orientación de declaraciones", en que se le alentaba al contribuyente a presentar su declaración con bases en la auditoría hecha por la oficina fiscal, fue desplazada paulatinamente por una práctica que se podría denominar "asesoría en declaraciones", en que las autoridades contestaban las preguntas hechas por el contribuyente, daban consulta sobre el ingreso que se tenía que reportar y explicaban la manera en que se preparaba la declaración, o inclusive la preparaban ellos mismos. (En la actualidad, cuando se presenta el contribuyente en la oficina fiscal para presentar su declaración final, se procura alentarle a que

avance el cómputo él mismo hasta donde le sea posible de antemano y también que se presente con comprobantes y listas detalladas que pueden comprobar su cálculo durante su "asesoría en declaraciones").-

En la etapa inicial el método adoptado permitía hacer una auditoría del ingreso del contribuyente y determinar el monto que debería reportar toda persona cuyo ingreso se derivaba de los negocios antes del período en que se presentaban las declaraciones. Para esto se aplicaba el proceso conocido como "revisión balanceadora" - proceso que en sí no tiene diferencia cualquiera con el que se empleaba antes de la guerra bajo el nombre de "tasación oficial". Sin embargo, el arreglo actual para la auditoría de ingresos es tal que en muchos casos no se practica sino hasta después de la presentación de la declaración final. Aunque todavía se lleva a cabo una "revisión balanceadora" en ciertos renglones de los negocios, las cifras que arroja sirven simplemente para tipificar, o asignar un nivel general cuando se refiere uno al expediente, o si se da alguna "consulta sobre declaraciones."

Pese a todo esto, la intervención de las oficinas fiscales en la preparación de las declaraciones finales es de mucha importancia, ya que afecta a aquellas personas que derivan su ingreso de los negocios pero cuyos libros de contabilidad son inadecuados. Entre los oficiales fiscales hay los que tratan de suprimir las "consultas sobre declaraciones" para alentar a los contribuyentes a presentar sus declaraciones sobre bases netamente voluntarias. Pero de hecho, la verdad es que la calidad de las declaraciones presentadas en tales oficinas caen muy por debajo de la que rige en las demás. Dentro del sistema actual de auto-tasación, los contribuyentes que están supeeditados a correcciones o determinaciones por parte del Gobierno respecto a su ingreso representan el dos por ciento del total y la recaudación adicional procedente de estas correcciones y determinaciones es el tres por ciento del total recabado. A la luz de estos porcentajes, se destaca claramente que la intervención de las autoridades fiscales sí es de gran amplitud, sobre todo al aproximarse (o durante) el período de presentación de las declaraciones finales.-

4. Desarrollo del Sistema de la "Declaración Azul".

Al referirnos al desarrollo del sistema de la auto-tasación en el Japón, cabe destacar que su característica más sobresaliente se encuentra en el desarrollo del sistema de la "declaración azul" que se instituyó para alentar a los contribuyentes a mantener sus libros de contabilidad y presentar sus informes de buena fe. Como ya me he permitido elucidar, la mayoría de los pequeños empresarios del Japón no acostumbraban llevar sus libros y registros en forma adecuada antes de la guerra. De allí, las declaraciones que presentaban los contribuyentes se subestimaban exageradamente, se practicaban correcciones y se hacían determinaciones en las oficinas fiscales usando estimaciones toscas bajo la diversidad de condiciones adversas que reinaban en la post-guerra, dando lugar a un círculo vicioso que a su vez provocó todavía más confusión en la administración fiscal.

Lo que se desprendió de la filosofía extraordinariamente rica de la Comisión Shoup y que sirvió de instrumento esencial para poder reconstruir la administración del impuesto sobre la renta con lineamientos de un programa a largo plazo, empezando desde estas deplorables circunstancias, fue precisamente este sistema de la "declaración azul". En síntesis, el sistema de la "declaración azul" es aquel en el cual los contribuyentes que llevan libros de contabilidad de normas mínimas y en forma sistemática, con la previa aprobación de sus oficinas fiscales, quedan diferenciados de los demás contribuyentes y quedan autorizados para emplear una forma de color azul al presentar su declaración de ingresos.

En un intento para popularizar el sistema de la "declaración azul", se adoptó una serie amplia de medidas fiscales en beneficio del contribuyente. Si, por ejemplo, se incurrió en una pérdida neta durante un ejercicio dado, solamente se le permite a un contribuyente de "declaración azul" traspasar tal pérdida a los ejercicios siguientes como deducción de su ingreso. Las sumas que se acreditan a ciertas reservas o cuentas de provisión, como sería una reserva para cuentas dudosas, son deducibles como gastos y en algunos casos solamente se autoriza la aplicación de distintas medidas de depreciación acelerada para estos contribuyentes de "declaración azul".

Es de mucho más interés el hecho de que nunca se había acostumbrado pagar sueldo a los miembros de la familia que trabajaban como personal de los pequeños negocios familiares debido a un concepto familiar algo singular dentro de la tradición que durante mucho tiempo había reinado en el Japón. Tampoco se reconocía el pago de sueldos a trabajadores familiares por un empresario como gasto necesario dentro de las leyes fiscales. Empero, el hecho palpable de que paso a paso el individualismo iba penetrando en los conceptos sociales de la post-guerra, el Gobierno tomó pasos para reconocer el pago de sueldos a trabajadores familiares como gasto necesario, pero sólo y exclusivamente para los contribuyentes de "declaración azul". Hubo alguna limitación en que se permitía incluir esto como gasto necesario, pero poco a poco se fue eliminando. En la actualidad no existe limitación alguna. Esta medida sirvió para dar incentivo a la propagación del sistema de la "declaración azul". De hecho, se llegó a generalizar la práctica casi inaudita de pagarle un sueldo hasta a la esposa de uno y si ayudó esto mucho a popularizar el sistema.

Cuando primero se instituyó el sistema de "declaraciones azules" en 1950, las sociedades mercantiles lo adoptaron muy rápidamente, pues contaban ya con sus libros de contabilidad relativamente bien ordenados y les eran de beneficio las medidas preferenciales. Sin embargo, la postura del empresario individual fue uno de frialdad generalizada. De por sí, estos empresarios tenían una desconfianza crónica de las oficinas fiscales y no creían que las autoridades jamás iban a aceptar los libros de contabilidad que mantenían.

Para ir aumentando el número de "declaraciones azules", el Departamento Nacional de Administración Fiscal adoptó una actitud sumamente generosa hacia los contribuyentes que la usaban, como si los estuviera criando en especie de invernadero.

Durante las etapas iniciales, no se hacía ninguna auditoría de ingresos en forma completa para dicha clase de contribuyentes, dando siempre mayor énfasis a la orientación hacia una contabilidad absolutamente uniforme y concediendo el máximo respeto a las decla-

raciones voluntarias. Pese a todo, el número de usuarios del sistema de "declaraciones azules" aumentó muy lentamente en estas etapas.-

En 1953 se adoptaron medidas para una promoción del sistema a escala completa entre los empresarios individuales, permitiendo que se contasen los sueldos familiares como gastos necesarios y aliviando mucho las normas de contabilidad para los contribuyentes de ingreso relativamente bajo. En vez de insistir en un sistema de libros de contabilidad de partida doble, se aceptaban libros de caja u otros registros sencillos, siempre y cuando servían cuando menos a los fines de la contabilidad de pérdidas y ganancias. De inmediato surtieron efecto estas medidas. Debido en parte a los esfuerzos del Departamento Nacional de Administración Fiscal para lograr un uso más amplio del sistema, desde ese año en adelante ya hubo aumento marcado en su diseminación.-

Al lograrse cierto aumento en el número de contribuyentes de "declaración azul", aparecieron cambios sutiles en la actitud oficial del Departamento Nacional de Administración Fiscal, hasta que más o menos en 1955 surgieron dudas públicas sobre la calidad de este sistema. Los contribuyentes pudieron palpar inmediatamente esta actitud por parte de las autoridades. El número de contribuyentes de "declaración azul", que había alcanzado unos 500.000 en 1955, simplemente se mantuvo a nivel que no rebazó los 550.000 por muchos años.-

Después de este período de "estancamiento", el Departamento Nacional de Administración Fiscal salió de nuevo con una política que hacía subrayar la necesidad de un aumento cuantitativo. Se instituyeron, además, cambios legislativos eliminando el tope que existía sobre la suma que se podía incluir como gasto necesario en el pago de sueldos a trabajadores familiares. Se simplificaron todavía más las condiciones necesarias en la contabilidad y se admitió el cómputo de ingresos a base de movimientos de caja para los contribuyentes de "declaración azul" de ingreso notoriamente bajo. En el campo de la auditoría fiscal, se discontinuó la práctica inicial de abstenerse de una auditoría sustantiva, pero en cambio, dentro de la política que se mantiene hasta la fecha, los contribuyentes de "declaración azul" quedan sometidos a la auditoría con menos

frecuencia que los demás.-

Hoy día, el empresario individual - incluyendo los que perciben su ingreso a cambio de servicios personales que presenta una "declaración azul", representa una población total de 1.300.000 (que incluye unas 300.000 personas a quienes no se les fija impuesto alguno sobresa renta debido al monto mínimo de su ingreso y que pagan solamente el impuesto sobre habitante). Esta cifra representa más o menos la mitad del número total de usuarios del sistema. Ya he explicado que las autoridades fiscales intervienen en la declaración final de los contribuyentes en la forma, primero, de "orientación de declaraciones" y posteriormente de "consultas sobre declaraciones" con miras al aumento del nivel de declaraciones hechas por los empresarios individuales, pero este tipo de intervención se limita a los empresarios individuales que no presentan "declaración azul". Aquellos resuelven sus cuentas según sus libros de contabilidad y presentan sus declaraciones de ingresos para el impuesto sobre la renta de su propia voluntad. Desde luego, que en principio, se practica una auditoría después de haberse presentado la declaración.-

Hoy día solamente se somete un cinco por ciento de los contribuyentes de "declaración azul" a una auditoría cada año. De allí, se podría aseverar que, tanto en nombre como en sustancia, el sistema de la auto-tasación se arraiga en el suelo japonés en proporción directa con la diseminación del sistema de "declaración azul". El hecho de que se hayan levantado 1.300.000 contribuyentes de "declaración azul" entre los empresarios individuales que en los años anteriores a la guerra eran incapaces de llevar libros de contabilidad en forma adecuada es algo que jamás se hubieran atrevido a soñar los que se ocupaban de la administración fiscal de ese entonces. Se puede destacar de esto, a mi modo de ver, un concepto sano en el pueblo japonés en lo que toca al pago de sus impuestos, junto con un espíritu progresista que le permite adaptarse rápidamente a los conceptos nuevos.-

