

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT

38 Asamblea General

LA FUNCIÓN DE FISCALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Tema 1

LAS ESTRATEGIAS DE FISCALIZACION

Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)

Bolivia

**Cochabamba, Bolivia
08-11 marzo, 2004**

Ponencia

TEMA 1. LAS ESTRATEGIAS DE FISCALIZACION

Rolando López López
Gerente General
Servicio de Impuestos Nacionales
(Bolivia)

SUMARIO: 1. Introducción.- 2. Consideraciones Previas para el Desarrollo de las Estrategias de Fiscalización.- 2.1. Marco conceptual de la planificación estratégica.- 2.2. El proceso de fiscalización.- 3. Análisis del Entorno.- 3.1. Análisis del contexto externo.- 3.2. Análisis del contexto interno.- 4. Diseño de las Estrategias de Fiscalización.- 4.1. Selección del universo de contribuyentes sujetos a fiscalización.- 4.2. Procesos de fiscalización.- 4.3. Instrumentos de apoyo.- 5. Experiencia de la Administración Tributaria de Bolivia.- 5.1. Antecedentes.- 5.2. Estrategia de fiscalización.- 6. Conclusiones.

RESUMEN

El establecer una estrategia adecuada para una de las funciones más técnicas y complejas de la Administración Tributaria, como es la de fiscalización, requiere de un análisis integral y detallado a la vez, más aún considerando que la acción que induce o persuade a los contribuyentes a declarar y pagar lo que efectivamente corresponde, es la de fiscalización.

Para el efecto, el establecimiento de las estrategias de fiscalización requiere inicialmente la realización de un análisis del entorno externo e interno. El primero referido a las características económicas de los países, entre otros, los sectores estratégicos, marco legal, internacionalización de la economía, y sobre los cuales la Administración Tributaria no tiene control. Por otra parte, los condicionantes internos sobre los cuales la Administración Tributaria si tiene control, entre estos se encuentran los recursos humanos, financieros, infraestructura, así como el diseño y desarrollo de normas y procedimientos.

Ambos aspectos son imprescindibles para la realización de una planificación estratégica adecuada, la misma que también debe contemplar las directrices definidas en la misión y visión de la Administración Tributaria.

En ese contexto, el uso intensivo de la información interna y externa bajo criterios de inteligencia fiscal, constituye en un elemento fundamental del cual depende el éxito de las acciones de fiscalización, a partir de lo cual se seleccionan los contribuyentes a ser

objeto de algún tipo de fiscalización, verificación o control.

Para la realización de dichos controles, la estrategia de fiscalización también debe contemplar la definición de diferentes tipos de procesos de fiscalización, los que deben ser aplicados en relación con el nivel de fraude fiscal de los contribuyentes o la “sensación de riesgo” que se quiere establecer, estableciendo claramente el alcance y profundidad de los mismos.

Para finalizar es importante resaltar que la estrategia de fiscalización, al ser integral, debe contemplar un sistema de evaluación que permita mejorar constantemente la estrategia aplicada, desde la selección de contribuyentes hasta la sanción y cobro de los adeudos tributarios, esto con el objeto de dar solidez en el trabajo de fiscalización y el consiguiente incremento de la sensación de riesgo en el universo de contribuyentes.

1. INTRODUCCIÓN

El actual reto de las Administraciones Tributarias se centraliza en la definición de una adecuada estrategia de fiscalización que permitirá optimizar el uso eficiente de los recursos para consolidar una sensación de riesgo en los contribuyentes que maximice las recaudaciones del sistema tributario.

Para este propósito, reviste gran importancia el analizar las variables que componen el contexto externo e interno que condicionan la gestión institucional, más aún considerando que debido a que en la mayoría de los países se ha optado por implantar los sistemas tributarios de declaración voluntaria, sin una intervención directa de la Administración Tributaria y bajo la premisa de que la mayor parte de los contribuyentes cumplen con sus obligaciones fiscales en función al riesgo que genera la Administración Tributaria a través de las actuaciones de fiscalización y la sanción a los incumplimientos detectados.

2. CONSIDERACIONES GENERALES PREVIAS PARA EL DISEÑO DE LAS ESTRATEGIAS DE FISCALIZACIÓN

2.1. Marco conceptual de la planificación estratégica

El proceso de planificación estratégica a ser utilizado en el diseño de las estrategias de fiscalización necesariamente debe considerar el Marco Estratégico de la Administración Tributaria, el cual se encuentra compuesto por los siguientes componentes:

- a) La Visión, que establece la dirección hacia donde se dirige la Administración y representa los retos que se pretenden encarar.
- b) La Misión, que es la razón de ser de la Institución y establece los objetivos a

los cuales se dedicaran nuestros esfuerzos.

- c) Los Valores y Principios que deben internalizarse en los recursos humanos y la gestión institucional.

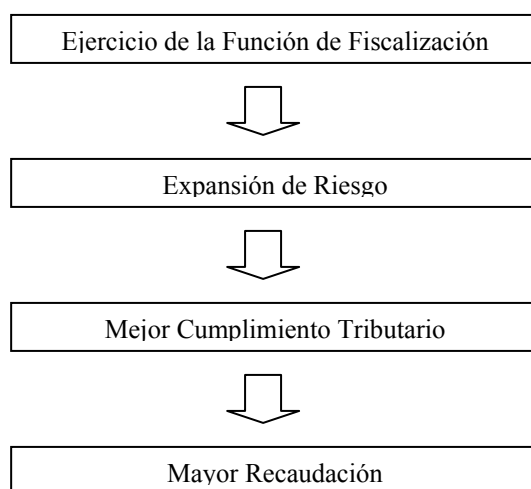
Este Marco Estratégico será “aterrizado” a través de la definición de los planes y presupuestos necesarios para el desarrollo de las actividades, que deberán ser ejecutados por la organización a través de la gestión institucional.

Asimismo, la organización deberá contar con un sistema de control de gestión e información gerencial que permita tener una fotografía respecto a los avances y desempeño de la institución.

Finalmente, esta información se utilizará para realizar las tareas de monitoreo y evaluación que retroalimentarán al marco estratégico en un nivel inferior a las estrategias de fiscalización.

