



Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT
Servicios de Impuestos Nacionales - SIN



38^{ava.} Asamblea General del CIAT



**La Función de Fiscalización de la
Administración Tributaria**

Cochabamba, Bolivia
8 - 11 marzo, 2004

CONTENIDO

Ponencia

TEMA 1. LAS ESTRATEGIAS DE FISCALIZACIÓN, Rolando López López, Gerente General, Servicio de Impuestos Nacionales (SIN - Bolivia)

Casos prácticos

TEMA 1.1. LOS PROCESOS PARA EL DISEÑO DE LOS PROGRAMAS DE FISCALIZACIÓN, Marcelo Pablo Costa, Subdirector General de Fiscalización, Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP - Argentina)

TEMA 1.1. LOS PROCESOS PARA EL DISEÑO DE LOS PROGRAMAS DE FISCALIZACIÓN, José Luis Martínez Serrano, Director General de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales, Agencia Estatal de Administración Tributaria (España)

TEMA 1.2. LAS POLÍTICAS DE ASIGNACIÓN DE RECURSOS FINANCIEROS Y HUMANOS PARA EL ÁREA DE FISCALIZACIÓN, François Guimont, Comisionado Adjunto, Agencia de Ingresos de Canadá (Canadá)

TEMA 1.2. LAS POLÍTICAS DE ASIGNACIÓN DE RECURSOS FINANCIEROS Y HUMANOS PARA EL ÁREA DE FISCALIZACIÓN, Armindo Jesús de Sousa Ribeiro, Director General, Dirección General de Impuestos (Portugal)

TEMA 1.3. EL SOPORTE NORMATIVO NECESARIO PARA LAS ACCIONES DE FISCALIZACIÓN, Alberto Real Benítez, Administrador Central de Normatividad, Administración General de Auditoría Fiscal Federal, Servicio de Administración Tributaria (SAT - México)

TEMA 1.3. EI SOPORTE NORMATIVO NECESARIO PARA LAS ACCIONES DE FISCALIZACIÓN, Ricardo Arturo Toma Oyama, Gerente de Programación y Gestión de Fiscalización, Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Perú)

Ponencia

TEMA 2: VERIFICACIÓN Y AUDITORIA DE GRANDES CONTRIBUYENTES, Deborah Nolan, Vicecomisionada, División de Negocios Grandes y Medianos, Servicio de Rentas Internas (Estados Unidos de América)

Casos prácticos

TEMA 2.1 VERIFICACIÓN Y AUDITORÍA DE GRANDES CONTRIBUYENTES - LA ESPECIALIZACIÓN SECTORIAL EN LA SECRETARÍA DE INGRESOS FEDERALES, Flávio Antônio Gonçalves Martins Araujo, Coordinador de Estudios y Programación, Secretaría de Ingresos Federales (SRF - Brasil)

TEMA 2.1 VERIFICACIÓN DE GRANDES EMPRESAS POR ESPECIALIDAD DE INDUSTRIA/SECTOR, Elvin Hedgpeth, Subdirector de Programas Internacionales, Servicio de Rentas Internas (Estados Unidos de América)

Tema 2.2 LA ESPECIALIZACIÓN EN AUDITORÍA COMPUTACIONAL, Sylvie Perroudon-Ragot, Directora Adjunta, Dirección de Verificaciones Nacionales e Internacionales, Dirección General de Impuestos (Francia)

TEMA 2.3. LOS REQUERIMIENTOS DE INFORMACION ESPECIFICOS – EXPERIENCIA BOLIVIANA. José Luis Zegarra, Gerente Distrital Santa Cruz, Servicio de Impuestos Nacionales (Bolivia)

TEMA 2.3 REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN ESPECÍFICA PARA LA DETERMINACIÓN Y CONTROL DE LOS IMPUESTOS NACIONALES. Mario Alejandro Aranguren Rincón, Director General, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN- Colombia)

Ponencia

TEMA 3. LA EVALUACIÓN Y CONTROL DE LAS ACTIVIDADES DE FISCALIZACIÓN. Matthijs Alink, Subdirector de Asuntos Internacionales, Ministerio de Finanzas (Países Bajos)

Casos prácticos

TEMA 3.1 LA SUPERVISIÓN Y REVISIÓN DE LAS ACTUACIONES DE FISCALIZACIÓN. Luiz Fernando Lorenzi, Coordinador Operacional, Secretaría de Ingresos Federales (Brasil)

TEMA 3.1 LA SUPERVISIÓN Y REVISIÓN DE LAS ACTUACIONES DE FISCALIZACIÓN. Mauricio Sanhueza Berríos, Jefe del Departamento de Control de Gestión de Fiscalización, Servicio de Impuestos Internos (Chile)

TEMA 3.2. INSTRUMENTOS DE APOYO PARA EL ACOMPAÑAMIENTO DE LAS FISCALIZACIONES. Nelson Gutiérrez González, Director de Operaciones (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias)

TEMA 3.2. INSTRUMENTOS DE APOYO PARA EL ACOMPAÑAMIENTO DE LAS FISCALIZACIONES. Miguel Teodoro Cremades Schulz, Subdirector General de Estudios, Métodos y Procedimientos, Agencia Estatal de Administración Tributaria (España)

TEMA 3.3. LA EVALUACION INTEGRAL DE RESULTADOS DE LAS ACCIONES DE FISCALIZACIÓN. Mario Arduz Campero, Gerente Nacional de Fiscalización, Servicio de Impuestos Nacionales (SIN - Bolivia)

TEMA 3.3 EVALUACIÓN Y CONTROL DE LAS ACCIONES DE FISCALIZACIÓN - CASO PRÁCTICO. Frans Besselink, Coordinador de Aplicación de la Ley y Encausamiento, Administración de Impuestos y Aduanas (Países Bajos)

RELATORÍA GENERAL

Claudino Pita, Asesor del Administrador Federal, Administración Federal de Ingresos Públicos (Argentina)

RESOLUCIÓN DE LA 38° ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT

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.

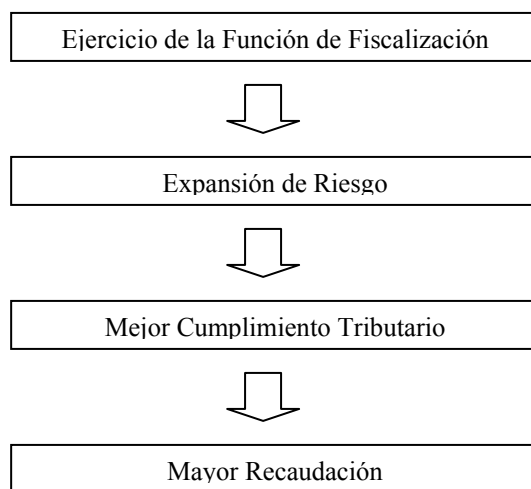
Este Marco Estratégico será “aterrizado” a través de la definición de los planes y presupuestos necesarios para el desarrollo de las actividades, que deberán ser ejecutados por la organización a través de la gestión institucional.

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.

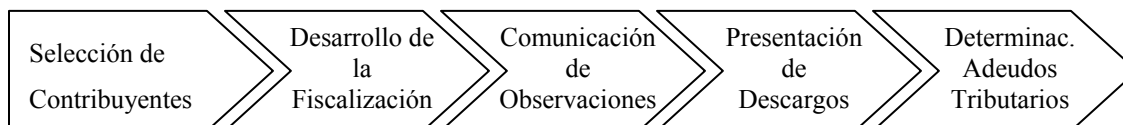
2.2. El proceso de fiscalización

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”.