La "declaración azul", desde luego, también está íntimamente ligada con una mejoría en la administración de los negocios pequeños. Una organización nacional, conocida como la Asociación de la Declaración Azul, se estableció para dar oportunidad a los contri-

buyentes miembros a que examinen maneras de mejorar sus asuntos fiscales, su contabilidad y la gerencia de sus negocios y promover el uso del sistema de la "declaración azul". Bien recuerdo y comparto con simpatía, las palabras de uno de sus funcionarios en el sentido de que la campaña de la "declaración azul" representa una reforma social silenciosa.-

Con el deseo de diseminar y desarrollar el sistema de la "declaración azul", las oficinas fiscales han seguido ofreciendo servicios a los pequeños empresarios, constituyendo lo que se podría describir como "contadores gratuitos". Todavía en la actualidad, siempre que se presenta un nuevo contribuyente de "declaración azul", la oficina fiscal practica una evaluación de sus habilidades en el manejo de cuentas. Si se encuentra que no va a poder llevar bien la contabilidad de su negocio, la misma oficina fiscal le da instrucción en métodos de contabilidad y resolución de cuentas durante cierto tiempo para mejorar su capacidad, cooperando en esto con organizaciones no-estatales interesadas. Huelga decir que hay los contribuyentes de "declaración azul" que piden consulta de contadores fiscales titulados u otros expertos en la contabilidad, la resolución de cuentas y la preparación de declaraciones de ingresos, pero lo importante aquí es que los empresarios pequeños no pueden sufragar los honorarios que esto requiere. Para satisfacer las necesidades de estos empresarios, la Asociación de la Declaración Azul que he mencionado recaba una cuota pequeña de cada miembro y contrata personal a tiempo completo, o comisiona a contadores fiscales titulados para llevar adelante la orientación de los miembros asociados en su contabilidad.-

El Gobierno Nacional y algunos organismos públicos, locales y autónomos conceden subsidios y las cámaras locales de comercio y de industria también ofrecen orientación a los contribuyentes de "declaración azul" en el manejo de sus cuentas como parte de un proyecto formulado para mejorar la administración de los pequeños negocios. Las Asociaciones de Contadores Fiscales Titulados también han emprendido tarea similar con honorarios especialmente reducidos como parte de su servicio al público. Ultimamente estas organizaciones no-estatales han entrado en contacto estrecho con las oficinas fiscales para proporcionar una orientación bien organizada en el manejo de cuentas para casi

300.000 contribuyentes de "declaración azul".-

5. Tributación de Agricultores y Otras Personas con Ingresos.

Hasta este punto he explicado como se puso en operación el sistema de auto-tasación, según se desarrolló para comerciantes, industriales, profesionales, etc. Otros tipos de ingreso individual quedan sujetos al mismo sistema de auto-tasación, pero la manera en que se aplica es muy distinta.-

De acuerdo con las estimaciones para el presupuesto fiscal de 1969, la recaudación correspondiente al impuesto sobre la renta individual bajo el sistema de auto-tasación (en lo que se refiere al ingreso percibido durante el año de calendario de 1969) suma unos ¥ 450.000 millones (aproximadamente \$ 1.250 millones de dólares). De este total, la suma recabada de comerciantes, industriales, profesionales, etc. representa el 37 por ciento, mientras que el 3 por ciento viene de los agricultores y el 60 por ciento de otros tipos de actividad rentable. Estos otros tipos de recaudaciones que he descrito bajo el encabezado de "otros tipos de actividad rentable", consisten principalmente de los que se derivan de ganancias sobre capital en transferencias de terrenos, rentas sobre terrenos, arrendamientos y dividendos sobre valores. Normalmente se colocaría bajo este encabezado también el impuesto adicional que paga el trabajador asalariado, cuyo impuesto sobre la renta se recaba en su punto de origen, sobre ingresos que percibe fuera de su sueldo. La proporción que representa cada categoría de recaudación varía mucho de época en época. Inmediatamente después de la conclusión de la Guerra en el Pacífico, la proporción que correspondía a las recaudaciones aportadas por los negocios era de casi el 70 por ciento, mientras que las correspondientes a ingresos por actividades agrícolas daban casi un 30 por ciento.-

El desarrollo de la economía post-guerra del Japón dio lugar a un cambio en la estructura de la industria, con aumento en los ingresos derivados de valores activos. Por otra parte, al irse reduciendo el impuesto sobre la renta, un gran número de personas de baja productividad cuyo ingreso se derivaba de actividades agrícolas simplemente desapare-

cieron de las nóminas de contribuyentes. Ya que al principio las leyes fiscales del Japón tampoco reconocían el pago de sueldos a trabajadores familiares como un gasto necesario y también debido a otras consideraciones fiscales, muchos de los negocios medianos y pequeños se reorganizaron como sociedades; a esto se debe el hecho de que disminuyera la aportación de los negocios a las recaudaciones.-

La manera en que opera el sistema de auto-tasación para el agricultor es marcadamente distinta a la que corresponde a los comerciantes e industriales. Tradicionalmente la característica principal de la agricultura japonesa ha sido el cultivo del arroz. La fragmentación de la agricultura japonesa, con su reconcentración de mano de obra familiar, su labor tan intensa y la carga pesada del trabajo en las estaciones de mayor actividad han hecho muy difícil que el agricultor pueda hacer uso de métodos modernos de contabilidad, de manera que la mayor parte de la población agrícola se ha mantenido muy ajena al manejo actualizado de cuentas.-

En lo que se refiere al ingreso derivado del cultivo de arroz y otras cosechas, el producto del lote unitario bajo cultivo (o sea, unos 10 acres) tiene cierta uniformidad, según la región, permitiendo que se pueda elaborar cierta norma de estimación. Además, ya se ha desarrollado un sistema para el registro de la superficie bajo cultivo, junto con cifras estadísticas para la plantación del arroz y un sistema de ayuda mutua agrícola en tiempos de desastres. Estos factores han facilitado el cómputo de una norma de ingreso por lote unitario bajo cultivo y por región, y de allí, un cálculo del ingreso de cada contribuyente.-

Cada año las oficinas fiscales trabajan en forma coordinada con las autoridades recaudadoras de los organismos autónomos locales para preparar estas "normas de ingreso agrícola". Para el arroz, el trigo y otras cosechas se expresan en términos de ingreso promedio por lote unitario bajo cultivo, pero el ingreso derivado del cultivo de frutas se expresa, en algunos casos, en términos de ingreso sobre el producto líquido. El ingreso derivado de la ganadería y la avicultura se calcula por cabeza.-

En el cómputo de los ingresos bajo las

"normas de ingreso agrícola" hay ciertas partidas como gastos en mejoría de sueldos y terrenos, intereses contra préstamos y gastos de mano de obra que no se presentan fácilmente a la tipificación. En estos casos, se permite la deducción de la suma real gastada como gasto, según las circunstancias de caso individual. Todavía en la actualidad sigue siendo preponderante el número de casos en que se calculan y se declaran los ingresos agrícolas de acuerdo con estas "normas de ingreso agrícola". Sin embargo, dichas normas no acarrearán ninguna obligación legal y el contribuyente queda libre para calcular sus ingresos con bases en sus propias entradas y desembolsos y presentar su propia declaración en las oficinas fiscales. La diseminación de las "declaraciones azules" entre agricultores es cosa insignificante (un tres por ciento). Por más que el sistema de auto-tasación es aplicable para la agricultura, la mayoría de los agricultores no hacen más que declarar sus ingresos de acuerdo con las "normas de ingreso agrícola". Por tanto, la situación en que se encuentra la tributación de los agricultores no se ha apartado mucho de la "tasación oficial" que prevalecía antes de la guerra.-

En términos claros y directos, el Departamento Nacional de Administración Fiscal ha mostrado poco entusiasmo hacia la propagación de las "declaraciones azules" entre agricultores. Pero en vista de que han aparecido ya en zonas suburbanas grandes campos dedicados a la hortaliza, huertas y ganadería y también reconociendo que hay límites a lo aconsejable de la captación estandarizada de ingresos, se ha emprendido últimamente un esfuerzo considerable para ampliar el uso de la "declaración azul" en esta actividad. La aceptación de la forma azul entre este tipo especial de agricultores está en el seis por ciento.-

Quisiera ahora abundar un poco sobre la manera en que funciona el sistema de auto-tasación para ingresos derivados de "otros tipos de actividad rentable", que he mencionado ya. En lo que se refiere a sueldos, dividendos sobre valores, honorarios y regalías sobre manuscritos, hay datos con información detallada sobre estos pagos presentados por las personas que hacen los pagos ante el Departamento Nacional de Administración Fiscal, de manera que es fácil para el Departamen-

mento comprobar si las declaraciones recibidas son correctas o no.-

Por otra parte, no se requiere de estos contribuyentes la preparación de libros específicos y detallados o de otros comprobantes para sus declaraciones, ni tampoco tiene que encargarse la oficina fiscal de intervenciones especiales, como sería la "orientación de declaraciones" o "consulta sobre declaraciones" como en el caso de los que derivan sus ingresos de los negocios. Por tanto, se practica la auto-tasación de estos ingresos en forma ortodoxa. Aún cuando se omite alguna declaración o se presenta una declaración subestimada, los ajustes se pueden hacer con cierta facilidad de acuerdo con datos normalmente disponibles.-

La cuestión más difícil tiene que ver con la captación de las ganancias capitales derivadas de la venta de terrenos. Debido a la tendencia notoria y alarmante de la población y de la industria a reconcentrarse en las zonas urbanas, dando así lugar a una demanda creciente para zonas residenciales y comerciales y a los factores de la especulación, se ha suscitado un aumento asombroso en el precio de los terrenos dentro de las ciudades y sus zonas suburbanas. Se ha estimado de la recaudación del impuesto sobre rentas por ganancias capitales en un 20 por ciento de la recaudación total del impuesto sobre la renta por auto-tasación.-