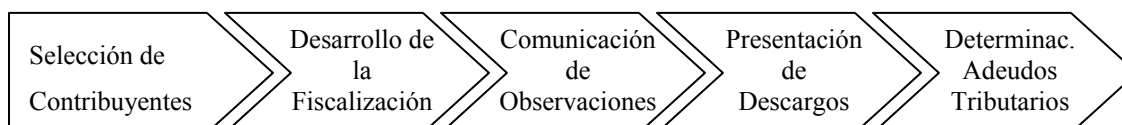
2.2. El proceso de fiscalización

Para responder la interrogante de que es lo que se espera de las actuaciones de fiscalización, utilizaremos el siguiente cuadro:



Como resultado de las actuaciones de fiscalización se tendrá un efecto en la expansión de la “sensación de riesgo” de los contribuyentes, quienes frente a esta situación mejoraran el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias incrementando el nivel de recaudación.

En general el proceso de fiscalización compone de las siguientes etapas:



a) Selección de Contribuyentes

Es la primera etapa en la que se define a que contribuyentes se aplicara algún proceso de fiscalización, verificación o control. Para este objeto, la Administración tiene como principal herramienta a la inteligencia fiscal, que permitirá identificar que contribuyentes presentan los mayores indicios de evasión. En esta etapa también se definirá cual será el alcance en cuanto a los impuestos, períodos e intensidad de las actuaciones de fiscalización.

b) Desarrollo de la Fiscalización

Esta compuesta por todas las actuaciones que realiza el fiscalizador desde la notificación del inicio de fiscalización, los requerimientos de documentación e información, el análisis, la determinación y sustentación de los posibles adeudos tributarios. En esta instancia la Administración ejerce todas las facultades de investigación y fiscalización que le son atribuidas en la Ley Tributaria.

c) Comunicación de las Observaciones Tributarias

En esta etapa se dan a conocer al contribuyente las observaciones debidamente sustentadas.

d) Presentación de Descargos

Determinadas las observaciones, y con el fin de garantizar en forma transparente los derechos de los contribuyentes, la normativa contempla un período en el que el contribuyente presentará toda la documentación de descargo relacionada con las observaciones realizadas por la Administración.

e) Determinación de Adeudos Tributarios

Esta constituye la instancia final en la que se da a conocer al contribuyente los adeudos tributarios determinados por la Administración, y que podrá ser recurrida de acuerdo a la normativa establecida en la legislación de cada país.

Es importante hacer notar, que dependiendo de las características de la gestión de fiscalización de cada país, no necesariamente se realizarán las etapas señaladas, es más, inclusive algunos países las ejecutan a través de aplicaciones y sistemas informáticos.

3. ANÁLISIS DEL ENTORNO

Para establecer una adecuada estrategia de fiscalización, es indispensable realizar el análisis de los aspectos que se detallan a continuación, que en ningún caso son excluyentes sino que responden a un análisis complementario.

3.1. Análisis del contexto externo

3.1.1. Actividades económicas y características de los contribuyentes

a) Características de la economía

En la construcción de las estrategias de fiscalización es importante considerar inicialmente las variables de la estructura económica de un país, tales como las actividades económicas que determinan la estructura del Producto Nacional Bruto y los sectores estratégicos.

Este análisis podría determinar el perfil del personal que se requiere en el área de fiscalización, por ejemplo, si la economía tiene una importante participación del sector hidrocarburos es recomendable que los funcionarios de fiscalización se encuentren familiarizados con la operación del sector, esta misma observación, puede aplicarse al resto de los sectores como el sistema financiero, construcción, comercio, telecomunicaciones, etc.

b) Magnitud o cantidad del universo de contribuyentes

Es importante conocer la cantidad de contribuyentes sobre la que la Administración Tributaria debe ejercer sus facultades de control, mientras la cantidad de contribuyentes sea mayor será más difícil generar la “sensación de riesgo” suficiente para establecer un adecuado cumplimiento tributario.

c) Importancia Fiscal

Las acciones de fiscalización deben tener un alcance universal, sin embargo, aquellos contribuyentes que tienen gran actividad económica requieren mayor atención.

d) Nivel de Cumplimiento Tributario

Los niveles de cumplimiento tributario de los contribuyentes o los niveles de defraudación o evasión tributaria inducen a las Administraciones a establecer una respuesta acorde con el comportamiento de los contribuyentes.

En ese sentido, para un sistema con un bajo nivel de cumplimiento voluntario, se recomienda ejercer acciones de fiscalización masivas y controles tendientes a alcanzar a la mayor cantidad de contribuyentes, con niveles de revisión y verificación bajos en profundidad. Para un nivel de cumplimiento voluntario de un nivel medio, corresponderá la realización de operativos de fiscalización y control con niveles de revisión y verificación medianamente profundos, que duren un tiempo mayor, pero con un alcance menor en cantidad de contribuyentes. Finalmente, los procesos de fiscalización que contemplen los mayores niveles de profundidad en la verificación, son recomendados a los países con altos niveles de cumplimiento voluntario.

Asimismo, es importante señalar que en función a la realidad de cada país, se pueden combinar las tres metodologías antes descritas.

3.1.2. Apoyo político a las Administraciones Tributarias

Para una adecuada gestión institucional, las Administraciones Tributarias requieren de una firme voluntad política que elimine la injerencia partidaria en la toma de decisiones dando una mayor transparencia a sus actuaciones, lo que permitirá una mayor credibilidad en la Administración e incremento de la conciencia tributaria. Asimismo, el apoyo político es importante para la continuidad de los funcionarios en sus puestos de trabajo disminuyendo los costos de la rotación de personal expresados en la capacitación y conocimientos técnicos de los recursos humanos.

3.1.3. Marco legal

La obligación tributaria que es parte esencial del derecho tributario, constituye o forma la base jurídica de la actividad tributaria del Estado, razón por la que las disposiciones legales que las establecen, se circunscribirán a las prescripciones constitucionales, de modo tal que garanticen los derechos individuales y se establezcan las condiciones necesarias para que las funciones de fiscalización y percepción de la Administración Tributaria sean cumplidas.

Toda vez que el fin público de la obligación tributaria otorga a la Administración Tributaria amplias facultades de investigación, verificación, control y fiscalización, el ordenamiento jurídico tributario y en general el sistema tributario, debe estar estructurado por una parte en base a preceptos claros y precisos que faciliten a los contribuyentes y responsables el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, y por otra establezcan procedimientos idóneos de fiscalización y determinación.