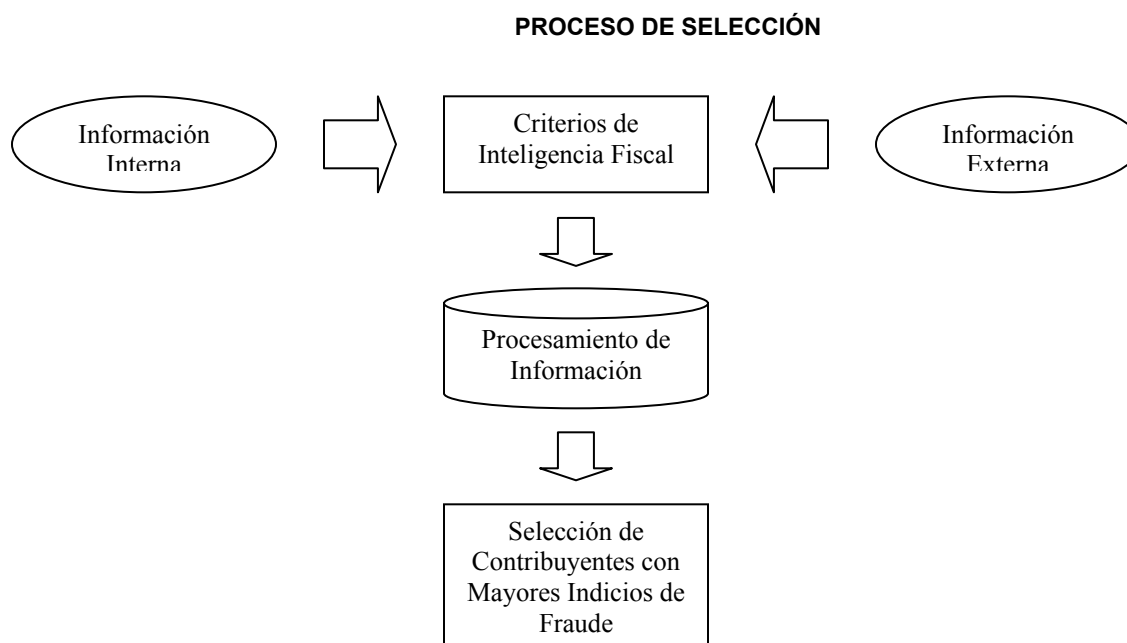
4.1.2. Inteligencia fiscal

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 rectificaren 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.

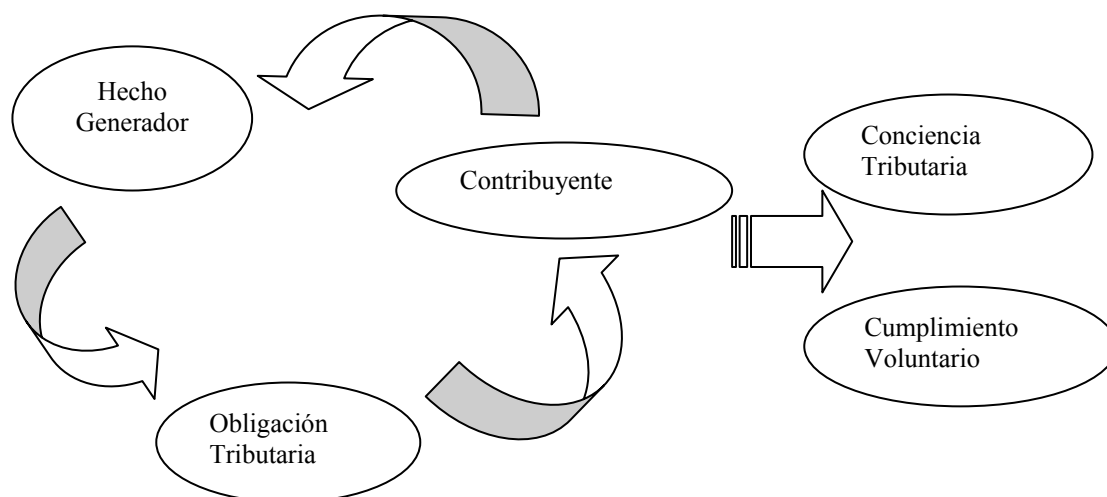
4.3.3. Sistemas de control de gestión

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; Habilitación 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 es 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

Caso práctico

TEMA 1.1. LOS PROCESOS PARA EL DISEÑO DE LOS PROGRAMAS DE FISCALIZACION

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

SUMARIO: I) Introducción.- II) Objetivos del Planeamiento.- III) La Función de Planeamiento en el Proceso de Fiscalización.- IV) El Plan Anual de Fiscalización (PAF) de la AFIP.- 4.1. Su evolución a través del tiempo.- 4.2. Desarrollos centrales vinculados con la elaboración del PAF.- 4.3. Etapas y requisitos necesarios para la formulación operativa del PAF.- 4.4. Principales características del PAF 2004.- 4.5. Retroalimentación y Control de Gestión.- Anexo I: Total de Acciones de Control Planificadas para el año 2004.

I) INTRODUCCION

La dificultad básica inherente a la función de fiscalización dentro de las Administraciones Tributarias, es cómo mejorar el cumplimiento fiscal del conjunto de contribuyentes, habida cuenta de la imposibilidad material de controlar individualmente a todos y cada uno de ellos.

Ello es así, dado que la situación que deben enfrentar es una alta cantidad de contribuyentes que deben cumplir con determinadas obligaciones fiscales, distintos niveles de cumplimiento de dichas obligaciones y limitados recursos a su disposición, tanto de índole material como humanos, para ejercer el conjunto de actividades bajo su responsabilidad.

El desafío, desde este punto de vista, es determinar a quienes fiscalizar, cómo emplear los recursos humanos disponibles y qué métodos de auditoría utilizar de manera de impactar con acciones directas sobre los incumplidores, y/o acciones de inducción al cumplimiento y/o que aumenten la percepción de riesgo a la totalidad del conjunto de contribuyentes.

En vista a las características globales expuestas, aparece como indispensable que las Administraciones Tributarias utilicen la planificación y la programación como instrumentos habituales y permanentes para resolver adecuadamente el bajo índice que mide cantidad de contribuyentes fiscalizados / cantidad de contribuyentes susceptibles de fiscalización que todas las Administraciones tienen, independientemente de sus características y de sus niveles de eficiencia.

II) OBJETIVOS DEL PLANEAMIENTO

Como consecuencia de lo manifestado en el punto anterior y previamente a entrar de lleno a la relación entre las funciones de planeamiento y fiscalización dentro de la Administración Fiscal, se entiende conveniente describir sintéticamente cuales son los objetivos básicos del planeamiento tributario:

a) Asignar eficientemente los recursos humanos.

En este aspecto, cada organización conoce qué cantidad y calidad de recursos humanos posee entre sus filas, y debe establecer políticas para mejorar cualitativamente su planta de personal, ya sea mediante la fijación de requisitos a nuevos ingresantes o la capacitación y actualización de los agentes ya pertenecientes a la dotación.

Es indiscutible que la planificación debe contemplar las características del personal que participará en forma directa en la ejecución de las distintas tareas. La elaboración de los distintos programas de trabajo requiere asignar eficientemente dichos recursos a efectos de cumplir con las misiones y funciones de la Administración, sin perjuicio que el mismo plan puede contemplar como parte de su propio desarrollo la efectivización de actividades de capacitación tendientes a redistribuir recursos entre las distintas tareas a ser cumplidas durante su período de vigencia.

b) Reducir el costo operativo.

Este objetivo es consecuencia directa del anterior y se basa en que la organización será más eficaz y eficiente si aplica recursos humanos a las distintas funciones operativas contemplando sus cualidades.

Un plan que prevea la asignación de agentes con determinadas características técnicas a tareas de distinta complejidad de manera eficiente permitirá hacer cumplir de una mejor manera y a un menor costo de ejecución las funciones asignadas a la organización.

c) Lograr una combinación óptima entre las distintas funciones de la Administración Tributaria.

Un primer paso indispensable antes de realizar la programación de las actividades de fiscalización es que el área central de planeamiento de la Administración Fiscal determine objetivamente que cantidad y calidad de recursos humanos y materiales se tienen previstos para ser distribuidos entre las distintas funciones básicas y de apoyo para el período de tiempo objeto del planeamiento.

Una vez resuelto este tema, generalmente a cargo de las máximas autoridades de la organización, se podrán diseñar los programas o planes específicos para cada una de las funciones a cumplir.

d) Lograr una combinación óptima de tareas dentro de cada función.

Cumplido el requisito precedente, ya es responsabilidad del área de planificación de la fiscalización determinar de qué manera se distribuirán los recursos con que se cuenta (humanos, informáticos y materiales) entre las distintas tareas a ser efectivizadas durante la vigencia del plan operativo, considerando las particularidades de los tipos de control a utilizarse en el mismo.

Aquí la clave está dada por establecer un “mix” óptimo que permita lograr la máxima capacidad de control posible con los recursos existentes para inducir al cumplimiento voluntario, aumentar la percepción de riesgo, detectar y sancionar las conductas evasoras y de este modo cumplir con el objetivo central de toda Administración Tributaria que es mejorar el cumplimiento fiscal de los contribuyentes.

El mencionado “mix” se cumple cuando se puede determinar anticipadamente la importancia relativa que tiene cada tarea operativa de control respecto del resto, lo cual se logra en la medida que se implemente una combinación razonable entre las distintas funciones y tareas específicas de acuerdo a lo comentado en el punto anterior y el presente.

e) Permitir el control de cumplimiento desarrollado durante la vigencia del plan y a posteriori.

Para que la función de planeamiento no se convierta en un ejercicio teórico y que por su mera formulación se cumpla un requisito formal sin un real impacto operativo, es imprescindible que el mismo se complemente con una eficiente tarea de control de gestión.