Bajo circunstancias normales, la transferencia de un terreno va acompañada del cambio correspondiente en el nombre del dueño en el registro de propiedad. Cada mes este registro proporciona lista de datos a las oficinas fiscales. Estos datos, junto con otros especialmente recabados, son de mucha utilidad en la detección por parte de las autoridades fiscales de los traspasos realizados en terrenos. La información reunida en esta forma sirve de referencia cuando se les llama a los contribuyentes para "consultas sobre declaraciones" de acuerdo con el calendario fiscal o cuando se retiran expedientes con declaraciones en que hay sospecha de partidas falsificadas. Siempre que se presenta una declaración de ingresos sobre ganancias capitales, tales como serían los casos de traspaso de terrenos, las oficinas fiscales practican cierta intervención, como en los casos de ingresos derivados de negocios, pero no parece existir criterio uniforme respecto a la evaluación

cualitativa de tales declaraciones.-

6. *Transplante y Acomodo del Servicio de Investigación.*

Uno de los pilares en que se ha apoyado el sistema de auto-tasación para su desenvolvimiento es el servicio de investigación. Se estableció con bases en el sistema norteamericano, en 1948, poco después de la Guerra en el Pacífico, por instrucciones de las autoridades de las Fuerzas de Ocupación. Huelga decir que este servicio se diseñó para investigar las evasiones fiscales maliciosas de igual manera que las investigaciones criminales. Según los resultados de la pesquisa, se presenta una denuncia en la Procuraduría y se instituye proceso público en los juzgados penales. Todavía en las leyes fiscales antes de la guerra, la evasión de los impuestos se consideraba como crimen y existían disposiciones penales. Por ejemplo, en lo que se refiere a la evasión de un impuesto indirecto, era objeto de acción legal como especie de crimen de índole parecida al desfalco. Sin embargo, en ningún caso se castigaba la evasión del impuesto sobre la renta como crimen.-

Aún cuando hubo evasión del pago del impuesto sobre la renta, el contribuyente quedaba a salvo al cubrir la suma que no había pagado. Podría decirse que el consenso popular no había alcanzado el punto en que se exigía castigo por violación del orden público. Como ya he indicado, en la psicología del japonés, se consideraba el impuesto como algo que fijaba el Gobierno a iniciativa propia y que solamente se libraba uno pagando la cantidad prescrita. En este sentido, se podría agregar que el servicio de investigación representaba un factor totalmente novedoso en la administración fiscal japonesa de la post-guerra y debe verse como un apoyo sistematizado de la filosofía del sistema de auto-tasación.-

Los inspectores que se ocupan en el servicio de investigación son contratados por el Departamento Fiscal y las Direcciones Regionales de Administración Fiscal para trabajar en toda parte del país. Las bases legales de la investigación de un caso criminal de evasión de impuestos por estos inspectores es algo singular en el sistema legal japonés. El organismo primordial en la investigación de los casos criminales es la policía. Siempre

que sea necesario, la Procuraduría dé instrucciones a la policía, o lleva la investigación por su propia parte. El inspector se encuentra prácticamente en la misma posición que un policía judicial para la investigación de un crimen especial que consiste en la violación de alguna de las leyes fiscales. No tiene facultades para detener a un supuesto criminal, pero sí cuenta con autoridad para llevar adelante una investigación obligatoria mediante cartas de autorización expedidas por el juez, incluyendo encuestas en lugar especificado, el registro y retención de pruebas. En su trabajo de investigación, el inspector está bajo el mando del Director de su Dirección Regional, pero sin recibir cualquier instrucción directa del procurador, como sería el caso de un policía.

Por otra parte, queda implícito en esto que los procuradores y los policías tienen facultades para investigar una violación de las leyes fiscales a su propio juicio, independientemente de cualquier investigación que haya hecho el inspector. Sin embargo, la investigación criminal en este campo muy especial requiere de una habilidad muy particular y se ha quedado casi totalmente en manos de los inspectores. En el curso de sus trabajos de investigación, el inspector mantiene un contacto estrecho con el procurador, y en su caso, obtiene sus consejos. En algún caso especialmente difícil, o donde se establece la evasión de impuestos, o hay sospecha de otro crimen, el procurador expide orden de aprehensión para los fines de la investigación. En forma paralela a la investigación, el inspector también emprende una pesquisa en estos casos para recabar cualquier prueba que existiese de la evasión y el procurador mantiene contacto estrecho con el inspector para sus fines.

Las técnicas empleadas en estas investigaciones dirigidas a revelar las evasiones de impuestos son de nivel más elevado del trabajo fiscal en el Japón actual. En muchos casos el examen de las cuentas bancarias es básico para la investigación de una evasión de impuestos. Tales encuestas bancarias suelen ser acompañadas de dificultades algo especiales. En su esencia, el hecho es que no se ha desarrollado mucho el uso de cheques para la liquidación de cuentas como sería el caso en Europa o en los Estados Unidos de Norteamérica; por tanto no se acostumbra que la parte interesada en efectuar el traspaso la valide con su propia firma. En vez de

esto, fija él su sello. Este sello, a diferencia de la firma, se fija de cualquier manera que uno desee. De allí, resulta posible dividir un depósito en varias cuentas bajo nombres ficticios. Sin excepción, el evasor de impuestos mantiene cuentas de depósito bajo nombres ficticios y hay los que tienen hasta centenares de tales cuentas. Los bancos tienden a defender los secretos de sus cuentahabientes con mucho celo, pues tienen necesidad comercial de absorber depósitos y por ende son renuentes a dar su cooperación en cualquier investigación. La intuición aguda y la metodología aplicada por los inspectores para ir sondeando estos secretos paso a paso bajo estas circunstancias son verdaderamente asombrosas.

La impresión causada por este servicio de investigación, con sus orígenes en los Estados Unidos de Norteamérica, fue demasiado desagradable para que la aceptase el contribuyente japonés acostumbrado a la administración fiscal de otras épocas. El pueblo japonés está imbuido de un sentido de paternalismo y la gente consideraba que una investigación obligada e ineludible por parte de inspectores carece de humanidad. Inclusive, hubo los que se declaraban en contra de la imposición de pena corporal, a diferencia de las multas. (Cuando las cortes dictan su fallo en uno de estos casos, es práctica común suspender la ejecución).

Un elemento que contribuye a dificultar la realización de trabajos de investigación es que los casos turnados a los inspectores son de número limitado y se supone que hay muchas evasiones adicionales del pago de impuestos. De allí, sin duda la gente tiende a pensar que solamente las personas investigadas por inspectores caen en tanta dificultad. Si se considera que las personas en que han fijado su atención los inspectores son sometidas a una investigación cabal en lo que se refiere a una posible evasión de impuestos, que se les puede obligar a pagar una multa enorme independientemente de un impuesto adicional muy pesado como penalidad administrativa, y que además sufren toda clase de dolor moral durante todo el curso de la investigación, se verá, según las reclamaciones que se han hecho, que existe una diferencia exagerada entre los contribuyentes que están expuestos a estas investigaciones y los que están sujetos sólo y exclusivamente a una auditoría fiscal normal.

Se instituyó el servicio de investigación en el Japón en el momento en que las condiciones sociales y económicas habían alcanzado su máximo de confusión en la post-guerra, y cuando se consideraba que el control en las evasiones de impuestos representaba el "pilar" más importante en la estabilización de la economía. El trabajo hecho por los inspectores en aquellos días fue francamente magnífico. Llegaron a investigar hasta el nivel más elevado de los hombres de negocios del Japón. Al irse estabilizando el estado social y económico, sus actividades también se llevan en forma cada vez menos conspicuas y con el tiempo se pudo notar una tendencia entre el pueblo manifestada en una actitud crítica hacia estas investigaciones. El Departamento Fiscal hizo todo lo posible para manejar a este servicio en forma callada y reservada y simplemente se prohibió hacer mención de cualquier aumento en el número de inspectores.-

Sin embargo, al mismo paso con que fue creciendo la economía japonesa, las oportunidades para hacer buen negocio hicieron que fuesen cada vez mayores las evasiones del impuesto y las técnicas empleadas en las evasiones se volvían cada vez más hábiles. De allí, pues, se hizo más y más difícil descubrirlas por medio del sistema acostumbrado para la auditoría fiscal. Hace unos cuantos años, hubo un caso histórico de evasión de impuestos de gran magnitud, en que un corredor de divisas muy conocido en el Japón evadió el pago de sus impuestos hasta la suma de ¥1.200 millones (aproximadamente \$ 33.300.300 dólares). Simplemente se escandalizó el país al oír que podría haber existido una evasión de tal magnitud. Posteriormente también se reveló la conducta criminal y evasión considerable de impuestos de un miembro del parlamento.-

Por su parte, el pueblo se ha estado familiarizando más y más con el sistema de auto-tasación y es posible que se haya aceptado en grado mayor el concepto de que el evasor de impuestos se considere como enemigo público. La auto-tasación ya ha llegado a formar parte integral e indispensable del sistema nacional de administración fiscal y cada día se arraiga más profundamente en nuestro suelo. Una indicación de esta tendencia es el hecho de que la nación ya puede aceptar un aumento en el número de inspectores sin resistencia. Para poder

enfrentarse a las evasiones mayores y maliciosas, fue aumentado el número de inspectores rápidamente de 350 a 530 durante los últimos cuatro años. Para el ejercicio fiscal de 1969 se ha programado aumentar la fuerza con otros 30 elementos adicionales. (En otras épocas, por ejemplo de 1951 a 1954, se disminuyó el número desde 450 hasta 350).-

Sin embargo, si se toma en cuenta el aspecto global de la administración fiscal, se puede apreciar que el número de casos en que intervienen los inspectores es muy limitado. Los casos investigados y las denuncias hechas por los inspectores alcanzan un total de más o menos 100 por año en la actualidad. Por lo tanto sería exagerar la afirmación que el servicio de investigación es instrumento de vigilancia que alcanza a todo contribuyente o que produce un apego rígido a las ordenanzas fiscales. Existe, pues, cierto número de contribuyentes menores cuyas evasiones jamás llaman la atención de los inspectores, simplemente porque son operaciones a pequeña escala. Para estos casos se practica la auditoría fiscal normal y, aún cuando se establece que sí existe una evasión, lo más probable es que se aplique una penalidad administrativa o ninguna. Existe enlace estrecho entre los servicios de investigación y los departamentos generales de auditoría y trabajan en forma coordinada precisamente para poder defenderse contra la crítica de que las personas expuestas a la investigación incurren en dificultades desproporcionadamente amargas en comparación con los demás contribuyentes. Cualquier evasión fiscal de cuantía que se descubre en el proceso normal de auditoría fiscal pasa inmediatamente a la atención de los inspectores. Por otra parte, si el servicio de investigación descubre que alguna evasión ha sido de poca cuantía, los inspectores envían el asunto al departamento general de auditoría para acción en vez de presentar una denuncia.-

III.- Organización y Personal de la Administración Fiscal.-

1. Organización de la Administración Fiscal.

La estructuración de la administración de la tributación interior en el Japón se ha sistematizado hasta tal grado que se explica con mucha facilidad. Existe un alto grado de uniformidad por todo el país.-