Asimismo, el ordenamiento jurídico debe ser el reflejo de la voluntad política respecto a la consecución de los fines perseguidos por el Estado, que no son otra cosa que el bienestar común de la sociedad en su conjunto.

3.1.4. Variables externas

En lo que respecta a las variables externas, no se puede obviar el proceso de internacionalización y globalización de la economía, situación que provoca una mayor dificultad en las acciones de fiscalización y que requieren recursos humanos altamente capacitados, así como convenios de cooperación para el intercambio de información de las Administraciones Tributarias.

Asimismo, el constante crecimiento de la tecnología ha generado un millonario comercio electrónico que requiere de reglas de juego claras con amplias facultades para que la Administración Tributaria pueda efectuar un control adecuado.

3.1.5. Desarrollo institucional de otras entidades vinculadas

Durante los procesos de fiscalización así como en la conclusión de los mismos, podrá requerirse el concurso de otras instituciones públicas del poder judicial o ejecutivo; la Superintendencia Tributaria; la Fiscalía como la instancia de soporte de la investigación fiscal en el caso de los delitos tributarios; la Policía para resguardar y asegurar la integridad de las pruebas y funcionarios; el Ministerio de Hacienda como la instancia responsable de la dirección de las políticas tributarias de los países; así como las instituciones públicas que generan la información necesaria para los procesos de fiscalización (Aduana, Contaduría General del Estado, etc.). Por estas razones, es importante que estas entidades vinculadas con el ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria presenten un desarrollo institucional que permita a la Administración Tributaria desarrollar adecuadamente las acciones de fiscalización y control, limitando en forma considerable la injerencia política.

3.2. Análisis del contexto interno

El Desarrollo Institucional implica que las Administraciones Tributarias tienen la capacidad institucional para cumplir con el rol y funciones encomendadas. Los factores que determinan el desarrollo institucional se refieren a normas y procedimientos claros y expeditos, recursos humanos capacitados y calificados, infraestructura y equipamiento necesario, así como adecuados sistemas de control.

3.2.1. Recursos humanos

Como en toda entidad, los recursos humanos de las Administraciones Tributarias constituyen el patrimonio más valioso para conseguir las metas y objetivos institucionales, más aún, el ejercicio de las funciones de fiscalización exige a los funcionarios un alto nivel técnico, como una constante capacitación debido a la dinámica de los mecanismos de defraudación y evasión fiscal.

Por lo señalado los procesos de selección de personal de las Administraciones Tributarias deben guardar la mayor transparencia de modo que aseguren la incorporación del personal idóneo.

3.2.2. Recursos financieros e infraestructura

El servicio al contribuyente exige que la Administración Tributaria disponga de una infraestructura edilicia que facilite el ejercicio de las actividades de recaudación y fiscalización.

De la misma forma, no se puede prescindir del uso de la tecnología informática tanto de hardware como de software que permitan agilizar y simplificar los procesos de la Administración.

Asimismo, la Administración Tributaria debe contar con un presupuesto suficiente para realizar sus funciones, que permita el financiamiento de los costos operativos y salarios competitivos acordes a las responsabilidades de los funcionarios. Este presupuesto, preferentemente debería ser retenido automáticamente como un porcentaje determinado de la recaudación.

3.2.3. Normas y procedimientos

Para una gestión adecuada de la Administración es necesario contar con normas y procedimientos que faciliten y den una mayor transparencia a los procesos de recaudación y fiscalización.

En el desarrollo de estas normas y procedimientos es imprescindible practicar periódicamente su evaluación respecto a la aplicabilidad de los mismos, tanto desde la perspectiva del contribuyente como de la Administración Tributaria, y promover o provocar los cambios que se consideren pertinentes.

3.2.4. Control de gestión

Constituye el principal instrumento para lograr el control y seguimiento de las tareas del área de fiscalización, si no se dispone de un adecuado control de gestión no es posible efectuar un monitoreo y evaluación de las estrategias de fiscalización para realizar los ajustes requeridos para conseguir los objetivos propuestos. En este sentido, dados los

volúmenes de las actuaciones del área de fiscalización se debe contar con las aplicaciones y soporte informático que permita llevar el registro de las actuaciones de fiscalización en todas sus instancias¹.

4. DISEÑO DE LAS ESTRATEGIAS DE FISCALIZACIÓN

Por lo expuesto, se observa que la estrategia de fiscalización que se aplique en cada país, no puede ser única y definitiva ya que la misma debe estar en función de los condicionantes que enfrente la Administración Tributaria. Realizado el análisis conceptual del contexto, y una vez que se dispone de la información de los condicionantes del proceso de planificación, corresponde encarar el reto del diseño de las estrategias de fiscalización.

En ese sentido, las estrategias de fiscalización que sean definidas deben ser compatibles con el marco estratégico de la institución y en su contenido debemos encontrar las respuestas las siguientes interrogantes.

- ¿A qué contribuyentes fiscalizar?

La respuesta a esta pregunta la encontramos en la etapa de la selección de contribuyentes, el éxito de esta etapa se encuentra relacionado con el desarrollo de la Inteligencia Fiscal de la Administración Tributaria, mientras más desarrollada sea la inteligencia fiscal, más efectivos serán los procesos de fiscalización y viceversa.

- ¿Qué tipo de procesos de fiscalización serán aplicados?

Seleccionados los contribuyentes, corresponde definir cuan profundas serán las actuaciones de fiscalización y cuales los períodos e impuestos que deberán aplicarse en el proceso.

- ¿Qué recursos mínimos son los requeridos?

Finalmente, la estrategia de fiscalización también debe contemplar cuales son los recursos con los que debe contar la Administración Tributaria para la ejecución de sus actividades.

4.1. Selección del universo de contribuyentes sujetos a fiscalización

Para lograr una acertada respuesta a esta pregunta debemos considerar los siguientes aspectos.

4.1.1. Sensación de riesgo

La aplicación de las acciones de fiscalización tienen un efecto directo y un efecto indirecto, el efecto directo se identifica a través de la

¹ Explicado en el punto 2.2.

recaudación de fiscalización o la modificación del comportamiento de los contribuyentes que fueron fiscalizados, mientras que los efectos indirectos se pueden apreciar a través del incremento en la “sensación de riesgo” y sus impactos en la recaudación de declaraciones voluntarias.