Una alternativa es que se realice su monitoreo una vez concluido el período objeto de la presupuestación y por lo tanto se determine cual ha sido el grado de cumplimiento alcanzado.

Esta opción no resulta provechosa para la Administración ya que sólo permitirá conocer los resultados “ex post” de la gestión y en el mejor de los casos cada área operativa que no ha cumplido con los compromisos oportunamente asumidos justificará los motivos de su falta de cumplimiento y podrá ser tenido en cuenta para realizar la presupuestación del período siguiente.

En este aspecto, una buena práctica en el ejercicio de la planificación es que durante el período de vigencia del plan se realicen cortes periódicos de información que permitan realizar una evaluación parcial del grado de cumplimiento de las metas presupuestadas.

Este mecanismo no sólo facilita la detección y corrección oportuna de sobre o subcumplimientos operativos, sino que también posibilitará identificar tempranamente eventuales falencias en la propia planificación que será posible subsanar durante el desarrollo del plan introduciendo los ajustes pertinentes.

En este mismo sentido, en algunas circunstancias los desvíos en la ejecución estarán dados por cambios del contexto o modificaciones de importancia de índole legal posteriores a la formulación y puesta en vigencia del plan, que hacen necesario adecuarlo a efectos de contemplar en el mismo las nuevas actividades a ser desarrolladas por las áreas operativas como consecuencia directa de los cambios producidos.

Por ejemplo, si durante el mes de marzo de un determinado año el Poder Legislativo aprueba la creación de un nuevo impuesto cuyo peso relativo en la estructura tributaria pasa a ser importante, esta nueva realidad tiene entidad suficiente como para realizar una inmediata adecuación del plan de fiscalización para el año en curso incorporando pautas de fiscalización y asignación de recursos suficientes para controlar el cumplimiento por parte de los contribuyentes de este nuevo gravamen, ya que tendrá impacto sobre una parte importante del período de vigencia del plan, si es que el mismo es anualizado.

Siguiendo con el supuesto planteado, no sería recomendable hacer una modificación del presupuesto de control si la vigencia del nuevo impuesto comienza cerca de fines de año, ya que su incidencia sería marginal en el período a punto de culminar, aunque será tenido presente para la formulación del plan correspondiente al próximo ciclo temporal.

III) LA FUNCION DE PLANEAMIENTO EN EL PROCESO DE FISCALIZACION

Toda Administración Tributaria tiene como funciones principales las de recaudación y fiscalización. Pero además existen al menos otras tres funciones relacionadas al cumplimiento de las antes enunciadas que son las de planeamiento, informática y control de gestión, entre las que debe existir un alto grado de interacción.

En efecto, no resulta muy dificultoso explicitar que cualquiera sea el nivel de la Administración Tributaria de que nos ocupemos, tanto sea de nivel nacional, provincial o municipal, en todos esos casos, se deben administrar desde decenas de miles hasta millones de contribuyentes con centenares o miles de agentes que integran los respectivos organismos fiscales.

Por ello, tampoco resulta difícil justificar que en cualesquiera de los supuestos citados (niveles de las organizaciones cuya misión es administrar tributos), la función de planeamiento resulta indispensable tanto sea para presupuestar niveles de actividad en las funciones esenciales de recaudación y fiscalización, como también para prever los recursos y desarrollos informáticos que serán requeridos.

En este mismo sentido, pero respecto de la función de informática, si bien queda evidentemente explícita su importancia en relación con las funciones de recaudación y fiscalización, también es fundamental su aplicación en las etapas de planeamiento y de control de gestión, ya que permite administrar rápida y eficientemente volúmenes de datos e información que son la materia prima indispensable para presupuestar y controlar.

Finalmente, la función de control de gestión, permite monitorear periódicamente de qué manera se cumplen los niveles de actividad oportunamente presupuestados respecto del resto de las funciones de la Administración. Aquí queda implícitamente de manifiesto que esta función, la de control de gestión, es la contraparte indispensable que debe desarrollarse en organizaciones que utilicen sistemas de planeamiento o programación de acciones.

A efectos de poder comprender mejor como se inserta la planificación dentro del proceso de fiscalización en una Administración Fiscal, podemos exponerlo de dos maneras distintas: como parte integrante del proceso vertical de la función de fiscalización o como parte integrante del proceso horizontal de la misma.

a) El proceso vertical de la función de fiscalización:

En muchas Administraciones están claramente separadas, dentro de sus respectivas estructuras organizativas, las funciones operativas de aquéllas centrales o asesoras.

Teniendo en cuenta este planteo, las áreas centrales tienen como misiones principales las de planear, programar, dictar normas operativas estandarizadas, coleccionar información de fuentes internas y externas al organismo, conformar bases de datos y diseñar sistemas centralizadamente para su posterior utilización por parte de las áreas operativas (de recaudación y de fiscalización).

Siguiendo la estructura expuesta, las áreas operativas son esencialmente las responsables de la ejecución, en lo que se refiere a desarrollar técnicas de investigación sobre subuniversos de potenciales contribuyentes a ser fiscalizados, seleccionarlos, verificar la veracidad de lo autodeclarado o practicar la liquidación de obligaciones total o parcialmente omitidas -auditarlos-, llevar adelante la etapa de determinación de oficio, etc.

Finalmente, el ciclo del proceso vertical se cierra con una nueva intervención de las áreas centrales a efectos de realizar las tareas relacionadas con el control de gestión de los niveles de actividad presupuestados durante la etapa de planeamiento respecto a la efectiva realización de esa actividad por parte de las áreas operativas.

Como corolario de este punto, podemos decir que el proceso vertical de la fiscalización propicia el denominado "control por oposición" por el cual, quienes planifican no operan y quienes operan no controlan.

b) El proceso horizontal de la función de fiscalización:

En el proceso horizontal de la función de fiscalización se incluyen la totalidad de las tareas operativas que se desarrollan normalmente dentro de una Administración Tributaria.

En este sentido, el proceso se inicia en la etapa denominada de investigación y selección de contribuyentes en la cual se aplican todas las herramientas disponibles en la organización, principalmente informáticas, tendientes a determinar objetivamente qué contribuyentes serán objeto de auditoría.

El paso siguiente es la fiscalización o auditoría fiscal propiamente dicha, que incluye a todo tipo de control orientado a determinar la materia imponible en impuestos no declarados y/o si lo autodeclarado por el contribuyente es veraz, cualesquiera sea la forma en que la Administración realice tal verificación, que como se desarrollará más adelante en este trabajo se definirá en cada caso, de acuerdo al tipo de contribuyente, motivo de su selección, alcance y profundidad de la auditoría e impuesto que se pretenda controlar.

Si los sujetos aceptan el ajuste propiciado por las áreas de fiscalización el ciclo se considerara cumplido registrando las diferencias de impuesto detectadas para controlar su ingreso; pero en la realidad, en un importante número de fiscalizaciones el contribuyente no acepta la determinación proyectada por los agentes fiscales, es entonces cuando se inicia otra etapa del proceso horizontal que es la determinación de oficio de la materia imponible.

En esta etapa se realiza una revisión de las tareas efectivizadas por los agentes fiscalizadores y paralelamente se le otorga vista al contribuyente para que aporte los elementos y pruebas complementarias que hagan a su derecho de defensa ante la pretensión fiscal.

Este ciclo horizontal culmina con la intervención del área de contencioso o penal, según sean las características del ajuste realizado y confirmado por el área de determinación de oficio, por las cuales el organismo fiscal será parte de un juicio ante el Tribunal Fiscal o la Justicia Penal según corresponda.

La importancia de describir las distintas etapas de este proceso horizontal de la función de fiscalización radica en que las Administraciones Tributarias al diseñar su planificación de la fiscalización deben tender a programar las actividades desde el punto de vista cuantitativo y cualitativo de la mayor parte de estas etapas ya que como se ha observado todas forman parte de un mismo engranaje.

En la mayoría de los casos en que exista planeamiento de la función de fiscalización, sin lugar a dudas, se programan las actividades relacionadas con el "corazón" del proceso, la etapa de fiscalización o auditoría tributaria, pero también resulta importante y casi indispensable considerar en la planificación a la etapa previa de investigación y selección.

Las razones son obvias, si el plan pretende pautar estrategias y lineamientos objetivos dirigidos a orientar las acciones operativas de fiscalización de una manera homogénea en toda la organización, no puede dejarse de lado fijar también estrategias o líneas de acción homogéneas destinadas a las áreas que tienen a su cargo la investigación de subconjuntos de contribuyentes con miras a seleccionar sujetos concretos a ser fiscalizados.