El organismo central en la administración tributaria es el Departamento Nacional de Administración Fiscal, dependencia del Ministerio de Hacienda con sus oficinas principales en la ciudad de Tokio. Bajo este Departamento operan 11 Direcciones Regionales de Administración Fiscal y 497 Oficinas Fiscales de Distrito.* Aunque el Departamento Nacional de Administración Fiscal forma parte del Ministerio de Hacienda, el manejo de sus asuntos ordinarios queda al criterio del Director General, bajo una supervisión general por parte del Ministro de Hacienda.-

La Dirección Regional constituye un organismo para la orientación y supervisión del trabajo de las oficinas fiscales dentro de su jurisdicción pero que recibe instrucciones del Departamento Administrativo. La Oficina Fiscal es el organismo que propiamente grava y recauda la tributación interior y que constituye la primera línea de actividades. La Dirección Regional también tiene sus esferas de tasación y recaudación que incluyen la auditoría fiscal de las sociedades grandes y el servicio de investigación y el Departamento Nacional Fiscal también está facultado para ciertos tipos de investigación.-

En términos de organización, el Departamento Nacional de Administración Fiscal comprende cuatro divisiones: el impuesto directo, el impuesto indirecto, la recaudación y la investigación, además de los asuntos asignados al secretariado del Director General. La organización de la Dirección Fiscal Regional es prácticamente la misma que la del Departamento. Las oficinas fiscales distritales podrán ser de distintos tipos de organización, según su tamaño. Estas oficinas están facultadas para la determinación y recaudación de todo tipo de impuesto interior dentro de su jurisdicción, con la salvedad de los impuestos gravados y recabados directamente por la Dirección Regional.-

La administración de todo tipo de impuesto interior, a diferencia de los derechos aduanales, se realiza por organismos dependientes del Departamento Fiscal, y tanto las Direcciones Regionales como las oficinas fiscales en diversos puntos del país cuentan con

poderes para funcionar como organismos estatales sin limitación en lo que se refiere a cualquier tipo de impuesto interior, bajo la supervisión del Departamento Fiscal. He aquí uno de los rasgos que caracteriza el sistema japonés de administración tributaria. (Para precisar, el impuesto sobre el consumo de tabaco se recibe en forma de utilidades proporcionadas por el monopolio estatal, negocio que está en manos de la Corporación del Monopolio Japonés).-

Respecto a la escala de operaciones de las oficinas fiscales, el cuerpo de oficiales fiscales puede variar desde un máximo de 361 hasta el mínimo de 18, con un promedio de 85. La división o integración de las oficinas fiscales se practica de acuerdo con las necesidades de la situación y en forma paralela a los cambios en las tendencias económicas. En el curso de los últimos cinco años, se han suprimido 23 oficinas fiscales de pequeña escala y se ha hecho una división de 16 oficinas de gran escala en zonas urbanas. En contraste a los demás departamentos o divisiones de las Direcciones Regionales, que se dedican primordialmente a la orientación y supervisión de las oficinas fiscales, las Oficinas del Servicio de Investigación de cada Dirección se encargan, por sí solas, de la auditoría de las grandes corporaciones cuyo capital rebasa un nivel determinado, igual que los trabajos de investigación en casos criminales relacionados con el impuesto directo. La tarea principal de las Oficinas del Servicio de Investigación en el Departamento Fiscal consiste en la supervisión de las que funcionan en las Direcciones Regionales, aunque reservándose la facultad de hacer este mismo trabajo.-

Además de los asuntos que se han mencionado, el Departamento Fiscal y las Direcciones Regionales se encargan del estudio preliminar de las apelaciones interpuestas por contribuyentes, por medio de grupos de consulta. Las oficinas centrales de estos grupos de consulta en la Dirección Regional mantiene sucursales en los centros principales de población bajo su jurisdicción. En lo que se refiere a la estructura de estos grupos de consulta, se ha presentado un proyecto de enmienda a la legislación correspondiente ante el Parlamento Nacional para permitir separar las organizaciones locales de consulta de las Direcciones Nacionales, reconstituyendo el

* Para los fines de esta presentación, con frecuencia se empleará la abreviación "Departamento Fiscal" para el Departamento Nacional de Administración Fiscal, "Dirección Regional" para la Dirección Regional de Administración Fiscal, y "Oficina Fiscal" para la Oficina Fiscal de Distrito.

organismo representado por estos grupos de consulta para formar un Tribunal Fiscal Nacional que realizase la tramitación equitativa de toda apelación, funcionando como un organismo autónomo dentro del Departamento Fiscal.

Finalmente, se ha establecido una Escuela Superior de Estudios Fiscales como instituto para la preparación de los oficiales del Departamento Nacional de Administración Fiscal, con centros de capacitación en todo lugar donde se encuentra una Dirección Regional.

2. Oficiales Fiscales.

La administración fiscal cuenta con un personal actual de 5.151 personas, de los cuales un 82 por ciento está asignado a oficinas fiscales de distrito. Antes de la guerra, el personal fluctuaba entre 8.000 y 10.000 personas, sin cambio marcado durante mucho tiempo. Sin embargo, en los años post-guerra el personal ha aumentado muy rápidamente, paralelamente con el ascenso agudo en el número de contribuyentes. Inmediatamente después de la guerra, cuando la administración fiscal había caído en confusión y se requería de medidas urgentes, el personal llegó en un momento a rebazar la cifra de 70.000, pero se fue disminuyendo al normalizarse la situación. En general, se ha mantenido el personal prácticamente el mismo nivel desde hace unos 15 años. Durante los últimos 10 años, el número de contribuyentes del impuesto sobre la renta de auto-tasación ha crecido 1.6 veces y el del personal asalariado que paga impuesto sobre la renta, 1.9 veces, mientras que ha aumentado el número de sociedades contribuyentes 1.8 veces. El monto de las recaudaciones realizadas por el Departamento Fiscal se ha multiplicado 3.8 veces, y los impuestos sobre la renta e ingresos mercantiles que recaba el Departamento Fiscal ha subido 4.2 veces.

Aproximadamente el 65 por ciento de los oficiales encargados de la tasación y recaudación en las oficinas fiscales se dedican a asuntos relacionados con la gravación de impuestos directos. En el Japón hay un grupo de oficiales que se encargan del impuesto sobre la renta individual y otro grupo se encarga del impuesto sobre ingresos de las corporaciones. La auditoría del impuesto retenido sobre la renta queda principalmente

en manos de los oficiales que trabajan en los impuestos de las corporaciones. En vista del aumento en el trabajo que requieren los impuestos directos, se hizo últimamente un traspaso de un número considerable de oficiales que se ocupaban de asuntos de recaudación y de impuestos indirectos para dedicarlos al impuesto directo. Ha sido muy marcado el aumento en el número de oficiales asignados a la división de los ingresos mercantiles dentro de las oficinas del impuesto directo. Se ha reducido, por una parte, el número de personas en las oficinas fiscales de las comunidades pequeñas para poder enfrentar la reconcentración de contribuyentes en las zonas urbanas, y por otra parte, se está dando preferencia al aumento de personal en las oficinas fiscales de Tokio, Osaka y otras ciudades mayores.

Cada año el Departamento Fiscal contrata oficiales nuevos para ocupar las vacantes. Desde hace ya varios años, el número anual de personas que se reciben para su preparación como oficiales fiscales ha sido de unos 1.400. La norma ha sido seleccionar entre los graduados de preparatoria que se han sometido con éxito al Examen al Primer Nivel de Trabajadores del Estado. Se mantendrá este mismo sistema de contratación en el futuro, aunque ya se nota más dificultad en encontrar bastantes graduados de preparatoria, debido por una parte a la tasa de natalidad disminuida y por otra parte a que muchos más ya siguen a los estudios superiores. A esto se debe la recién contratación de nuevos oficiales fiscales entre graduados de universidades, que se han sometido con éxito al Examen de Nivel Intermedio de Trabajadores del Estado. (Se inició esta práctica en 1969, cuando se contrataron unos 50 de estos graduados durante el curso del año).

Los nuevos oficiales, escogidos entre los que han pasado con éxito el examen al Primer Nivel, ingresan en la Escuela Superior de Estudios Fiscales donde reciben instrucción en los centros locales durante un año después de ser contratados. El curriculum de la Escuela varía desde las materias de especialización, como derecho fiscal, cuentas y contabilidad, hasta las materias básicas, como leyes y economía, y la literatura y artes, incluyendo la ética que requiere su profesión. Para la preparación especializada, se asignan instructores a la Escuela de tiempo completo, mientras que depende de instructores "exteriores" para

las demás materias. Este cuerpo docente incluye personas que se han destacado como instructores en universidades del más alto nivel. Además del Curso Básico de Adiestramiento (General) para la preparación del cuerpo de oficiales nuevos, y con miras de ir capacitando oficiales de nivel intermedio y superior, la Escuela Superior de Estudios Fiscales ofrece un curso de Adiestramiento Avanzado y un Curso de Estudios, que es el más elevado en términos de materias. A estos pueden asistir oficiales con unos 10 años de experiencia práctica y ocupan un año entero. También se ofrece una gran diversidad de cursos de preparación en distintas fases del trabajo en el campo de la administración fiscal, todos de corta duración.-

De acuerdo con el grado de preparación especializada que se requiere, las clases se organizan dentro de la Escuela o en centros locales de capacitación. Los que participan en el Curso de Estudios asisten a conferencias presentadas en las universidades de máximo nivel en la ciudad de Tokio.-

El ascenso de los oficiales varía, desde luego, de acuerdo con sus habilidades y su rendimiento en el trabajo. En términos generales, se asciende al oficial a jefe de sección en una oficina fiscal después de 20 años de experiencia en la administración fiscal, a jefe de división en una oficina fiscal después de 25 años de experiencia y a jefe de una oficina fiscal de distrito cuando cuenta ya con 30 años de experiencia.-

En lo que se refiere a edad, más del 50 por ciento de los oficiales tienen entre 36 y 45 años, mientras que el período promedio de experiencia en la administración fiscal es de 17 años.-

Gustaría aquí, si se me permite, referirme a la política de personal en lo que toca a los oficiales a nivel ejecutivo. Con la mira de ir preparando sus futuros ejecutivos, el Ministerio de Hacienda cuenta con frecuencia entre los graduados de universidad que han sido aprobados en el Examen de Nivel Superior de Trabajadores del Estado y los transfiere de un lugar a otro dentro del Ministerio para que adquieran conocimientos dentro de su trabajo de temas como serían los presupuestos, la legislación fiscal, la administración fiscal y las finanzas domésticas e internacionales. Es de interés notar que co-

mo práctica general se les da experiencia en el trabajo físico de auditores en el primer frente de la tributación nacional y de jefes de las oficinas fiscales en una etapa relativamente precoz de su carrera. Esta política de personal tiene sus bases en la sabiduría que viene con los años - el reconocimiento de que su trabajo en la administración fiscal enriquece mucho a su acopio de experiencia y aporta, en forma tangible igual que intangible, a los trabajos que emprenderán en el futuro.-

El Departamento Fiscal también contrata a oficiales entre los universitarios aprobados en el Examen Superior de Trabajadores del Estado. La política de personal adoptada para estas personas consiste en darles experiencia en distintos tipos de administración fiscal y gradualmente ascenderlos a puestos superiores.-

3. Designación de los Oficiales en las Diversas Divisiones del Impuesto Directo y el Número Respectivo de Contribuyentes.