Entendemos como “sensación de riesgo” a la percepción que tiene el contribuyente de que la Administración Tributaria detecte, demuestre, sancione y tenga la capacidad de forzar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que no hayan sido declaradas por los contribuyentes. La “sensación de riesgo” puede ser expresada en los términos de una probabilidad estadística.

La importancia de este concepto radica en la respuesta que tienen los contribuyentes ante la “sensación de riesgo”, porque determina la decisión respecto al nivel de evasión que esta dispuesto a asumir el contribuyente frente a un determinado riesgo. Este principio puede resumirse en la afirmación de que a mayor riesgo, un mejor cumplimiento voluntario.

La construcción de una “sensación de riesgo” en el universo de contribuyentes se efectúa mediante la aplicación de acciones de fiscalización constantes y sostenibles en el tiempo.

Es necesario hacer notar que las acciones aisladas y esporádicas que no son aplicadas en forma constante no logran generar riesgo. Del mismo modo, si solo se identifica y fiscaliza situaciones de fraude fiscal pero no se sanciona y se fuerza el cumplimiento tributario no se lograra el impacto deseado en la “sensación de riesgo”.

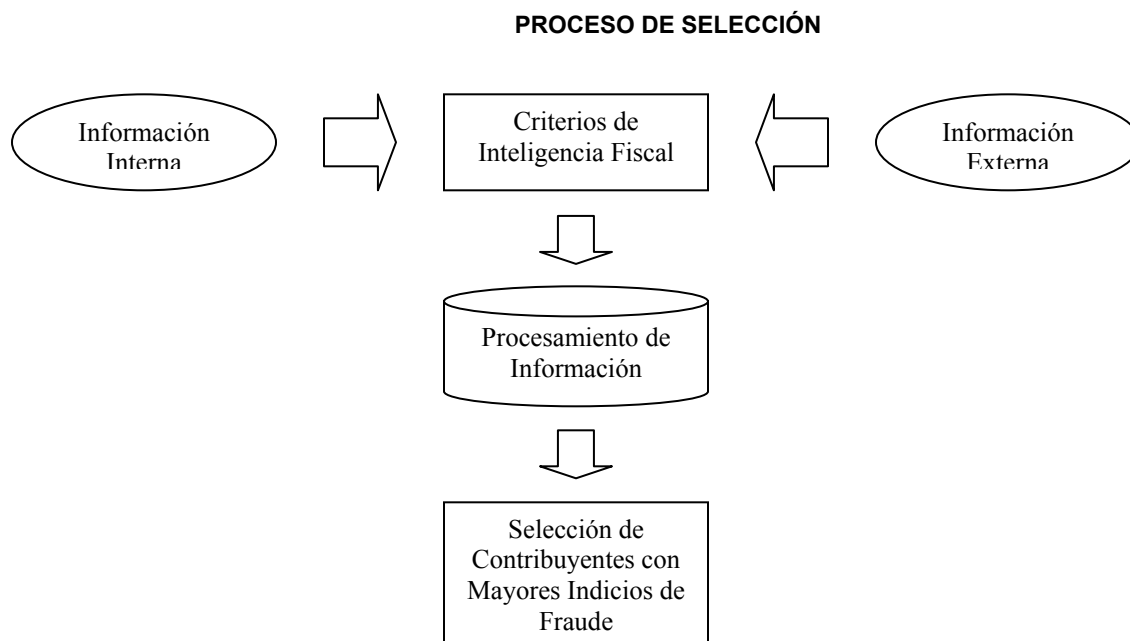
4.1.2. Inteligencia fiscal

Entendemos como inteligencia fiscal al procesamiento de la información para identificar a los contribuyentes con mayores indicios de incumplimiento tributario, este se efectúa en función de “criterios” o “parámetros” de riesgo fiscal previamente definidos.

La Inteligencia Fiscal utiliza como principal insumo la información interna y externa, la primera constituida por el conjunto de datos que dispone la Administración Tributaria que son extraídos de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, mientras que la segunda es proporcionada por otras instituciones o contribuyentes que tienen relación con los hechos imposables que están siendo analizados.

Debido al significativo volumen de información que debe ser procesada en función a los criterios de inteligencia fiscal, es importante contar con el apoyo de aplicaciones informáticas que permitirán alcanzar resultados con mayor oportunidad y confiabilidad.

El proceso de inteligencia fiscal es un proceso transversal en toda la Administración Tributaria y no solo es patrimonio del área de fiscalización, sino que este puede ser complementado por las áreas de recaudación y jurídica. Del mismo modo, no es una atribución exclusiva del nivel central sino también puede ser aplicado en las unidades desconcentradas.



Como se expresa en el cuadro se deberá seleccionar a los contribuyentes que luego de haber utilizado los criterios de inteligencia fiscal presenten los mayores indicios de fraude fiscal.

4.2. Procesos de fiscalización

De manera genérica conceptual y con el objetivo de sugerir directrices para fiscalizar el incumplimiento de las obligaciones tributarias para combatir el fraude fiscal e inducir a los contribuyentes al cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias, a continuación, se plantea la aplicación de tres diferentes procesos de fiscalización que se pueden adoptar en función del nivel de fraude fiscal de los contribuyente o la “sensación de riesgo” que se quiere establecer, y que se diferencian en el grado de profundidad o alcance.

Los procesos son: el control masivo de obligaciones formales; las verificaciones de hechos o transacciones económicas; y las auditorías tributarias, que son las tienen el mayor alcance.

Los procesos de fiscalización citados precedentemente tienen un carácter dinámico y gradual, es decir, que como resultado de un proceso de Control Masivo de Obligaciones Formales, se puede generar un proceso de

Verificación de Hechos o Transacciones Económicas o finalmente, se podrá sugerir un proceso de Auditorías Tributarias.

A continuación se explican cada uno de los procesos con mayor detalle:

4.2.1. Controles Masivos de Obligaciones Formales

En la explicación de este proceso es importante distinguir que las obligaciones tributarias pueden ser materiales y/o formales. Las obligaciones materiales son las que se relacionan con el pago de los tributos y su liquidación, mientras que las obligaciones formales que no son menos importantes, se establecen para ejercer el control sobre el sistema tributario pero no contemplan el pago y liquidación de tributos, como ejemplo de obligaciones formales podemos citar a la obligación de declaración de domicilio, la obligación de presentar declaraciones juradas, la obligación de presentar de información complementaria, etc.