Más ambicioso es incorporar además en la planificación, a las etapas subsiguientes a la fiscalización ya que su prosecución no depende pura y exclusivamente del accionar de las Administraciones Tributarias, sino que dependerán de alternativas de decisión a cargo de los contribuyentes fiscalizados en cuanto a aceptar o apelar una determinación fiscal.

Sin perjuicio que no sea posible predeterminar con precisión la cantidad de casos que puedan no consentir los contribuyentes y menos aún determinar a priori qué casos pueden terminar en una denuncia penal como consecuencia de las características de las maniobras de evasión o fraude detectadas, la experiencia indica que poder estimar razonablemente niveles de actividad promedio para estas áreas permiten no sólo programar mejor su trabajo sino que además facilita el diagnóstico de escasez de recursos humanos y/o materiales que pueden detectarse y solucionarse al evaluar el ciclo completo de los casos que vayan fluyendo por el proceso bajo estudio.

La conclusión de este punto es que la planificación de las acciones de fiscalización no debe contemplar solamente a la etapa de fiscalización propiamente dicha, sino además las tareas previas y posteriores a la misma con miras a racionalizar el ciclo completo del proceso.

IV) EL PLAN ANUAL DE FISCALIZACION DE LA ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS

4.1. Su evolución a través del tiempo

La AFIP tiene una larga historia en materia de programación de actividades de fiscalización, que en términos de acciones operativas a realizar se plasma en el Plan Anual de Fiscalización (PAF).

Si bien desde la década de los `70 las áreas centrales de planificación de la función de fiscalización realizan tareas relacionadas con esta temática, la manera de efectuar al Plan Anual de Fiscalización ha variado en varias oportunidades tanto desde el punto de vista de la responsabilidad que le ha cabido a cada una de las áreas relacionadas con la fiscalización, como por las características intrínsecas del PAF.

En sus comienzos el PAF era confeccionado por el área central directamente dependiente de la máxima autoridad de la Dirección General Impositiva y sólo presupuestaba niveles de actividad operativa relacionada con los impuestos internos debido a que entonces la Administración Tributaria Argentina no estaba concebida con

el concepto actual de Agencia Única Tributaria, estatus que obtiene con la conformación de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) a partir del año 1997, como consecuencia de la integración en un único organismo fiscal de las Direcciones Generales Impositiva y de Aduanas. Actualmente, la AFIP está integrada también por la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social.

En esa época, la presupuestación se limitaba a estimar solamente la cantidad de auditorías que debían realizar las distintas áreas operativas, en ese momento centralizadamente a nivel de la Ciudad de Buenos Aires y alrededores y geográficamente descentralizadas respecto al interior del país y que básicamente eran desempeñadas por las Divisiones de Fiscalización Externa e Interna.

En este sentido, por un lado el área de planeamiento, en función de los recursos humanos disponibles en cada una de las distintas jurisdicciones anteriormente señaladas, estimaba el “quantum” de acciones para cada una de ellas y éstas debían cumplir con esa cantidad comprometida dejando en sus manos la discrecionalidad de hacia que sectores, zonas geográficas, lugares y/o segmentos de contribuyentes se orientaba la fuerza fiscalizadora.

Consecuentemente, el ciclo de la planificación se cerraba con estadísticas manuales que los inspectores confeccionaban al fin de cada mes y eran giradas al área central para que ésta consolidara los datos recibidos y verificara el nivel de cumplimiento cuantitativo del PAF.

Esta metodología de presupuestación se mantuvo hasta mediados de la década de los '90, a partir del cual y como consecuencia de una sustantiva mejora en los sistemas informáticos aplicados a fiscalización se descentralizó fuertemente la programación recayendo en las distintas Regiones operativas dicha responsabilidad juntamente con el desarrollo operativo de las actividades de fiscalización, a las cuales se las evaluaba por el cumplimiento de metas de recaudación que eran preestablecidas centralmente.

En este caso, el rol del área central de programación respecto a esta función quedó limitado a establecer políticas generales o lineamientos estratégicos, a agrupar centralizadamente los presupuestos operativos definidos por cada unidad regional y controlar su ejecución básicamente contra el cumplimiento de las metas de recaudación que como se manifestó anteriormente eran emanadas de las máximas autoridades de la organización.

Sin perjuicio de ello, el área central de fiscalización asumió un papel mucho más relevante en lo que respecta a los aspectos de índole informática, a partir de los avances en la disponibilidad de información recepcionada en el Organismo por medios electrónicos, ya sea de las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes como de la obtenida de fuentes externas.

En este período, se inició el diseño y posterior implementación del sistema denominado “BAFIS” (base de datos de fiscalización), que permitió consolidar y utilizar descentralizadamente la información interna de la AFIP obtenida del procesamiento

electrónico de la totalidad de las declaraciones juradas de los impuestos de mayor peso recaudatorio y que recaen sobre un mayor número de contribuyentes dentro del sistema tributario argentino (Impuesto a las Ganancias, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto sobre los Bienes Personales y Recursos de la Seguridad Social), y la información proveniente de los Registros de la propiedad inmueble, automotor, embarcaciones y aeronaves, del sistema financiero respecto de acreditaciones en cuentas corrientes y cajas de ahorro, del sistema CITI-Compras por el cual las empresas más importantes del país deben informar sus compras con la debida identificación de sus proveedores, entre otras fuentes de información.

A partir de la información detallada, la BAFIS regionalizada facilita a las áreas operativas descentralizadas la explotación de la misma mediante una serie de indicadores predeterminados centralmente, y asimismo permite a las áreas de investigación regionales formular otros cruces específicos a fin de determinar universos de potencial interés para su posterior fiscalización.

En este sentido, la principal función del área de planeamiento central en materia de fiscalización era conformar y actualizar la información periódicamente, desarrollar aplicaciones informáticas destinadas a la investigación y selección de contribuyentes a fiscalizar, crear nuevos indicadores y cruzamientos acordes al tipo de nueva información incluida en la BAFIS y monitorear permanentemente su utilización.

A partir del año 2002 se implementó una nueva metodología en materia de programación de las actividades de fiscalización en la AFIP; en este sentido no sólo se retornó a la confección de un PAF de características centralizadas, sino que además el mismo dejó de contener solamente aspectos cuantitativos y se convirtió en una herramienta de planeamiento integral en esta materia, incorporándose también por primera vez aspectos relacionados con el control y la fiscalización en aspectos aduaneros.

Como consecuencia de ello, el rol de la Subdirección General de Fiscalización se fortaleció quedando bajo su responsabilidad la planificación táctica y centralizada de las acciones de fiscalización de manera tal que en el PAF se fijan los lineamientos y objetivos generales, enmarcados dentro del Plan Estratégico de la AFIP y acordados con el primer nivel de conducción de las Direcciones Generales Impositiva, de Aduanas y de los Recursos de la Seguridad Social, que se comunican por ese medio al nivel regional, descentralizado, que participa en la elaboración de la programación operativa de su jurisdicción.

En este sentido y más allá de los distintos capítulos que contiene actualmente el PAF, que más adelante se desarrollarán, es importante remarcar el significado dado a la planificación centralizada en consonancia con los aspectos conceptualmente citados. La Subdirección General de Fiscalización, construye el direccionamiento de las acciones de fiscalización, acuerda con las Subdirecciones Generales Operativas el nivel de actividad que se compromete a desarrollar cada área operativa partiendo de los recursos humanos y materiales disponibles a nivel regional y considerando además la cantidad y calidad de la información disponible tanto en las bases de datos obrantes en el computador central del organismo, como en la BAFIS.

Además, en el ámbito de la citada Subdirección General se continúan diseñando los programas y se confeccionan las instrucciones generales de trabajo que fijan las normas y los procedimientos a aplicar por los agentes fiscalizadores, cumpliendo una función orientativa y de apoyo para la realización homogénea de las actividades de fiscalización por parte de las áreas operativas.

Como puede inferirse, continúa bajo su responsabilidad la realización de manera centralizada de desarrollos e implementación de sistemas y aplicaciones informáticas, cuya puesta a disposición sigue el criterio de descentralización operativa, a los efectos de dotar a los usuarios finales de las herramientas que les permitan una selección eficiente y objetiva de los casos a ser fiscalizados utilizando la base descentralizada (BAFIS), y proveyendo además, nóminas de contribuyentes preseleccionados centralmente en base a cruces específicos de información.

Asimismo, dentro de sus funciones está la elaboración de manuales de estudio y estrategias de fiscalización por actividad económica basados en la realización de análisis y fiscalizaciones de campo para probar hipótesis de evasión y diseñar prototipos de auditoría fiscal especializados orientados a distintos universos de contribuyentes, que son transmitidos a las áreas operativas para su aplicación.

Finalmente, cabe señalar que en orden a los conceptos vertidos en el presente punto, también el área citada realiza el seguimiento del cumplimiento de los aspectos programados mediante el denominado “control de gestión”.