Quisiera resumir aquí el número de oficiales designado para cada una de las diversas divisiones que trabaja con el impuesto directo y el número de contribuyentes con que trata cada una en la actualidad.-

El departamento que se encarga de la gravación del impuesto directo se ha subdividido para el impuesto sobre la renta de auto-tasación, el impuesto sobre la renta de retención, el impuesto sobre ingresos mercantiles, y también el impuesto predial, al igual que una división para recabar datos. En principio, se practica la auditoría para el impuesto sobre la renta retenido simultáneamente con la del ingreso mercantil, de manera que resulta factible que el personal encargado de la auditoría de los dos impuestos quede integrado dentro de una sola división (la auditoría de las cuentas relacionadas con el impuesto sobre la renta retenido en su punto de origen por los empresarios individuales queda asignada a la división que se encarga del impuesto sobre la renta de auto tasación, pero es de poca cuantía).-

Los organismos encargados del impuesto sobre ingresos mercantiles, o sea el impuesto sobre las corporaciones, varían de acuerdo con la magnitud del capital que la corporación

retiene. En principio, las Direcciones Regionales se encargan de las sociedades capitalizadas en más de ¥50.000.000 (aproximadamente \$ 140.000 dólares), mientras que las que las demás sociedades quedan en manos de las oficinas fiscales. Todo trabajo de investigación está a cargo de la Dirección Regional, ya sea que el contribuyente es individual o sociedad, y sea cual sea la magnitud del capital. La división del impuesto predial tiene a su cargo la inspección de las ganancias capitales en la transmisión de terrenos y otras, además del impuesto sobre herencias y sobre donaciones. De paso, ruego se me permita referirme al número de oficiales dedicado al trabajo de línea directamente relacionado con la tasación y el procesamiento de datos. No se incluirán aquí los oficiales asignados a las divisiones respectivas de supervisión dentro del Departamento Fiscal o las Direcciones Regionales. (Toda cifra citada se deriva de los últimos datos disponibles).-

(1) División del Impuesto sobre la Renta de Auto-Tasación.

El número de oficiales es de 8.705, contra 3.639.000 contribuyentes (o sea, 418 contribuyentes por oficial). (Sin embargo, esta cifra no incluye los contribuyentes acreedores de reembolsos contra el impuesto retenido en su punto de origen). Entre estos contribuyentes se encuentran 1.635.000 cuyo ingreso se deriva de los negocios (incluyendo las profesiones liberales y similares), 452.000 cuyo ingreso viene de la agricultura, y 1.552.000 de otro tipo de ingreso (clasificados de acuerdo con el tipo de ingreso primario o predominante que percibe el contribuyente).-

(2) División de Ingresos Mercantiles y del Impuesto sobre la Renta Retenido.

El número de oficiales es de 10.895, o sea, 87 sociedades contra 948.000 sociedades anónimas por cada oficial. Los obligados de la retención del impuesto ascienden a 1.280.000 personas, incluyendo 371.000 individuos (o sea, 117 obligados por oficial).-

Las sociedades a que me refiero aquí de hecho abarcan todo tipo de persona jurídica. Entre ellas se encuentran 892.000

compañías por acciones, e inclusive otras firmas con personalidad legal. Del total de los oficiales designados en este campo, 13.000 pertenecen a las Direcciones Regionales y tienen 130.000 corporaciones dentro de su jurisdicción (o sea, 10 corporaciones por oficial).-

(3) División del Impuesto Predial.

El número de oficiales asignados a esta división es de 2.587. El número de casos ameritando la inspección (incluyendo la más sencilla) sobre un período de un año (septiembre de 1967 hasta agosto de 1968, inclusive) fue de 13.000 para el impuesto sobre herencias, 61.000 para el impuesto sobre donaciones, y 186.000 para el impuesto sobre ganancias capitales (o sea, 72 casos por oficial).-

(4) División del Servicio de Investigación.

El número de oficiales asignado a esta división para el ejercicio de 1969 fue de 559 personas (ahora es de 591 incluyendo 530 inspectores). El número de casos investigados y finalizados durante el mismo ejercicio fue de 170, y en 112 casos de estos se presentó denuncia en los tribunales.-

(5) División de Procesado de Datos.

El número de oficiales asignado a esta división es de 1.085. Los datos, recabados de todos los campos de actividad, ascendieron a un total de 27.660.000 hojas durante el ejercicio de 1967.-

IV. La Auditoría Fiscal.

1. Orientación y Supervisión Proporcionadas por el Departamento Nacional de Administración Fiscal y las Direcciones Regionales de Administración Fiscal.

Gustaría referirme primero y brevemente a la orientación y la supervisión que proporcionan el Departamento Fiscal y las Direcciones Regionales como medida dirigida a asegurar un manejo adecuado de la administración fiscal.-

Antes de que se instituyese el Departamento Fiscal en 1949, la Dirección de Impuestos del Ministerio de Hacienda había

tomado a su cargo la administración fiscal como parte de la política tributaria en general. El manejo propio y directo de esta administración fiscal quedaba, en términos generales, en manos de las instituciones fiscales locales, con una que otra salvedad como la interpretación de las leyes tributarias. De allí, y en lo que toca al manejo directo y práctico, cada distrito tenía cierto grado de características particulares. Sin embargo, desde el establecimiento del Departamento Fiscal, se ha ido robusteciendo el control centralizado del manejo de la administración fiscal. Se ha llegado a normalizar un criterio uniforme, no solamente de los procedimientos detallados de la tramitación de todo gravamen y recaudación, sino también de los diversos formatos empleados para las declaraciones, las solicitudes y los libros de contabilidad, sin hablar de la interpretación y aplicación de las leyes tributarias. En el Japón, los litigios relativos a cuestiones fiscales consisten principalmente en controversias sobre lo que son los hechos, de manera que no se ha podido avanzar mayormente en la acumulación de los precedentes judiciales que menesterosamente requiere la interpretación del derecho fiscal. A falta de esto, se expiden circulares por el Director General del Departamento Fiscal asentando la interpretación dada por el Departamento a las leyes en cuestión y son de carácter sumamente detallado. Ya que las circulares sirven simplemente para difundir las opiniones del Departamento Fiscal entre los organismos bajo su jurisdicción no tienen valor propiamente obligatorio ante la ley. Aún así, es un hecho que las instrucciones que aparecen en las circulares son ampliamente aceptadas como la interpretación más exacta de la legislación tributaria.

Cada año el Departamento Fiscal da a conocer su política básica en el manejo de la administración fiscal y a la vez expide instrucciones sobre asuntos de interés especial en relación con la conducta de los negocios durante el año. Según el caso, el Departamento Fiscal también a veces identificará los renglones de negocio que están en auge y aquellos cuya tributación se considera problemática, hace llamados a nivel nacional para recabar datos que se requieren en la investigación de estos renglones de negocio y gira las instrucciones necesarias para una investigación cabal. En lo que se refiere a la programación de sus trabajos en el campo,

el Departamento Fiscal ofrece sugerencias acerca del nivel generalmente conveniente de auditoría, según que los contribuyentes sean sociedades o individuos, según la escala de sus negocios, y puntos similares. Sin embargo, el Departamento no entra en instrucciones detalladas, sino que se limita a solicitar un informe global de la Dirección Regional en que se sintetizan los programas de trabajo elaborados por las oficinas fiscales con la orientación de la Dirección Regional, con bases en la experiencia de años anteriores. Este programa de trabajo se envía al Departamento Fiscal cada semestre o cada año y de allí se derivan los delineamientos del trabajo por hacerse en el transcurso del año respecto al monto del impuesto sobre la renta de auto-tasación, el impuesto sobre la renta retenido y el impuesto sobre ingresos mercantiles, todo clasificado y categorizado de acuerdo con normas nacionales. El análisis del programa sirve sobre todo para indicar el número de casos de auditoría en perspectiva para el año, desglosado por tipo de contribuyente, la escala de sus negocios y sus ganancias, y puntos similares.

Al mismo tiempo que gira instrucciones o propone sugerencias sobre los diversos asuntos que ameritan atención especial en el manejo del trabajo, según se ha explicado arriba, el Departamento Fiscal, ya sea en forma rutinaria o espontánea, recaba informes de cada Dirección Regional sobre los resultados obtenidos en las declaraciones de ingresos, o en la auditoría, o en cualquier otro aspecto de importancia para el manejo en el campo de sus trabajos.

La recopilación de estadísticas fiscales también es una de las tareas importantes del Departamento Fiscal. En esta recopilación y en el análisis de los resultados de la auditoría, se hace uso muy especial de las computadoras instaladas dentro del Departamento de acuerdo con el tipo y la escala de operaciones del contribuyente, el renglón de su negocio y las causas que han motivado la auditoría, se van despejando cuestiones como los resultados arrojados por su declaración y la auditoría, los días necesarios para la auditoría, etc., de tal manera que ya es factible desprender los datos verdaderamente comprensivos y útiles necesarios para un análisis global de los niveles de ingresos y estudios de eficiencia.