En este sentido, el proceso de Control Masivo de Obligaciones Formales son las actuaciones de fiscalización con la menor profundidad y consisten en realizar visitas al contribuyente en su domicilio fiscal con objeto de verificar el cumplimiento de sus deberes formales y orientar e informar al contribuyente de cuales son obligaciones tributarias.

Si se detectaran incumplimientos formales, y si es el objetivo de la visita, el funcionario podrá calificar la sanción respectiva asignada a la obligación incumplida.

Los contribuyentes sujetos a estos controles son elegidos en base a una información primaria, que no requiere mayor procesamiento, como criterios de las zonas comerciales, días festivos o actividades especiales, ferias, etc.

Los funcionarios que realizan este control requieren de una capacitación básica, no es necesario que cuenten con un alto nivel técnico pero si es recomendable que tengan facilidad para interactuar con los contribuyentes.

Este tipo de actuaciones pueden realizarse en forma sencilla y rápida, habilitando la posibilidad de llegar a un gran número de contribuyentes generando una importante presencia fiscal, que si bien no esta orientada a identificar el fraude fiscal permite crear las bases necesarias para la fiscalización, verificación y el control.

Cuando la Administración Tributaria dispone de información que presente inconsistencias en las declaraciones del contribuyente pero no se ha tomado la decisión de iniciar un proceso de determinación debido a los costos y tiempo que estos representan, se comunicará al contribuyente de estas observaciones. Este tipo de acciones se caracteriza por llegar a un gran número de contribuyentes en un tiempo

relativamente corto, proporcionando información personalizada o individualizada, e incrementando la “sensación de riesgo” por acciones de fiscalización sustentadas por información proporcionada por ellos mismos y terceros con los que directa o indirectamente mantienen relaciones que originan hechos tributarios gravados.

Se debe destacar que este tipo de acciones benefician tanto al contribuyente como a la Administración Tributaria, ya que considerando que solo se trata de comunicaciones y en ningún caso de procesos de determinación, se le otorga la oportunidad al contribuyente de regularizar la situación tributaria observada, sin ninguna sanción pecuniaria por el ilícito tributario. Por otra parte, la Administración logra de manera persuasiva que se corrija la obligación tributaria sin incurrir en todos los costos y gastos que involucraría la realización de un proceso de determinativo.

En caso de que los contribuyentes no corrijan o rectifiquen los aspectos observados, la Administración Tributaria iniciará los procesos de verificación o fiscalización que considere pertinente.

4.2.2. Verificación de Hechos o Transacciones Puntuales

Este proceso tiene un mayor alcance que el proceso señalado en el punto anterior, y consiste en verificar una o más transacciones económicas o hechos específicos realizados por los contribuyentes que constituyan la base imponible de uno o más tributos.

La selección de las transacciones sujetas de control, debe ser un resultado del proceso de inteligencia fiscal basado en la información interna y externa disponible en la administración tributaria que permite identificar incumplimientos de obligaciones tributarias específicas y con un alcance determinado en cuanto a hechos, elementos, transacciones, impuestos y períodos que no fueron declaradas o fueron declaradas parcialmente por los contribuyentes.

En este caso, la administración tributaria, ya tiene el conocimiento con una alta probabilidad del incumplimiento tributario de transacciones específicas realizadas por el contribuyente, de esta forma, cuando los fiscalizadores o inspectores notifican a los responsables ya tienen el conocimiento del objeto de sus actuaciones por lo que se facilita las tareas de fiscalización.

Identificadas las observaciones y luego de que fueron puestas en conocimiento del contribuyente, la Administración Tributaria efectuará el proceso de determinación por la obligación incumplida, así como la calificación de la sanción que corresponda por el ilícito tributario infringido.

Asimismo, luego que la Administración Tributaria haya observado hechos puntuales, el contribuyente podrá rectificar incumplimientos que no fueron contemplados en el alcance de la fiscalización sin la sanción por el ilícito, de hechos o conceptos similares.

Las ventajas de este tipo de verificación radican en que la Administración Tributaria en un período de tiempo relativamente corto, puede llegar a un número significativo de contribuyentes de manera efectiva generando una expansión de la “sensación de riesgo”

Los recursos humanos que sean asignados a estos procesos no requieren de altos conocimientos técnicos pero si son necesarios los conocimientos generales de la normativa y procedimientos tributarios.

4.2.3. Auditorías Tributarias

Son los procesos de mayor alcance y profundidad en las actuaciones de control, en este proceso se verifica el cumplimiento de un impuesto en uno o más períodos fiscales en forma integral.

Los contribuyentes que sean seleccionados para estos procesos de fiscalización son de gran importancia fiscal, si las fiscalizaciones se efectuaran por varias gestiones, entonces se considerará a las empresas más importantes de la actividad económica.

También podrán efectuarse este tipo de fiscalizaciones cuando el contribuyente tenga elevados niveles de defraudación, o las empresas sujetas a control correspondan a un sector estratégico de la economía.

Si bien este tipo de fiscalizaciones es la más efectiva para determinar los incumplimientos de las obligaciones tributarias, dada la profundidad y alcance de las actuaciones son también los procesos más costosos, por lo que los contribuyentes deben ser cuidadosamente seleccionados antes de tomar la decisión de llevar a cabo este tipo de acciones.

Una desventaja, adicional al elevado costo que representan los procesos de Auditorías Tributarias, es que el desarrollo de estos procesos demora mucho más tiempo que el resto de las intervenciones y no es posible realizarlas en forma masiva, por lo tanto la generación de riesgo es imperceptible.

Es recomendable que este tipo de fiscalizaciones no sean realizadas por un solo funcionario o inspector, sino por el contrario, este trabajo debe ser encarado por un grupo de profesionales de todas las áreas con las que se encuentre relacionado el contribuyente. Asimismo, el personal asignado a estas fiscalizaciones debe ser de un alto nivel técnico con un dominio de la normativa tributaria.