En este punto, se hace imprescindible un estricto monitoreo por parte del área central respecto de los temas incluidos en el PAF, desde la óptica estratégica y desde el punto de vista cuantitativo, a efectos de conocer tempranamente, es decir durante el período de ejecución del mismo, su grado de cumplimiento por parte de todas y cada una de las unidades responsables del quehacer operativo. Esta necesidad se fundamenta no sólo en poder conocer e informar cotidianamente a la Administración Federal del cumplimiento de las metas determinadas, sino que permitirán verificar como se inserta tal cumplimiento en los compromisos institucionales asumidos en el Plan de Gestión de la AFIP, por el cual las autoridades superiores del Poder Ejecutivo Nacional por intermedio de la Jefatura de Gabinete de Ministros evaluarán su gestión.

4.2. Desarrollos centrales vinculados con la elaboración del PAF

En paralelo con la planificación de las acciones operativas de fiscalización, centralmente se analizan, diseñan, desarrollan e implementan mecanismos de control y medidas de carácter estructural que no requieren la aplicación de recursos directos de fiscalización.

Forman parte del Plan de Gestión de la AFIP (planeamiento estratégico general de todas las áreas del Organismo), constituyendo Proyectos centrales cuya definición y desarrollo también se encuentran a cargo de la Subdirección General de Fiscalización, y se articulan con la planificación de acciones operativas (PAF) desde un nivel táctico.

Estos desarrollos están comprendidos en el planeamiento del proceso de fiscalización dado que son definidos con la finalidad de establecer condiciones favorables para la realización de las actividades de control y alcanzar los objetivos estratégicos fijados en el Plan de Gestión.

Principalmente consisten en el dictado de normas reglamentarias y en la implantación de mecanismos de control automáticos, tendientes a desalentar o dificultar maniobras de evasión, actuando preventivamente como una forma de extender y complementar los procesos de control fiscal. Adicionalmente, coadyuvan a mejorar el cumplimiento voluntario y brindan información que es utilizada para orientar las acciones directas de fiscalización hacia los incumplidores.

En este sentido, se establecieron registros fiscales sectoriales en los que se incorporan los sujetos que reúnen determinados requisitos de cumplimiento fiscal y regímenes de retención y percepción diferenciadas según el comportamiento fiscal de los contribuyentes, en base a los cuales se incrementan las retenciones / percepciones a los sujetos que revisten un mayor riesgo.

Asimismo, se establecieron regímenes informativos para el control de las operaciones alcanzadas por la normativa referida a precios de transferencia, de las realizadas por los operadores de combustibles líquidos y del sector granario, entre otras actividades significativas en la economía argentina.

También se implementaron sistemas automáticos de control para la autorización de impresión de comprobantes de venta (facturas) y de respaldo del traslado de bienes (remitos), para la autorización de exclusión o reducción de los regímenes de retención / percepción, para revisar la correcta incorporación de los sujetos comprendidos en los registros fiscales sectoriales, entre otros mecanismos de control de similares características.

4.3. Etapas y requisitos necesarios para la formulación operativa del PAF

Si bien la experiencia que se ha adquirido en la AFIP como consecuencia de varias décadas confeccionando planes anuales de fiscalización de manera centralizada, permite tener una estructura conceptual ya definida, la necesidad de mejorar continuamente la función de programación hace necesario explorar nuevas metodologías y fuentes de información macro y microeconómicas que apunten a darle mayor rigor a los mismos. También el indispensable conocimiento de las dotaciones, en cantidad y características, los recursos materiales, financieros e informáticos cambiantes en nuestra Administración a través de los años requiere del área responsable de la programación tomar algunos recaudos previos a la formulación del PAF para el año siguiente.

A principios del último trimestre del año comienza la etapa de preparación del Plan Anual de Fiscalización correspondiente al año inmediato siguiente incorporando

mayormente los contenidos operativos de la planificación. En este sentido los requisitos que deben definirse y/o colectarse son los que se detallan a continuación:

a) definición de estrategias básicas y líneas de acción:

En este caso en el PAF se establecen las principales líneas de acción respecto de los distintos tipos de fiscalizaciones que se aplicarán en el período bajo presupuestación, teniendo en cuenta la información disponible. Sin perjuicio de la determinación de las mencionadas estrategias, en la AFIP durante los últimos años se ha definido el direccionamiento parcialmente centralizado de las acciones, en función de lo cual el 50% del total de las acciones operativas deben realizarse sobre los sectores y grupos identificados centralmente, cuantificando los casos a ser realizados por tipo de fiscalización por cada sector, actividad y grupo determinado centralmente, quedando para las Direcciones Regionales operativas la investigación y selección de los casos concretos a ser auditados dentro de los mencionados universos predeterminados en el PAF.

El 50% restante de los asuntos a ser fiscalizados pueden ser determinados a nivel jurisdiccional, aunque respetando los lineamientos generales establecidos en el mismo; en la práctica las regiones utilizan como instrumentos para definir “sus” grupos de interés en buena medida los mismos conjuntos definidos centralmente.

b) analizar las realidades geo-económicas regionales:

Como parte del análisis macroeconómico previo a determinar los grupos de interés fiscal para el año próximo, se considera además la importancia relativa de los sectores a nivel regional. Esto es así porque de lo contrario podría llegarse al absurdo de tener concentrada la fiscalización en dos o tres regiones del país en donde se concentra el 80% del producto bruto del país y con una visión puramente economicista podría destinarse esa misma proporción de agentes fiscalizadores y otros recursos dejando prácticamente sin cobertura al resto de las zonas del país. En este caso, la AFIP aplica una política federal al respecto y si bien no existe una afectación de recursos idéntica en todas las delegaciones descentralizadas dedicadas a la operativa de fiscalización, se asigna una cantidad de recursos razonables en las mismas con el objetivo de que exista un grado de presencia acorde en cada jurisdicción. A estos fines, el conocimiento regional al respecto es un insumo indispensable a la hora de definir grupos potenciales a fiscalizar y se consideran de este modo en el PAF cada año.

c) analizar la evolución de los sectores ante cambios en la política económica:

Otro aspecto que se tiene en cuenta en esta etapa es el crecimiento o decrecimiento del peso relativo de distintos sectores de la economía, en este sentido, como se incorpora un mayor peso relativo en el control de sectores en los cuales ha habido mayor actividad económica, se desafectan otros cuya incidencia en la macroeconomía ha perdido participación. En todos los casos las decisiones como las planteadas se realizan en un contexto relativo, es decir, también se toman en

cuenta otros factores que influyen fuertemente en la misma (v.g. nivel de evasión o incumplimiento de los distintos sectores).

d) segmentación de contribuyentes:

Si de lo que se trata al planificar es dar un marco de coherencia y razonabilidad a la cobertura de las acciones de fiscalización a nivel país y ante la imposibilidad de asignar recursos de cualquier tipo indiscriminadamente, es innegable que no debe dejarse de lado la composición porcentual de la recaudación según sea la importancia o envergadura de los contribuyentes. De este modo, seguramente se le asignará una mayor proporción de agentes y por consiguiente acciones de control a los sectores que concentren una mayor recaudación que el resto de los mismos. En este sentido pueden determinarse distintos tipos o formas de fiscalizar según sea la importancia y la cantidad de contribuyentes existentes en cada categoría de los mismos (grandes contribuyentes, contribuyentes medianos o pequeños contribuyentes) aplicando inspecciones más profundas y especializadas a los primeros y más rápidas y puntuales a los demás, según corresponda.

e) conocer la capacidad operativa disponible:

Este requisito es indispensable ser requerido a las áreas operativas en función de lo cual informarán la cantidad estimada de personal que afectarán a las tareas de fiscalización, en sus distintas modalidades, cantidad de horas diarias de trabajo y la presunta carga de trabajo pendiente al 31 de diciembre del año que deberá ser considerada a la hora de calcularse las horas de trabajo disponibles para el año bajo presupuestación.

Además, se deben calcular las horas útiles disponibles partiendo de las horas teóricas libres a las cuales se les deducirán horas destinadas a capacitación, apoyo a operativos especiales, ausencias por licencia o enfermedad, etc.

4.4. Principales características del PAF 2004

El Plan Anual de Fiscalización para el año 2004 se divide en Capítulos referidos a aspectos tales como Ámbito de aplicación, Período de planificación, Contexto, Relación con los objetivos estratégicos de la AFIP, Lineamientos generales, Lineamientos para las acciones de áreas específicas, Retroalimentación y Control de Gestión, entre otros.