El Departamento Fiscal, pues, gira instrucciones para la conducta de los asuntos que tiene encargados y vigila esta conducta en las Direcciones Regionales, no solamente por medio de la correspondencia sino también por medio de conferencias a distintos niveles, algunas rutinarias y otras ocasionales. También realiza una inspección (conocida como inspección general) en todas las fases de los asuntos a cargo de la Dirección Regional, a intervalos regulares, permitiendo así la orientación y supervisión concreta del manejo debido por parte de la Dirección. Además, el Departamento Fiscal envía especialistas para consultas sobre distintos aspectos del trabajo, según requiere el caso.-

La orientación y supervisión que proporciona la Dirección Regional a las oficinas dentro de su jurisdicción son prácticamente las mismas que recibe del Departamento Fiscal. Obrando en principio dentro del marco de una política general fijada por el Departamento Fiscal, la Dirección difunde a las diversas oficinas un tipo de política concreta y específica para la conducta de sus asuntos que permite incorporar las circunstancias especiales en que se encuentra la comunidad local. La orientación y supervisión que transmite la Dirección suelen ser de forma más específica que las que recibe del Departamento. El contacto que se mantiene entre la Dirección Regional y sus oficinas fiscales, por medio de la correspondencia y conferencias patrocinadas por la Dirección es continuo, a tal grado que en ciertos casos las oficinas fiscales han podido solicitar instrucción de la Dirección sobre la resolución de auditorías individuales.-

De paso quisiera referirme brevemente a la recopilación de las "Tasas Típicas de Ingreso" como característica especial del trabajo desempeñado tanto por el Departamento Fiscal como por las Direcciones. Se ha empleado en forma tradicional, como ya he indicado (Párrafo 1, Sección II), un método para la estimación de los ingresos que incorpora a estas "tasas típicas" como instrumento de gravación estimada en los casos en que los registros y libros de contabilidad del contribuyente han resultado ser inadecuados. Al diseminarse el sistema de la declaración azul en la época de la postguerra, este método de estimación ha perdido gran parte de su importancia, pero todavía existe un número considerable de casos

en que las oficinas fiscales dependen de este método en la auditoría de contribuyentes que no presentan "declaración azul".-

Desde hace muchos años y en la mayoría de los casos, las Direcciones Regionales mismas han preparado estas "Tasas Típicas de Ingreso", pero últimamente ha llegado a ser práctica del Departamento Fiscal elaborar también sus tasas para los renglones más importantes entre negocios que se encuentran ampliamente distribuidos por todo el país, a base de muestras tomadas de todo el territorio nacional. A la vez, las Direcciones Regionales han establecido la práctica de reunir un grupo con elementos de varias Direcciones vecinas y de allí preparar estas tasas en conjunto. Esto permite evitar que una Dirección invadiese los asuntos de otra, a la vez que disponen de muestras más abundantes para ramas específicas de los negocios. Con el fin de elevar el nivel de precisión de las "Tasas Típicas de Ingreso" desde el punto de vista estadístico, el Departamento Fiscal hace uso de computadoras electrónicas en la recopilación de las tasas a la vez que las somete a toda una gama de pruebas y comprobación. Se da prioridad a la revisión de las Tasas Típicas aplicables a los renglones de negocios expuestos a cambios económicos drásticos y se practica una revisión cada vez que las condiciones lo exigen. (Lo que acabo de describir se refiere principalmente a las tasas típicas de ingreso para comerciantes, profesionales, industriales y similares. Las "Normas de Ingreso Agrícola" mencionadas en el Párrafo 5, Sección II, que se emplean para la tasación de los ingresos derivados de la agricultura se elaboran en las oficinas fiscales bajo instrucciones del Departamento Fiscal y las Direcciones Regionales y en cooperación con los organismos autónomos locales cada año).-

2. Sistema de Auditoría.

El número de contribuyentes sujetos a revisión por parte de los auditores es tan inmenso que la tarea esencial en la programación de la auditoría por parte del Departamento Fiscal está en darle una estructura que permite asegurar el grado máximo de eficiencia con el número limitado de auditores fiscales a su disposición, desplegándolos de tal manera que se logra su potencial máximo. El primer punto por considerar al tratar de asegurar la exactitud en la tasación

está en definir con toda claridad la manera en que se debe practicar la auditoría, según la gravedad del caso; en otras palabras, distribuir el potencial que representan los auditores de manera oportuna y de acuerdo con las exigencias, a la luz de la índole de las cuentas por revisar. El segundo punto sería el establecimiento de cierto contacto con los contribuyentes que no requerirán revisión para no dejar que permanezcan demasiado tiempo fuera del marco de la auditoría. Además, deben establecerse medidas para ir mejorando hasta donde sea factible la calidad de las declaraciones sometidas por los demás contribuyentes, anticipándose así el Departamento a los posibles efectos futuros que produzca la auditoría. De esta manera los resultados de la auditoría pueden llegar a ser verdaderamente útiles y no simplemente ser el reflejo del caso individual.

Quisiera ahora abundar, en términos más concretos, sobre lo que acabo de delinear.

(1) La Auditoría y el Servicio de Investigación.

Ya he dado una explicación de la manera en que se asignan los inspectores (530 incluyendo los que pertenecen al Departamento Fiscal) a las Direcciones Regionales por todo el país para encargarse de los casos de evasiones maliciosas y de cuantía, obrando bajo el mando del Departamento Fiscal. El inspector no solamente realiza pesquisas para determinar el monto de las rentas reales, sino que también está facultado para denunciar estas evasiones fiscales en su carácter de casos criminales y presentar cargos ante la Procuraduría. Con frecuencia se emplean los medios de comunicación masiva para dar informes acerca de estas investigaciones y esto sirve de advertencia vigorosa a los demás contribuyentes en la comunidad, o a los que se dedican al mismo renglón de negocios.

Por lo que se refiere a la selección de los casos por investigar, se han fijado ciertas normas dentro de las oficinas relativas a la magnitud de las evasiones posibles. En vista de que el trabajo de investigación lleva implícita en sí un aspecto de admonición, es menester dar atención a la distribución pareja y equitativa de los casos sujetos a este procedimiento en términos de regiones y de tipos de negocio. Aún así, existe una tenden-

cia ineludible hacia la reconcentración de estos casos en las ciudades más importantes debido a que los núcleos industriales se encuentran en las grandes zonas urbanas. Hablando ya de los tipos de negocios, los casos de fraude al fisco por parte de fabricantes y mayoristas han disminuido durante los últimos años, mientras que han aumentado marcadamente los casos entre los financieros (prestamistas individuales - no los bancos o instituciones bancarias), los corredores de bienes raíces, los cabarets, restaurantes y centros de diversión.

En algunos casos se inicia la investigación al descubrirse una evasión en gran escala durante el proceso ordinario de la auditoría fiscal y los estudios que de allí se derivan. Sin embargo, en la mayoría de los casos el servicio de investigación emprende su trabajo después de haber obtenido información a base de sus propias operaciones.

En lo que toca a la escala de las evasiones fiscales en que ha intervenido el servicio de investigación, encuestas hechas en 170 casos durante el ejercicio fiscal de 1967 dieron como resultado la recaudación de impuestos evadidos, incluyendo impuestos adicionales gravados en forma de penalidad administrativa, con un total de unos ¥6.700 millones (aproximadamente \$ 19.000.000 dólares) - o sea, unos ¥39.000.000 (aproximadamente \$ 190.000) por caso. Como cifra promedio, fue necesario dedicar unos 400 días a la investigación de cada caso (según los resultados obtenidos en el ejercicio fiscal de 1966).

(2) Auditoría Especial.

Con el fin de poder practicar una revisión profunda de las cuentas presentadas por contribuyentes que, aunque no ameritan la atención propia del servicio de investigación, sí parecen haber declarado un ingreso de cuantía indebidamente reducido, o cuyos negocios son de índole sumamente complicada, se hace lo que se conoce como una "auditoría especial" por parte de auditores cabalmente capacitados.

Son tantos los elementos que tienen que examinar los auditores que el gran número de casos representa una sobrecarga, dando lugar a que su auditoría sea ya super-

ficial y estereotipada.-

Para resolver esta dificultad se ha establecido la "auditoría especial" independientemente de la auditoría común. Se aprovecha esta función tanto en la auditoría del impuesto sobre la renta individual como del ingreso mercantil, y en su caso, se puede practicar una auditoría global por oficiales de ambas divisiones donde lo amerita la sutancia del caso. A diferencia del servicio de investigación, la "auditoría especial" es una especie de auditoría ordinaria en que no hay recurso a medidas de obligación. Sin embargo, y según el desenvolvimiento de la auditoría, el caso puede ser referido al servicio de investigación. Al practicarse esta auditoría especial, se aparta un número adecuado de días para poder completar el trabajo, que se practica en profundidad al grado que justifica la sustancia del caso, con el resultado de que en muchos casos sale a la luz una evasión cuantiosa de impuestos. No se procede a la denuncia judicial de las personas sujetas a la "auditoría especial" como en el caso del servicio de investigación, pero si se impone una gravación adicional pesada, equivalente al 30 por ciento del monto del impuesto evadido. En principio no se divulgan los nombres de los contribuyentes individuales sometidos a la "auditoría especial". Sin embargo, y de acuerdo con las circunstancias, si se gira información a la prensa acerca de los resultados de estas auditorías especiales, dando ejemplos de evasiones de gran escala, pero siempre bajo el abrigo de la anonimidad. Se considera que estos informes son de utilidad pues sirven de admonición para los contribuyentes en general.-

Estas auditorías especiales no necesariamente quedan a cargo de un auditor especialmente asignado, sino que se giran instrucciones a los auditores generales para que las practiquen en su caso. Del número total de días dedicado por todos los auditores a la auditoría fiscal en general, el 16 por ciento se dedica a la auditoría especial de los ingresos mercantiles (pero solamente del gravamen fijado por las oficinas fiscales) y un 22 por ciento al impuesto sobre la renta de auto-tasación. En el transcurso de un año, hay unos 5.000 casos del impuesto sobre ingresos mercantiles sujetos a la auditoría especial (pero solamente para contribuyentes bajo la jurisdicción de las oficinas fiscales) y otro tanto para el impuesto sobre la renta

de autotasación. De los ingresos adicionales descubiertos como resultado de la auditoría, la porción descubierta en la auditoría especial equivale a un 27 por ciento en el caso del impuesto sobre ingresos mercantiles y un 35 por ciento para el impuesto sobre la renta de auto-tasación, índices de la importancia del papel desempeñado por esta revisión. Los ingresos adicionales así descubiertos en la auditoría especial tienen un valor de ¥11.000.000 (aproximadamente \$ 30.000 dólares) en impuestos sobre ingresos mercantiles, y unos ¥6.500.000 (aproximadamente \$ 16.000 dólares) para el impuesto sobre la renta de auto-tasación. Los días que se apartan para la auditoría especial son 27 para cada caso de impuesto sobre ingresos mercantiles y unos 20 días para el impuesto sobre la renta de auto-tasación.-

(Las cifras citadas se basan en los resultados del año de negocios para 1967 en lo que toca al impuesto sobre ingresos mercantiles y para el impuesto sobre la renta individual se ha usado el año de calendario de 1966).-