Finalmente, en este tipo de fiscalización también se efectúan los procesos de investigación, generalmente la información del

contribuyente acredita sus declaraciones de impuestos, razón por la que es importante recurrir a otro tipo de fuentes de información, como el sistema financiero, las asociaciones privadas, policía, importaciones, compras del estado, etc.

4.3. Instrumentos de apoyo

4.3.1. Recursos financieros

Los costos de fiscalización no solo se concentran en los sueldos y salarios de los funcionarios del área de fiscalización, sino que también se requiere de un presupuesto para realizar las actividades de investigación y sustento de las fiscalizaciones.

El área de fiscalización requiere de un presupuesto para notificaciones, certificaciones, etc., inclusive para informantes que faciliten las investigaciones de fraude fiscal.

Asimismo, las áreas de fiscalización deben contar con la infraestructura adecuada y el equipamiento informático que permita un acceso directo y rápido a la información que se requiera para desarrollar el proceso de fiscalización.

4.3.2. Normativa

Las normas y procedimientos constituyen el marco general con el que se realizan los procesos de fiscalización y deben establecer los procedimientos administrativos de una forma sencilla y práctica.

De igual manera, el Código Tributario debe garantizar el uso de las facultades de fiscalización, incluyendo la facultad para nombrar agentes de información y acceder a información de terceros.

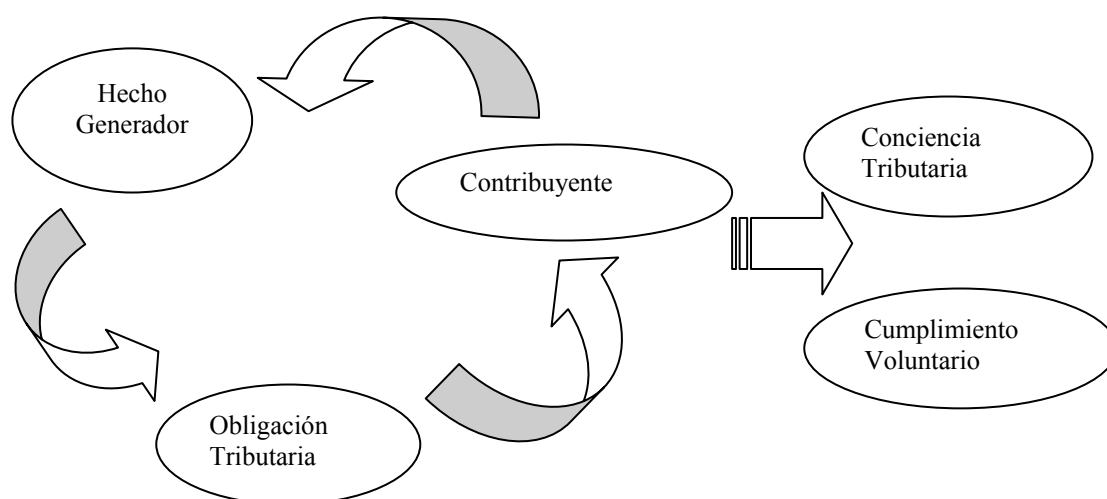
4.3.3. Sistemas de control de gestión

Una vez que hayan sido desarrollados los programas de fiscalización, se deben disponer de sistemas de seguimiento automatizado de las actuaciones de fiscalización que permitan realizar una evaluación permanente mediante un proceso de retroalimentación con el objeto de realizar los ajustes que sean necesarios en las estrategias de fiscalización.

4.3.4. Campañas de apoyo en medios de comunicación

Adicionalmente, las actuaciones de fiscalización deben ser apoyadas mediante campañas específicas de información, las cuales deben estar

dirigidas a grupos de contribuyentes que realicen el mismo hecho generador de obligaciones tributarias, y que estén orientadas a relacionar determinados sectores de contribuyentes con obligaciones tributarias específicas, así como el uso y destino dado a las recaudaciones tributarias, promoviendo el incremento de la conciencia tributaria y los niveles de cumplimiento voluntario, y en último caso, por lo menos proporcionar la información suficiente para que los contribuyentes tomen conocimiento de que obligación tributaria se está incumpliendo y cuáles las sanciones y consecuencias de ese incumplimiento.



5. EXPERIENCIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE BOLIVIA

5.1. Antecedentes

Antes del Proceso de Reforma Institucional de la Administración Tributaria de Bolivia, el área de fiscalización atravesaba por problemas estructurales generando una situación crítica reflejada en los siguientes aspectos:

- a) Injerencia política en los Departamentos de Fiscalización.
- b) Sospechas constantes de actos de corrupción.
- c) Selección discrecional de contribuyentes para procesos fiscalización.
- d) Falta de desarrollo de procesos de inteligencia fiscal.
- e) Estructura organizacional inadecuada.

- f) Personal no calificado y seleccionado discrecionalmente por favoritismos partidarios.
- g) Inexistencia de una estrategia adecuada de fiscalización.
- h) Falta de explotación de las aplicaciones informáticas de apoyo a la gestión de fiscalización.

La Reforma Institucional de la Administración Tributaria de Bolivia se inicia con la promulgación de la Ley N° 2166 de 22/12/2000, que crea al Servicio de Impuestos Nacionales, otorgándole personería jurídica propia, además de atribuciones, funciones, derechos, obligaciones y un patrimonio para su funcionamiento.

Uno de los elementos centrales de la Reforma Institucional es la construcción de un sistema de desarrollo de recursos humanos el cual contempla el reclutamiento de personal capacitado y con un alto grado de ética y transparencia para el desarrollo de sus funciones. Este proceso se efectuó a través empresas especializadas en la contratación de Recursos Humanos. A la fecha el área de fiscalización cuenta con un 90% del personal seleccionado por este proceso, lo que representa un 23% del total de funcionarios de la Administración Tributaria. Asimismo, la relación de funcionarios de fiscalización por contribuyentes es de uno a 1,205.

5.2. Estrategia de fiscalización

La estrategia de fiscalización de la Administración Tributaria Boliviana, se construye a partir de la definición de un nuevo enfoque de fiscalización que fue desarrollado por el Programa de Fortalecimiento Institucional, el mismo que fue creado en el marco del Convenio No. 1043SF-BO suscrito entre el Banco Interamericano de Desarrollo y el Gobierno de Bolivia.