Como se ha podido observar, varios de los capítulos enumerados fueron objeto de tratamiento en el punto anterior del presente trabajo; sin perjuicio de ello se procederá a detallar seguidamente los aspectos medulares del PAF 2004 en lo que se refiere a la planificación de las tareas y estrategias de investigación y selección de casos para fiscalización y asimismo, a la definición de los distintos tipos de fiscalizaciones teniendo en cuenta la necesidad por parte de la AFIP de lograr la mayor cobertura y percepción de riesgo en función de los recursos humanos disponibles, la información existente en sus bases de datos y las principales características en que se presenta la forma de evadir en la Argentina.

4.4.1. El proceso de investigación en Fiscalización.

Las Áreas de Investigación conforman el primer eslabón dentro del proceso de fiscalización y fueron creadas especialmente para analizar casos susceptibles de ser fiscalizados. En éstas áreas, luego de concluidas las tareas investigativas y a partir de ellas se sugiere el tipo de fiscalización a aplicar.

La función de investigación sustenta, en consecuencia, las decisiones que generan la actividad fiscalizadora en los casos puntuales, tanto respecto de la selección de contribuyentes como del tipo de control a aplicar en cada caso, determinando la conveniencia de extender o limitar el alcance de la fiscalización en base a los indicios reunidos según resulte más adecuado para lograr efectividad en el accionar fiscal.

Para el año 2004 y de acuerdo con las estrategias establecidas, se ha planificado la realización de investigaciones que otorguen mayor sustento a la generación de las fiscalizaciones profundas a realizar.

Para el resto de las fiscalizaciones, las tareas de investigación se adecuarán en función del tipo de control a realizar, acotando el análisis según la pauta de preselección, cruce, indicador o motivo que dio origen al cargo de investigación.

4.4.2. Selección de contribuyentes a investigar. Aspectos a considerar.

a) Identificación de actividades económicas relevantes

Partiendo de datos macroeconómicos provenientes de censos a nivel nacional y provincial, y de otras informaciones elaboradas por distintas dependencias del Ministerio de Economía disponibles a la fecha, se realizó una estimación del Producto Bruto Geográfico (PBG) por jurisdicción, redistribuyendo el correspondiente a cada división política del país (Provincias) para asignarlo a cada unidad regional de la estructura operativa de la AFIP.

Luego se seleccionaron las Secciones económicas más relevantes, mediante la apertura de esas Secciones a nivel de Agrupación a 3 dígitos del código CIIU, y recurriéndose a otras fuentes adicionales de información, para completar el trabajo con la mayor desagregación posible.

Utilizando la aplicación BAFIS – Central, se obtuvo información de ingresos por ventas según las declaraciones juradas de los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado y de la diferencia entre débitos y créditos fiscales declarados en el IVA, correspondientes a todos los grupos de actividades a nivel de 3 dígitos del código CIIU

La información obtenida correspondiente a cada Región, referida a la distribución del PBG y a los datos de fuentes internas mencionadas, fue ponderada mediante una

función valor para asignar un porcentaje de importancia relativa a cada grupo de actividad.

Mediante esta metodología, se obtuvieron las 15 actividades más relevantes de cada Dirección Regional, a nivel de tres dígitos del código C.I.I.U.

b) Identificación de grupos de interés fiscal

También se determinan para cada Dirección Regional, otros universos de contribuyentes que cuentan con características similares, denominados “Grupos de Interés Fiscal”. La identificación de estos grupos permite a la Administración Tributaria orientar su actividad fiscalizadora, como consecuencia de las mencionadas particularidades y del conocimiento que reúna respecto de su comportamiento fiscal, y planificar las acciones de fiscalización sobre sectores de riesgo o grupos de contribuyentes cuyo control reviste interés fiscal.

Para la determinación de los grupos de interés fiscal se empleó la siguiente metodología:

- Actividades de riesgo: se efectuó la apertura de la información utilizada para la determinación de las actividades más relevantes pero a nivel de seis dígitos del código C.I.I.U., obteniendo el valor total expresado en pesos, cantidad de casos comprendidos y el porcentaje expresado en función a los totales a nivel región.

Luego, se analizaron las relaciones “débito/crédito” y “resultado bruto sobre ventas” correspondientes a cada actividad, obteniéndose el valor promedio de dichos indicadores.

El promedio así obtenido es comparado con el promedio muestral regional del país, determinando así el desvío estándar para cada actividad, estableciendo los límites inferior y superior.

Estos datos resultan útiles para detectar aquellas actividades a nivel regional que se encuentran por debajo del promedio muestral regional del país respecto de esos indicadores, lo que permite inferir un grado de riesgo mayor desde el punto de vista fiscal. Además cada Dirección Regional, ya a nivel de C.U.I.T., puede determinar si la relación de los indicadores mencionados se encuentra dentro del rango respectivo y seleccionar aquellos contribuyentes que presentan índices inferiores o cercanos al límite inferior.

- Identificación de actividades con presunciones de evasión o que presentan un alto grado de incumplimiento de acuerdo con la experiencia recogida por las áreas operativas y con los estudios sectoriales confeccionados el área central.
- Identificación de otros grupos que revisten interés fiscal en razón de las características particulares de sus integrantes en su condición de contribuyentes (agentes de retención, empresas promovidas y sus inversionistas, operadores de comercio exterior, entre otros).

c) Resultado de fiscalizaciones realizadas en años anteriores

Resulta conveniente considerar las acciones de fiscalización desarrolladas en años anteriores, para aprovechar la experiencia reunida y retroalimentar la planificación en función de los resultados obtenidos.

A tal efecto, en base a los sistemas informáticos de registro y control de gestión de fiscalización se procesan datos históricos de los casos fiscalizados por todas las áreas operativas correspondientes a cada sector de actividad económica, para establecer un ranking por importancia de las diferencias de impuesto determinado que se relaciona con la importancia relativa de cada actividad a nivel regional y nacional.

Como consecuencia de la metodología expuesta relativa a la identificación de actividades económicas relevantes y grupos de interés fiscal, y de la ponderación de los resultados obtenidos en las fiscalizaciones realizadas con anterioridad por el área operativa, se determinan los subconjuntos de contribuyentes hacia los cuales se direccionarán prioritariamente las acciones de control del período que se planifica.

d) Segmentación de Contribuyentes

Para el PAF 2004 se ha segmentado el universo de sujetos potencialmente pasibles de acciones de fiscalización y control, según los atributos de sus integrantes que en cada caso se indica.

Como resultado de ese proceso, se han identificado “clases” de contribuyentes diferenciados, que conforman universos de características similares. Mediante este proceso, es posible aumentar el conocimiento específico de los mismos.

En la formulación del plan, se realizó la segmentación del universo de los administrados, sobre la base de distintos enfoques eventualmente relacionados:

- Segmentación por Impuestos

Permite conocer la composición del padrón de contribuyentes conforme clasificaciones existentes en los sistemas de control del Organismo (Monotributistas, Ganancias, IVA, Bienes Personales, Recursos de la Seguridad Social) desagregados por jurisdicción geográfica AFIP. Mediante explotación de las bases de datos en los que figuran inscriptos, la información puede desagregarse en Personas Físicas y Jurídicas y Grandes Contribuyentes y demás contribuyentes.

- Contribuyentes Activos en Ganancias e IVA

Se informa la cantidad de contribuyentes activos en Ganancias e IVA (que son los impuestos de mayor peso recaudatorio dentro del sistema tributario argentino)

correspondientes a cada dirección regional, para cada uno de los sectores económicos del Código CIIU. Esta información puede obtenerse desagregada en los grupos de actividad económica a tres (3) dígitos que conforman los distintos Sectores.

- Segmentación por tramos de ingresos declarados

Se detallan para cada Dirección Regional, la cantidad de contribuyentes por tramos de ingresos declarados, vinculados con cada sector económico del código CIIU, información que también puede desagregarse a nivel de grupos de actividad económica a 3 dígitos. Además, mediante la explotación de las bases de datos, pueden obtenerse los CUIT de los contribuyentes que integran cada clase y su desagregación en Personas Físicas y Jurídicas y Grandes Contribuyentes y demás contribuyentes.

La información resultante de la segmentación de contribuyentes, fue tomada en consideración en la identificación de sectores y actividades económicas relevantes correspondientes a cada Región y en la determinación de grupos de interés fiscal.

La finalidad de este procedimiento es establecer la cantidad de casos a fiscalizar mediante los distintos tipos de control considerando la capacidad fiscalizadora de cada área, para aplicar los que resulten más adecuados a fin de lograr una mayor efectividad y una cobertura razonable del accionar del Organismo, en función del número y características de los contribuyentes de cada subconjunto.

e) Otra información complementaria para las áreas de investigación.