(3) Auditoría del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Desde la conclusión de la guerra las corporaciones, o sea personas morales, han aumentado en número por motivos fiscales y en la actualidad existen hasta 948.000 corporaciones. Estas incluyen un número considerable de sociedades que operan bajo una administración familiar en pequeña escala y no difieren mucho de los negocios llevados por individuos. La auditoría correspondiente queda a cargo de distintos grupos dentro del Departamento Fiscal, de acuerdo con la capitalización de la sociedad. Las corporaciones capitalizadas en más de ¥5.000.000 (aproximadamente \$ 140.000 dólares) están, en principio, bajo la jurisdicción directa de las Direcciones Regionales y todas las demás están a cargo de las oficinas fiscales, como ya he mencionado. Las corporaciones bajo el cargo directo de las Direcciones Regionales son 13.000, pero el impuesto que les corresponde alcanza el 62 por ciento de la recaudación entera del impuesto sobre ingresos mercantiles (durante el año de negocios de 1967).-

Para poder llevar a cabo la auditoría de las firmas "gigantescas" entre las corporaciones bajo la jurisdicción de las Direcciones

Regionales, se han asignado "auditores especiales de la Oficina Nacional" a las Direcciones Regionales de Tokio, Osaka y dos centros adicionales. Estos auditores especiales de la Oficina Nacional se encargan actualmente de 148 de las compañías grandes escogidas por los directores de las Direcciones Nacionales entre corporaciones capitalizadas en más de ¥6.000 millones (aproximadamente \$ 17.000.000 dólares).-

En lo que toca a las corporaciones bajo la jurisdicción de las oficinas fiscales, también se aprecian grandes diferencias en sus escalas de operación. Para que la auditoría logre su efecto, se clasifican las compañías por su escala de operaciones; es decir, de acuerdo con la magnitud de producto líquido relativo a divisiones específicas de la industria. Cada oficina entonces define la intensidad de la auditoría y el número de días que se requieren para cada caso a la luz de la escala de operaciones que le ha servido para la clasificación.-

Respecto a la intensidad de la auditoría de las corporaciones y el número de días que se requiere para cada caso, se elaboran calendarios de auditoría bien equilibrados para permitir que la intensidad sea elevada para las compañías más grandes y se puedan apartar más días para ellas, ya sea que caigan bajo la jurisdicción de una Dirección Regional o una oficina fiscal. (Al llevarse adelante la auditoría propia, desde luego, los auditores ya están enterados del número apropiado de días para su trabajo, con bases en preceptos "caso-por-caso", de acuerdo con la carga general de trabajo y la sustancia de cada caso).-

Por lo que toca a la intensidad de la auditoría, éste se podría ejemplificar indicando que los auditores especiales de la Oficina Nacional optan por practicar la auditoría en un 60 por ciento de las firmas que están bajo su jurisdicción, y los demás auditores en las Direcciones Regionales optan por un promedio de 30 por ciento. Los auditores de las oficinas regionales revisan un 16 por ciento de las corporaciones que han quedado a su cargo, como cifra promedio (que representaría un 26 por ciento de las corporaciones cuyas operaciones se han clasificado en el renglón de mayor cuantía). El número de días necesario para cada auditoría es de unos 260 días para las corporaciones a cargo

de los auditores especiales de la Oficina Nacional. (Los días necesarios para una auditoría a veces alcanzan un total acumulativo de 700 a 800 días para empresas "super-gigantescas") y unos 40 días para las demás firmas dentro de la jurisdicción de las Direcciones Regionales. Las corporaciones a cargo de las oficinas fiscales requieren de un promedio de cinco o seis días.-

El coeficiente de ingresos corregidos como resultado de la auditoría fiscal (es decir, la porción del ingreso que se rectifica a causa de la auditoría de la declaración a diferencia del ingreso inicialmente declarado) es de un 25 por ciento para las corporaciones bajo la jurisdicción de las oficinas fiscales. Entre estas porciones rectificadas, se considera que un 40 por ciento representa fraude al fisco, y la mayor parte del resto se deriva de errores en el ajuste periódico de partidas como rentas acumuladas, etc., (cifras correspondientes al año de operaciones de 1967). Respecto a las compañías bajo la jurisdicción de las Direcciones Regionales, el coeficiente de ingresos rectificadas y la proporción de evasión intencional son mucho más pequeñas.-

A propósito cabe notar aquí que las recaudaciones adicionales recabadas como resultado de la auditoría provienen de las corporaciones bajo la jurisdicción de las oficinas fiscales en una proporción muy elevada, y representan más o menos el 74 por ciento del total (para el año de operaciones de 1967).-

El hecho de que se practique una auditoría de las corporaciones bajo la jurisdicción de las oficinas fiscales para solamente el 16 por ciento de los contribuyentes parece sugerir que a la larga las firmas de pequeña escala están poco sujetas a este procedimiento. Para encubrir esto y lograr cierto efecto compensatorio, alentando la declaración correcta de ingresos de estas compañías de pequeña escala, los auditores acostumbran visitar a los almacenes y oficinas en persona poco antes de que se presenten las declaraciones para examinar las condiciones del negocio y de los libros de contabilidad.-

Cuando la auditoría revela que las declaraciones sometidas en ciertos renglones de negocios son de un nivel inadecuado y que existe algún factor común en las evasiones del impuesto, se procura alentar a todos los

contribuyentes (incluyendo los individuales) que operan en dicho negocio, valiéndose por ejemplo de sus cámaras de comercio u organizaciones gremiales, a que presenten declaraciones rectificadas, y este método ha dado buen resultado, contribuyendo a elevar el nivel global de la tributación.-

(4) Auditoría del Impuesto sobre la Renta de Auto-Tasación.

Respecto a la auditoría que se practica en el impuesto auto-tasado, ya he presentado una explicación amplia (párrafos 1 al 5 Sección II) al abordar el desarrollo de la administración en la post-guerra, indicando que se emplean distintos métodos para los empresarios individuales, los agricultores, y los que reciben otro tipo de ingreso; que se distingue entre el contribuyente de "declaración azul" y los demás contribuyentes; que se puede hacer una estimación de las rentas de los empresarios individuales que no presentan "declaración azul" mediante la aplicación de técnicas como las "tasas típicas de ingreso" y las "revisiones para equilibrar"; y que las oficinas fiscales intervienen por medio de las "consultas sobre declaraciones" al presentarse las declaraciones finales.-

Quisiera suplementar ahora lo que ya he explicado y agregar cierta aclaración.

El número de personas que pagan el impuesto de auto-tasación es verdaderamente inmenso (Sub-Párrafo (1), Párrafo 3, Sección III) si se compara con el número de oficiales asignados a este campo. La auditoría del impuesto sobre la renta de auto-tasación requiere de atención en muchas cuestiones. El énfasis principal recae sobre la auditoría de empresarios individuales difíciles y contribuyentes con ganancias sobre capital por transferencia de bienes raíces, pero ya que el número de casos susceptibles de la auditoría en el transcurso de un año está limitado resulta problemático asegurar un nivel global de tributación equitativa si se emplean las técnicas comunes y ordinarias de auditoría. En vista de esto, se ofrecen "consultas sobre declaraciones" que abarcan un campo sumamente amplio durante el período del ajuste final del impuesto, pues como ya se ha indicado, esta es la época que permite contacto con el mayor número de contribuyentes. Estas "consultas sobre declaraciones" desempeñan un papel de suma importancia en la

canalización del impuesto, evitando las declaraciones inadecuadas. Es cuando se liga la auditoría del impuesto sobre la renta individual - sobre todo la que se refiere a contribuyentes cuyo ingreso se deriva de los negocios pero que no tienen derecho a la "declaración azul" - con estas "consultas sobre declaraciones" que se le confiere su sistematización general.-

Durante el período post-guerra relativamente temprano, al establecerse el sistema de auto-tasación, casi toda auditoría de empresarios individuales se practicaba antes de que se presentasen las declaraciones finales. Se determinaban los ingresos de toda persona dedicada a los negocios en forma anticipada durante la "revisión equilibradora" y entonces la "orientación de declaraciones" que seguía de esta determinación se conducía en forma muy intensiva. A la postre se modificó esta orientación en forma paulatina al irse desenvolviendo el sistema de la "declaración azul". Ya he tocado todos estos puntos al platicar del desarrollo de la administración del impuesto sobre la renta de auto-tasación.-

Hoy día se clasifican las revisiones de cuentas de los que derivan sus ingresos de los negocios de dos tipos, excluyendo a los contribuyentes de "declaración azul". El primero abarca la auditoría que se realiza antes de las declaraciones finales para facilitar la conducta de las "consultas sobre declaraciones", y el segundo se refiere a la auditoría hecha después de presentadas las declaraciones para permitir la rectificación equitativa de las cuentas en que hay sospechas de rentas subestimadas, al igual que la tasación para contribuyentes que no presentaron declaración cualquiera.-

Cuando se practica la auditoría antes de la declaración final, se opera en principio dentro del sistema de los ciclos de las ramas de negocios. Se identifican todos los renglones de negocio que deben someterse a una auditoría anual y se organizan de tal manera que todo renglón quede cubierto totalmente dentro de un ciclo máximo de tres años, dando atención particular a los contribuyentes dentro de los renglones que deben ser revisados en un año dado. (Para precisar, en algunos casos se aplica un "ciclo por zonas" en la auditoría por motivos geográficos).-

Con la salvedad de los renglones reservados por el Departamento Fiscal a nivel nacional y las Direcciones Regionales a nivel regional, son las oficinas fiscales que determinan cuáles renglones de negocio deben someterse a la auditoría y cuál será el calendario. La oficina fiscal escoge a unos cuantos contribuyentes típicos entre los renglones de negocio cuya auditoría se ha programado para un año dado, y lleva a cabo una inspección minuciosa de sus rentas (la auditoría hecha antes de las declaraciones finales se denomina "auditoría anticipada"). Simultáneamente practica una revisión somera denominada auditoría de esbozo que le permite trazar el perfil de la escala de operaciones de los demás contribuyentes en los mismos renglones, identificándose así los que ameritan más atención.-