Las estrategias de fiscalización de la Administración Tributaria Boliviana se encuentran orientadas a "lograr el cumplimiento de los contribuyentes dentro del marco establecido por las normas vigentes en materia de tributación". Esto por medio de las acciones efectivas de control. Atacando en forma frontal la posibilidad de dejar de cumplir, lo cual se logra generando verdaderos riesgos para los evasores.

Considerando el alto nivel de incumplimiento tributario, la inducción al cumplimiento voluntario no puede basarse en investigaciones y auditorías profundas, esto debido a la limitada capacidad y alcance de la administración respecto al número de contribuyentes, razón por la cual el riesgo² elegido se basa en la probabilidad de seleccionar contribuyentes en forma directamente proporcional al grado de incumplimiento, donde a mayor nivel de incumplimiento relativo, mayor probabilidad de ser seleccionado.

² El riesgo se encuentra conceptualizado en el punto 4.1.1. del presente documento.

Por lo señalado, la acción de control de la administración se orienta a lograr la expansión del riesgo en la masa de contribuyentes como sustento del cumplimiento voluntario. Esta se logra por medio de lo que podemos denominar la expansión objetiva del riesgo, que no es otra cosa que controlar cada vez en mayor número a los contribuyentes que peor comportamiento relativo presenten frente a la masa de contribuyentes, por medio del uso intensivo de información correspondiente a sus operaciones económicas y criterios de inteligencia fiscal. La expansión del riesgo subjetivo se logrará en la medida que el resto de los contribuyentes que no hayan sido objeto de algún proceso de fiscalización o control, cambien su conducta tributaria voluntariamente debido a la mayor sensación de riesgo.

Es así que el control de las obligaciones tributarias de los contribuyentes debe entenderse como un proceso *sistemático, en términos de su sostenibilidad y permanencia en el tiempo, e integral como un esfuerzo desde la identificación de los contribuyentes hasta la exigibilidad real de las sumas adeudadas al Fisco*, el cual permite inducir al cumplimiento voluntario de las obligaciones.

En ese contexto, la política de control del Servicio de Impuestos Nacionales de Bolivia se basa en las siguientes estrategias:

- a) Mejorar la capacidad de detectar hechos de evasión por medio del uso intensivo de información.
- b) Implantar un esquema general de control que defina los procesos para el uso de información interna y de terceros, así como los tipos de procesos de control, verificación y fiscalización a aplicarse permanentemente.
- c) Realización de acciones específicas de control en el corto plazo como fase inductiva del cumplimiento voluntario.
- d) Establecer un régimen sancionatorio ágil, sencillo y expedito³

Se expone el esquema general de fiscalización, el cual define los procesos generales de uso de la información tanto interna como de terceros para la selección de contribuyentes, así como los tipos de procesos de fiscalización que deben efectuarse permanentemente.

La información con que se cuenta se clasifica en información interna e información externa. La primera es aquella que posee la institución sobre cada uno de los contribuyentes, es decir principalmente toda la información registrada y administrada por las aplicaciones informáticas, entre otras: Recaudación en Bancos; Categorización de contribuyentes; Cuenta corriente tributaria; Control de obligaciones fiscales; Conciliación Bancaria; Facilidades de Pago; Recaudación por Gerencias Distritales; Habilidad de Facturación o Notas Fiscales; Padrón; Valores; Control de Gestión; Selección de

³ El 2 de agosto de 2003, se promulga el nuevo Código Tributario (Ley 2492) que establece nuevos procedimientos para sancionar ilícitos tributarios.

contribuyentes; Técnicas y Procedimientos de Auditoría; Determinación de Oficio; Sumarios Infraccionales.

La información externa es la proporcionada por agentes de información definidos por la Administración Tributaria mediante Resoluciones Normativas de Directorio, empresas, asociaciones, instituciones, etc. Actualmente se encuentran en explotación las siguientes fuentes de información externa:

- Principales y Grandes Contribuyentes

Estos contribuyentes presentan mensualmente en medios informáticos el detalle de compras y ventas en el "Software de Compras y Ventas IVA" desarrollado por la Administración Tributaria. Es importante mencionar que la aplicación de dicho software es de utilidad tanto para el contribuyente como para la Administración Tributaria.

- Empresas Administradoras de Tarjetas de Crédito

Estas empresas presentan semestralmente en medios magnéticos el detalle de transacciones efectuadas y pagadas con tarjetas de crédito.

- Aduana Nacional de Bolivia

Envía mensualmente medios magnéticos el detalle de declaraciones de importación y exportación (Contribuyentes, Tipo de mercancías, peso, valor, etc.), así como la información de los manifiestos internacionales de carga (Transportista, ruta recorrida, peso transportado, valor, etc.).

- Clínicas

Presentan trimestralmente información respecto a las operaciones realizadas en sus quirófanos, las fechas en que se realizaron las operaciones, los médicos que intervinieron y el número de factura emitida por la clínica entre otros.

Toda esta información es almacenada en una base de datos, lo cual permite su explotación directa mediante cruces de información y procesamiento automático de acuerdo a los requerimientos que se definan, todo esto con el fin de detectar casos de incumplimiento tributario y adelantar acciones específicas de fiscalización sobre segmentos particulares de contribuyentes con peor comportamiento relativo.

Un mayor detalle de la información externa, así como de la explicación del uso y los cruces de la información, se realizará en el subtema 2.3 (Requerimientos de Información Específicos).

Una vez obtenidos los resultados de los cruces de información de acuerdo a las definiciones establecidas, es el Departamento de Inteligencia Fiscal y/o los

Departamentos Distritales de Fiscalización los que determinan la selección de contribuyentes que serán sujetos de algún tipo de fiscalización, verificación o control, así como los parámetros de revisión en cuanto al alcance de impuestos, períodos y hechos o transacciones puntuales.

En cuanto a los tipos de procesos de fiscalización, se han definido básicamente los siguientes: Controles preventivos; Verificaciones internas; Verificaciones externas y Fiscalizaciones Externas, procesos que se detallan a continuación.

5.2.1. Procesos de Control Preventivos Formativos y Coercitivos

Estos procesos están orientados a controlar el cumplimiento de deberes formales de los contribuyentes a través de operativos masivos y permanentes de aplicación desconcentrada, lo cual permite que las áreas operativas definan la oportunidad y los tipos de operativos a realizar, bajo los lineamientos generales definidos por el área normativa.