Con la finalidad de facilitar a las áreas de investigación regionales las tareas de análisis previas a la selección de contribuyentes que serán fiscalizados, en la confección del PAF se incluye diversa información elaborada centralmente que puede resultar de utilidad para establecer potenciales grupos de contribuyentes a investigar. Esta información es proporcionada complementariamente de la utilizada para determinar las actividades más relevantes y los grupos de interés fiscal correspondientes a cada unidad regional, y de la relativa a la segmentación de contribuyentes inscriptos en las respectivas jurisdicciones.

A tal efecto, se procesan datos correspondientes a todas las jurisdicciones y se les proporcionan rankings e indicadores referidos, entre otros, a actividades económicas ordenadas por la relación impuesto a las ganancias determinado/ingresos declarados; actividades con elevados saldos técnicos negativos en el IVA; relaciones entre datos económicos y fiscales. Se elaboran datos comparativos con la evolución interanual que los mismos presentan.

Además, se suministran a las áreas de investigación listados de los manuales de estudios sectoriales y estrategias de fiscalización que elabora un área específica a nivel central, referenciados con las actividades económicas en los que resultan aplicables, y las hipótesis de evasión resultantes de dichos trabajos que corresponden a las actividades económicas y grupos de interés fiscal cuya fiscalización prioritaria es

determinada en el PAF.

4.4.3. Procedimientos de fiscalización en materia impositiva.

Se mantiene el objetivo fijado para el año 2003, el cual es efectuar primordialmente inspecciones de mayor grado de profundidad a los grandes contribuyentes, inspecciones modulares y rápidas a aquellos responsables que por su magnitud e interés fiscal se hallen en un rango intermedio dentro de la segmentación y verificaciones y fiscalizaciones preventivas al grupo más numeroso de contribuyentes pero de menor capacidad contributiva con el fin de alcanzar una mayor cobertura de fiscalización, crear riesgo y detectar responsables no registrados.

El PAF contempla una menor cantidad de fiscalizaciones ordinarias profundas representativa de un porcentaje mayor en términos de presunto interés fiscal con relación a las fiscalizaciones ordinarias rápidas y modulares, dado que las profundas se dirigen principalmente al segmento más reducido de contribuyentes de mayor capacidad contributiva.

La elección del tipo de fiscalización deberá guardar relación con los objetivos de la intervención fiscal, las características del contribuyente a fiscalizar, los indicios reunidos para su selección y el alcance del control a realizar, teniendo en cuenta los siguientes lineamientos:

- Fiscalización Externa Ordinaria profunda

Estas fiscalizaciones se llevan a cabo en aquellos casos en que la magnitud y estructura del negocio o empresa y el presunto interés fiscal, ameritan la realización de auditorías fiscales profundas en todos o en casi la totalidad de los rubros del balance o ítems de la declaración jurada, fiscalizándose la totalidad de los impuestos y los Recursos de la Seguridad Social que tiene a su cargo esta Administración Federal.

Las inspecciones profundas requieren la participación del personal más calificado en auditorías fiscales, y eventualmente se desarrollan mediante equipos de inspección con la colaboración de expertos en sistemas.

- Fiscalización Externa Ordinaria modular / rápida

Se trata de un procedimiento de inspección estructurado modularmente para la realización de fiscalizaciones puntuales, basado en los análisis de la información disponible de un contribuyente determinado, sobre el cual existen indicadores o hipótesis que hacen presumir ajustes en conceptos específicos, que no justifican un control más profundo. Los módulos temáticos están a cargo de grupos de trabajo avocados a esas temáticas particulares, de manera de facilitar la especialización de los inspectores.

Estas fiscalizaciones no sólo están originadas en detecciones sistemáticas de inconsistencias, con un grado acotado al control de aspectos particulares, sino

también en otras diferencias detectadas durante las investigaciones de los casos que merituan una inspección rápida, ágil y efectiva.

Para los dos tipos de fiscalización descritos precedentemente -ordinaria profunda y ordinaria modular/rápida- se aplican las pautas establecidas en el PAF referidas al direccionamiento de acciones hacia las actividades económicas relevantes y grupos de interés fiscal determinados prioritarios, considerando la segmentación del universo de contribuyentes de cada unidad regional en función de su importancia fiscal.

- Fiscalización Externa Preventiva

Este tipo de fiscalización tiene como principal objetivo, ejercer un control extensivo sobre grupos de contribuyentes, generando condiciones de riesgo que desalienten la intención de evadir y/o eludir tributos y recursos de la seguridad social. Este instrumento de control se utiliza generalmente, en determinados sectores geográficos como en el caso de centros comerciales, shoppings, rutas y puestos camineros, etc., a efectos de controlar el cumplimiento de normas reglamentarias que imponen ciertas obligaciones a los contribuyentes (facturación y registración, uso de controladores fiscales, alta temprana de personal empleado, entre otras) induciendo a los responsables a declarar los tributos y recursos de la seguridad social en forma correcta y voluntaria.

Para propender al cumplimiento eficaz de los lineamientos trazados para este tipo de fiscalización, las áreas correspondientes deberán tomar en consideración al llevar a cabo acciones preventivas, los siguientes objetivos:

- mejorar el cumplimiento voluntario;
- inducir al cumplimiento de las normas relacionadas con la determinación y declaración de sus obligaciones;
- efectuar controles rápidos, puntuales y efectivos;
- en las regiones del interior del país, atender separadamente las tareas denominadas de costo fijo, tendiendo a llevarlas a cabo de manera rápida y ágil a fin de destinar los recursos en la mayor medida posible a la realización de las acciones preventivas que se planifican.

A partir del plan de fiscalización para el año 2004, las fiscalizaciones externas preventivas se presupuestarán por tipos de actividades o tareas a desarrollarse. De esta forma, se llevará a cabo un seguimiento adecuado de la función de fiscalización externa preventiva al efectuarse el control ulterior de los operativos en función de las tareas desarrolladas.

- Verificaciones

Este tipo de fiscalización tiene como objeto efectuar un control masivo de un segmento definido de contribuyentes, basado en cruces de información que determinan universos de responsables con inconsistencias a analizar en forma puntual. El procedimiento en cuestión presenta una metodología de trabajo del tipo "fiscalizaciones de escritorio", para ser aplicada sobre un determinado segmento

de contribuyentes. Ello representa una diferenciación respecto de las fiscalizaciones externas ordinarias o tradicionales, modulares o rápidas y preventivas.

La selección de contribuyentes que serán pasibles de verificaciones internas o de escritorio se efectúa mediante el procesamiento de información declarada por el responsable o suministrada por agentes externos, en donde se han detectado inconsistencias u omisiones, que dan origen a citaciones o requerimientos para la revisión de la documentación y registros que aporte el contribuyente sobre los aspectos observados de su situación fiscal. Como resultado de este tipo de fiscalizaciones y cuando lo amerita el caso, pueden derivarse asuntos hacia fiscalizaciones ordinarias.

4.4.4. Acciones de fiscalización en materia aduanera.

Forma parte del PAF 2004, la presupuestación de las tareas relacionadas con la investigación, fiscalización y otros procedimientos de control en materia aduanera, a realizar por las áreas de la DGA que tienen asignadas tales funciones.

Con la finalidad de mejorar la efectividad de las acciones a realizar, se procura que los procedimientos de control se desarrollen sobre la base del análisis de riesgo de las operaciones y del perfil de los operadores, adecuando la detección de sectores críticos en función de los cambios económicos que inciden en el comercio exterior.

En este sentido, tanto la introducción de variaciones en las reglas de selectividad para determinar los canales de verificación aduanera, como la revisión y fijación de valores referenciales de las mercaderías en operaciones de comercio exterior, contribuirán a orientar las tareas de investigación y fiscalización en materia aduanera.

Se definen seguidamente, las distintas acciones de control:

- Casos analizados: Toda tarea de análisis y selección, haya derivado o no en una fiscalización, procedimiento, etc., y que tenga su correspondiente respaldo documental. No se incluyen aquí los casos analizados, que aduaneramente no ameriten investigación y sean girados a DGI para su fiscalización.
- Fiscalización de operadores: Son las inspecciones, auditorías, etc., generadas por el área de investigación u otras áreas de la DGA, o por denuncias recibidas de otros organismos ajenos a la AFIP, trabajados por las áreas de fiscalización externa / fiscalización de operadores.
- Acciones conjuntas DGA / DGI: Son las actuaciones trabajadas por áreas de la DGA y la DGI para fiscalizar conjuntamente aspectos aduaneros e impositivos.
- Procedimientos: controles realizados en plaza, ruta, zona primaria (fondeo y fronteras) y todo control físico tendiente a constatar el régimen de tenencia de mercadería de origen extranjero con fines comerciales, industriales u otros. Se

incluyen los casos con colaboración de/a otros organismos ajenos a la AFIP (Prefectura, Gendarmería, Policía Federal, etc.).