En caso de que algún renglón contenga fuerte número de contribuyentes, se practica una "revisión equilibradora", que ya he descrito. En esta revisión se establece un equilibrio entre las rentas que perciben todos los contribuyentes que operan en el mismo renglón y se hace una estimación del ingreso que se podría anticipar para cada propietario. A la vez, se emplean los resultados de la auditoría de los contribuyentes típicos ya citados como bases y las características observadas en la "auditoría de esbozo" de cada contribuyente (es decir, número de empleados, nivel de mercancía en existencia y las condiciones relativas a la ubicación del almacén) se emplean como puntos de referencia. Si esta revisión indica que las declaraciones anteriores de los dueños de ciertos negocios son dudosas, se someten a una simple "auditoría anticipada". También se aprovechan los resultados de estas auditorías en las "consultas sobre declaraciones" y por supuesto que se les insta a los contribuyentes a que presenten declaraciones equitativas. Estas "consultas sobre declaraciones" se extienden a contribuyentes cuyo ingreso se deriva de los negocios (excluyendo a los de declaración azul) y que no están sujetos a estas auditorías durante un año dado. En todo caso se practicaría la auditoría antes de que se presenten las declaraciones finales para el ciclo de tres años (según el renglón del negocio, o en algunos casos, según la zona geográfica), y los resultados sirven de referencia para la "orientación" adecuada de las declaraciones.-

Una vez terminado el plazo para la presentación de las declaraciones finales, se

clasifican todos los datos recabados sobre ingresos recabados por disposición de las leyes relativas y por iniciativa de los oficiales fiscales mismos y se organizan en forma ordenada para cada contribuyente. Posteriormente, se toman los expedientes de las personas sujetas a la auditoría posterior y se examinan las rentas declaradas a la luz de los datos, ya evaluados, que arrojaron las revisiones hechas antes de las declaraciones finales. De esta manera se logra la revisión de una buena porción de las cuentas que se habían señalado para una en el curso de ese año. Sin embargo, no debe entenderse que existe en esto un principio de rotación que se va a mantener sin excepción. Dentro de los límites impuestos por las posibilidades del personal oficinista, se seguirán identificando los contribuyentes problemáticos en toda una gama amplia (la auditoría practicada después de la presentación de las declaraciones se conoce como "auditoría ex-post-facto").-

En principio no se someten los contribuyentes de "declaración azul" a la "auditoría anticipada" sino solamente a la "auditoría ex-post-facto". Ya que hay un límite en el número posible de "auditorías ex-post-facto", se practica una "orientación de libros de contabilidad en el lugar del negocio", dentro de un ciclo aproximado de cuatro años, según la línea del negocio y su ubicación, para poder mantener algún grado de contacto con los contribuyentes de "declaración azul". El fin de esta última orientación, además de comprobar la conducta contable del contribuyente, está en proporcionar las instrucciones que requiere cada caso e identificar a los contribuyentes con problemas que requieren de una auditoría.-

En principio, se aplican tanto la "auditoría anticipada" como la "auditoría ex-post-facto" a contribuyentes cuyo ingreso se pasa de un cierto nivel dado. Entre las personas dedicadas al negocio y cuyo ingreso rebaza a los ¥1.000.000 (aproximadamente \$ 2.700 dólares), el 10 por ciento de los contribuyentes de "declaración azul" y el 19 por ciento de los demás fueron sometidos a una auditoría anticipada o ex-post-facto (relativo a ingresos de 1966). El número de días de auditoría por cada caso es de tres, igual para los de "declaración azul" como para los demás. (Sin embargo, en el caso de las auditorías anticipadas, también se practican

revisiones sencillas a razón de una por día como preparación para las "consultas sobre declaraciones"). Las revisiones de "esbozo" y de "orientación en el lugar del negocio" son tan sencillas que un solo auditor puede encargarse de 5 hasta 10 casos diarios.-

En las cuentas de ganancias capitales derivadas del traspaso de terrenos y similares, incluyendo la auditoría sencilla en que se le cita al contribuyente en las oficinas fiscales, el nivel de revisiones es de un 26 por ciento, mientras que la auditoría relativamente minuciosa está en un 2 por ciento (para el ciclo de operaciones de 1967). También se hace una auditoría en el lugar del negocio para ciertas rentas derivadas de dividiendos y arrendamiento de terrenos y edificios, pero este tipo de revisión es muy infrecuente.-

(5) Recopilación de Datos.

Es indispensable, naturalmente, reunir todos los datos relativos a los ingresos para efectuar un trabajo eficaz en la auditoría fiscal.-

Se recaban datos en diversas fuentes, las cuales se describen detalladamente en "Manual de Datos" del Departamento Fiscal. Hay oficiales asignados exclusivamente a explorar fuentes eficaces de datos en cada oficina fiscal y en las Direcciones Regionales. La información que reúnen se envía al Departamento Fiscal, o a las Direcciones Regionales, y de allí se difunde por las demás oficinas fiscales y Direcciones Regionales para su aplicación en general.-

La fuente principal de recolección de datos es la siguiente (con los datos expresados en términos de hojas correspondientes al ejercicio fiscal de 1967):

El primer grupo comprende los datos que por obligación se proporcionan a las autoridades fiscales bajo las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Principalmente se refieren al arrendamiento de casas y terrenos y aquellos ingresos, como sueldos y dividiendos, que están sujetos a retención en su punto de origen. Por lo que toca a los sueldos y dividiendos hay casos exentos del envío de datos a las oficinas fiscales. Los datos recopilados equivalen a unas 8.300.000 hojas.-

El segundo grupo comprende los datos recabados al practicarse la auditoría fiscal. Abarca los datos recabados al descubrirse tratos comerciales encubiertos en que las apelaciones de los clientes, los montos de las operaciones y los instrumentos de liquidación son engañosos, junto con datos que se consideren útiles para la auditoría, como prestamos individuales con sus intereses y regalías sobre patentes. Los datos recopilados equivalen a unas 1.170.000 hojas.-

El tercer grupo consiste en los datos recabados el "Día de los Datos". Cada oficina fiscal dedica tres días específicos de cada año a esta recopilación (y de allí el nombre del "Día de los Datos"), con el fin de ir levantando la información contenida en los documentos propios a la oficina, como por ejemplo, las declaraciones de ingresos individuales y sociales y los documentos que llevan adjuntos. Los datos recopilados equivalen a unas 1.210.000 hojas.

El cuarto consiste en un sistema en que se dirige una solicitud escrita a las corporaciones y a los individuos con actividad rentable en los negocios (principalmente fabricantes y mayoristas) pidiendo datos acerca de sus operaciones y compras. Se le ha dado el nombre de "recopilación general" a este método. Los datos recopilados equivalen a unas 3.460.000 hojas.-

El quinto grupo comprende los datos recabados en el lugar del negocio bajo un programa especial diseñado alrededor de asuntos que requieren de un énfasis especial al realizarse la auditoría. Esta fórmula se conoce como "recopilación especial". Los datos relativos a las transferencias de bienes raíces, por ejemplo, son presentados por las oficinas del registro a las oficinas fiscales y se incluyen dentro de esta categoría. En su totalidad los datos recabados equivalen a unas 13.510.000 hojas.-

3. El Uso Actual de las Computadoras Electrónicas.

Fue en 1966 cuando primero se instalaron computadoras en el Departamento Fiscal. Hoy día hay centros de cómputo electrónico en las oficinas principales del Departamento y en la Dirección Regional de Administración Fiscal de Osaka. Se dedican unos 125 ofi-

ciales a la planificación y el desarrollo de este campo, a la vez que se encargan de las operaciones en el Procesado Automático de Datos.-

Al introducir las computadoras electrónicas, la idea del Departamento Fiscal fue el fomento de una conducta más equitativa en la administración fiscal, pues el volumen del trabajo aumentó a paso acelerado y cada día adquiere una mayor complejidad, paralela al rápido crecimiento de la economía japonesa. El uso de la computadora debe contribuir al manejo más despejado de los asuntos propios de las oficinas fiscales, el robustecimiento del control de los negocios y permitir que la auditoría sea más actualizada y eficiente.-

Al emplear estas computadoras electrónicas en el procesado de la tramitación de asuntos en las oficinas fiscales se procura la precisión en el trabajo a la vez que se reduce mano de obra por medio de un diseño comprensivo, en que se vigila la tasación de los tributarios, se comprueban las declaraciones de ingresos y se preparan documentos dirigidos a los contribuyentes. Ha sido, pues, con estas miras que se han hecho ensayos para elaborar un sistema de procesado de datos que abarque todas las operaciones implicadas en la tramitación del impuesto sobre la renta individual y del impuesto sobre ingresos mercantiles dentro de las oficinas y otros sistemas de Procesado de Datos para el control de las obligaciones fiscales. El número de oficinas fiscales en que son aplicables estos sistemas va en aumento. De 1970 en adelante, se propone la ampliación progresiva de los dos sistemas al entrar en operación el programa para la reconcentración de operaciones.-

En lo que se refiere al control de operaciones, ya se emplean sistemas de procesado de datos en diversos campos al nivel nacional, como por ejemplo, análisis de resultados en la tasación del impuesto sobre ingresos mercantiles y el de las rentas individuales, logrando realizaciones verdaderamente notables. Cabe notar que todavía parece existir un gran campo para desarrollo en esta materia.-

Finalmente, quisiera dedicar unas cuantas palabras al empleo de las computadoras electrónicas en la auditoría fiscal. Como bien se sabe, su aplicación característica en este campo se refiere a la clasificación de datos y selección de las cuentas susceptibles de la auditoría.-

Por lo que toca a la clasificación de datos, todavía no se ha adoptado en el Japón un código nacional uniforme, como los números del Seguro Social en los Estados Unidos de Norteamérica, y por tanto no ha llegado el Japón al nivel de hacer factible el manejo de declaraciones y datos con los sistemas de procesado de datos. Se han hecho varios intentos para seleccionar las cuentas que se prestan a una auditoría con tal sistema de procesado, pero pasará cierto tiempo antes de que se pueda hacer uso práctico de un sistema para este fin. Paralelamente con el progreso de la ciencia, se aprecia una necesidad creciente para mejorar la metodología de la selección de cuentas susceptibles a la auditoría - una selección en que se ha acostumbrado confiarse, ya con cierto ligero exceso, de la intuición y de la experiencia. En términos directos y sencillos, las técnicas específicas para este trabajo dependerán de estudios y desarrollos futuros.-

Hay también algunos casos, todos en un campo limitado, en que si se ha hecho uso auténtico de la computadora electrónica para la auditoría fiscal, donde los organismos autónomos locales han empleado cintas magnéticas para el "impuesto sobre activo fijo", las cintas magnéticas se han grabado con el registro del impuesto del activo fijo de los dueños de edificios, terrenos, etc. Se introduce en la computadora un programa de instrucciones que permite extraer casos con datos característicos de las rentas y los arrendamientos e indicar su ubicación; de allí se pueden solicitar datos adicionales de los causantes identificados por la computadora. Solamente se emplea el sistema en ciertos distritos, pero si ha servido para recabar información acerca del arrendamiento de terrenos y casas.-