Se clasifican en dos tipos:

- Control Preventivo Formativo

En esta modalidad se proporciona información y orientación a los contribuyentes sobre sus obligaciones tributarias. Usualmente también se les proporciona comunicados genéricos, crípticos y cartas de presentación de los funcionarios. Un aspecto relevante a considerar es que aunque se detecten contravenciones, no se emite sanción alguna, solo se deja en constancia un acta de visita para que el contribuyente observado subsane la contravención cometida en un tiempo determinado.

Adicionalmente, también dentro de los procesos preventivos, la Administración Tributaria Boliviana ha desarrollado procesos de comunicación a los contribuyentes, de observaciones específicas de indicios de fraude fiscal detectadas mediante cruces de información con criterios de inteligencia fiscal, en las que se invita a los contribuyentes para que regularicen su situación tributaria observada respecto a la omisión de bases imponibles y pago de tributos, sin que medie la acción de una determinación de oficio ni sanción alguna por el ilícito tributario presuntamente cometido.

A la fecha se han realizado operativos relacionados con el Impuesto al Valor Agregado IVA, Régimen Complementario (RC-IVA)⁴, y el Impuesto a las Utilidades de las Empresas cuando los contribuyentes presentaban pérdidas en tres gestiones consecutivas.

- Control Preventivo Coercitivo

Este tipo de control se caracteriza por sancionar los incumplimientos a los deberes formales detectados. Para este efecto, los funcionarios actuantes labran actas de infracción en las que se registran las contravenciones cometidas, las mismas que son firmadas tanto por los contribuyentes como los funcionarios fiscalizadores. En caso de que el contribuyente se negare a firmar, otro funcionario de la administración firma como testigo de actuación.

5.2.2. Proceso de Verificación Interna

En este tipo de control se cita a los contribuyentes para que se apersonen a la Administración Tributaria a aclarar aspectos específicos previamente detectados mediante cruces de información con criterios de inteligencia fiscal y que se encuentren relacionados con la omisión en la declaración de bases imponibles de ventas y utilidades de las empresas.

Con esta metodología, se evita que los funcionarios se desplacen a los domicilios de los contribuyentes a verificar, con el correspondiente ahorro en tiempo y recursos de transporte para la Administración Tributaria.

Asimismo, permite efectuar un control más adecuado de las actuaciones de los fiscalizadores porque delimita claramente el alcance de las verificaciones.

Entre las modalidades definidas para este proceso, entre otras se tiene a las siguientes:

- Compras Informadas vs. Ventas Declaradas.
- Facturas Duplicadas
- Tarjetas de Crédito
- Ventas declaradas vs. las Importaciones Efectuadas
- Control del débito fiscal por concepto de comisiones de importación de agentes despachantes de aduana.

⁴ El RC-IVA es un impuesto que grava a los ingresos de las personas naturales y sucesiones indivisas. Este cumple la función del Impuesto a Renta de las Personas Físicas en otros países.

5.2.3. Verificación Externa

El proceso de Verificación Externa consiste en la verificación puntual, en el domicilio fiscal del contribuyente, de aspectos puntuales y específicos a solicitud de los propios contribuyentes, solicitudes de otras unidades pertenecientes a la Institución, así como de entidades externas facultadas para el efecto (Contraloría de la República, jueces, fiscales, etc.).

Entre otras, las modalidades definidas para el proceso con las siguientes:

- Control Cruzado de Notas Fiscales
- Baja de Bienes
- Control de Declaraciones Juradas Rectificativas
- Verificación de Solicitudes de Devolución Impositiva (CEDEIM)
- Control ICE Timbres Fiscales y Etiquetas Comerciales
- Control Guías de Tránsito

5.2.4. Fiscalizaciones Externas

Procesos que se efectúan en el domicilio fiscal del contribuyente, solo se realizan aquellos casos que revisten especial importancia que ameritan investigaciones de fondo ya sea por las evidencias detectadas en los cruces de información o por los resultados obtenidos en los procesos anteriores. Este tipo de proceso se lleva a cabo en menor porcentaje que las verificaciones y tiene el mayor nivel profundidad de análisis.

a) Fiscalización Integral

Consiste en la verificación de todos los impuestos a los que se encuentra sujeto el contribuyente por periodos equivalentes a una o más gestiones anuales.

b) Fiscalización Parcial

Consiste en la verificación de uno o más impuestos a los que se encuentra sujeto el contribuyente por uno o más períodos.

6. CONCLUSIONES

- 6.1.** Las estrategias de fiscalización deben ser formuladas en función de la visión y misión de la Administración Tributaria.
- 6.2.** El primer paso para el proceso de planificación requiere que se efectúe un análisis del contexto interno y externo.

- 6.3.** Para generar una adecuada sensación de riesgo las estrategias de fiscalización deben ser integrales, desde la selección de contribuyentes a verificar, la determinación consistente de los ilícitos tributarios, la sanción y cobro de los adeudos tributarios.
- 6.4.** Un pilar fundamental para el diseño de las estrategias de fiscalización, lo constituye el uso intensivo de la información interna y externa mediante los procesos de inteligencia fiscal.
- 6.5.** El diseño de las estrategias de fiscalización debe contemplar dos aspectos básicos; la selección de contribuyentes que tengan el mayor grado de incumplimiento tributario, y el tipo y alcance de las actuaciones que se aplicarán en el proceso de fiscalización.
- 6.6.** Según el alcance y profundidad de las actuaciones, se pueden aplicar diferentes procesos de fiscalización, desde los controles masivos de obligaciones formales, la verificación de hechos puntuales, hasta las auditorías tributarias que son las de mayor alcance.
- 6.7.** También es importante considerar el seguimiento, control de gestión y evaluación de las estrategias aplicadas para efectuar los ajustes que sean requeridos para lograr una mayor efectividad y eficiencia en las actuaciones de fiscalización.
- 6.8.** Finalmente, se puede afirmar que en ningún caso las estrategias propuestas son excluyentes sino más bien complementarias en su aplicación.

Sr. Rolando López López
Gerente General
Servicio de Impuestos Nacionales
Bolivia
Correo electrónico: rlopez@impuestos.gov.bo