- Tareas de apoyo judicial: Tramite de oficios, realización de pericias, órdenes de allanamiento, medidas cautelares, desintervenciones y toda otra diligencia realizada por pedidos de los juzgados federales, penales económicos o fiscalías.
- Contra-verificaciones: Controles físicos realizados sobre destinaciones que ya fueron sometidas a verificación por otro agente del servicio aduanero. Se incluyen las destinaciones que habiendo resultado canal verde o naranja, sufrieron cambio de canal y fueron verificadas.
- Comprobación de destino: Son aquellas inspecciones realizadas a fin de constatar el cumplimiento de las obligaciones impuestas como condición de un beneficio, dentro del plazo establecido a tal fin. Comprenden asimismo las tareas desarrolladas en colaboración con otras áreas, aduanas u organismos. No incluyen las realizadas en el marco de inspecciones a operadores.
- Fiscalización documental: Controles ex-post sobre la documentación de destinaciones de mercaderías de importación / exportación, realizados por las áreas de fiscalización documental.
- Valoración: Controles realizados en las destinaciones por diferencias respecto del valor de las mercaderías de importación / exportación, realizados por las áreas de valoración.
- Verificaciones de mercaderías en zona primaria
Para el año 2004, se tendrá como objetivo mejorar sustancialmente los resultados de la gestión de las áreas de verificación de mercaderías a fin de agilizar la primera línea de control e incrementar la transparencia del proceso.

Esto se llevará a cabo a través de la implementación de diversas medidas o estrategias de acción a saber:

- Elaborar metas operativas cuantitativas referidas al porcentaje de observaciones detectadas por los verificadores. Su seguimiento se realizará a través de los informes de gestión consensuados entre las áreas de DGA y la Subdirección General de Fiscalización.
- Generar los procedimientos necesarios para que se registren en el sistema María todas las novedades detectadas por los verificadores.
- Implementar seguimientos específicos de posiciones arancelarias conflictivas y/o que posean alta carga impositiva.
- Mejorar la capacitación del personal encargado de la función de verificación, como así también las comunicaciones internas entre las distintas áreas de la Dirección General de Aduanas.
- Incrementar la dotación de personal especializado para enfrentar los niveles actuales de selectividad roja y naranja.
- Perfeccionar la selectividad inteligente en virtud del perfil de riesgo del operador

- y/o la mercadería a exportar/importar.
- Apoyar a la logística que lleva la extracción, transporte y análisis de muestras para lograr que la verificación de los productos que merezcan análisis especiales se realice en el menor tiempo posible.
- Proponer un mejor nivel de apertura en sufijos de valor a efectos de dar mayor precisión a la declaración aduanera.
- Incorporar scanners móviles a fin de incrementar la eficiencia de las tareas de verificación.

4.4.5. Fiscalización de Grandes Contribuyentes.

En la AFIP se encuentra diferenciado el tratamiento del segmento de contribuyentes de mayor significación fiscal, que se encuentra a cargo de áreas específicas de la estructura organizativa tanto a nivel nacional como regional, a los fines de intensificar el control efectivo sobre aquellos contribuyentes limitados en número pero que contribuyen con una parte sustancial de la recaudación impositiva, previsional y aduanera. En particular, un área tiene asignada la función de fiscalización de los grandes contribuyentes en el orden nacional, un millar de los cuales genera cerca del 50 % de los ingresos tributarios de la Nación.

Para estos contribuyentes se planifican esquemas de control y seguimiento específicos, adaptados a sus características de grandes empresas, fijándose estrategias de acción que se basan en las siguientes pautas:

a) Referidas a la Investigación

- Segmentación del subconjunto de grandes contribuyentes, considerando distintos indicadores para su estratificación: sector económico/actividad; participación relativa sectorial; nivel de ingresos; impuesto determinado; patrimonio neto; relación ventas/costo/gastos; otorgamiento de beneficios promocionales, diferimiento de impuestos y reintegros impositivos efectivizados, perfil importador/exportador, etc.
- Conformación de Grupos Económicos mediante la identificación de personas físicas y jurídicas que los integran, incluyendo el análisis de su participación en el sector económico en que se desempeñan y la incidencia de las operaciones entre empresas vinculadas.
- Desarrollo de análisis sistemáticos que permitan a través de parámetros macroeconómicos predefinidos, detectar desvíos que fundamenten la generación de hipótesis de investigación.
- Estudio pormenorizado de los procedimientos y metodologías que desarrollan en su ciclo operativo.

b) Referidas a la fiscalización

- Realización de fiscalizaciones del tipo ordinarias profundas, primordialmente, sin perjuicio de aplicar procedimientos estructurados modularmente para fiscalizar rubros específicos o aspectos puntualmente observados como consecuencia de la investigación.

- Auditoría integral de todos los rubros del balance impositivo, incluida la auditoría contable y de sistemas en caso que resulte conveniente.
- Análisis integral de la determinación de todos los impuestos de los que el contribuyente es responsable.
- Desarrollo de fiscalizaciones orientadas a grupos económicos, incluyendo a todos los contribuyentes integrantes de los mismos, empresas controladas y vinculadas.
- Desarrollo de fiscalizaciones orientadas a los contribuyentes de los sectores exportadores más significativos en la economía argentina.

En las fiscalizaciones sobre empresas integrantes de grupos económicos y empresas con alta incidencia de operaciones de comercio exterior, el alcance de la auditoría se extiende al tratamiento otorgado a las normas referidas a precios de transferencia y a los aspectos relacionados con el financiamiento de las operaciones.

Asimismo, se planifican fiscalizaciones en materia impositiva y aduanera, en las que intervienen conjunta y/o complementariamente las áreas competentes de las Direcciones Generales Impositiva y de Aduanas.

4.5. Retroalimentación y Control de Gestión

Como quedó expuesto anteriormente, en toda planificación deben existir mecanismos de retroalimentación, por lo tanto el ciclo del proceso de fiscalización comprende un efectivo control de gestión de las distintas etapas que comprende.

La Subdirección General de Fiscalización genera y actualiza periódicamente los reportes de gestión en base a los datos registrados en los sistemas informáticos desarrollados al efecto. Los mismos son remitidos a las áreas centrales y operativas de AFIP a los efectos que puedan contar con información oportuna para la toma de decisiones.

Asimismo, es necesario un continuo análisis de los resultados alcanzados por la ejecución de las tareas presupuestadas, en conjunto entre las áreas centrales y la Dirección General Impositiva, la Dirección General de Aduanas y la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social, con el fin de medir su grado de avance y determinar posibles desvíos.

A partir del P.A.F. 2004, se realiza la planificación y su seguimiento en términos de cantidad de contribuyentes fiscalizados y además en cantidad de auditorías por impuesto fiscalizado.

Con la finalidad de mejorar el control de gestión, actualmente se encuentra en etapa de prueba e implementación el sistema de procesamiento de información para el seguimiento integral del proceso de fiscalización, que en su primera etapa reemplazará a los sistemas existentes al efecto en las áreas de investigación y fiscalización.

El objetivo es realizar el control del ciclo completo del proceso desde que se inicia la investigación de un caso hasta su finalización con la cobranza de los ajustes de

inspección, incluyendo las etapas de determinación de oficio y de discusión administrativa o judicial en que puede derivar la falta de conformidad del contribuyente a la determinación efectuada por la administración.

ANEXO I

TOTAL DE ACCIONES DE CONTROL PLANIFICADAS PARA EL AÑO 2004

En términos cuantitativos, la resultante del proceso de planificación descrito en este trabajo se refleja en los siguientes cuadros generales de acciones de fiscalización presupuestadas, que se exponen sin desagregar por área regional encargada de realizarlas al sólo efecto de ilustrar acerca del nivel de actividad previsto en la materia para el año 2004.

Acciones Operativas DGI

Cuadro resumen de casos por tipo de tareas

Tipo de tareas	Cantidad de casos presupuestados
Investigaciones	19.000
Fiscalización externa ordinaria profunda	5.927
Fiscalización externa ordinaria modular / rápida	15.860
Fiscalización externa preventiva	370.000
Verificaciones	140.000
Determinaciones de Oficio (resoluciones a dictar)	3.839
Impugnaciones (resoluciones a dictar)	5.747
Sumarios Materiales (resoluciones a dictar)	16.944
Total de asuntos presupuestados	577.317

Acciones Operativas DGA

Cuadro resumen de casos por tipo de tareas

Tareas de fiscalización	Cantidad de casos presupuestados
Investigación, control y procedimientos	29.269
Fiscalización documental de importación y exportación	68.882
Valoración de importación y exportación	72.175
Verificaciones aduaneras	2.872
Total de casos	173.198

Sistemas de control automáticos

Cuadro resumen de los principales controles sistemáticos realizados centralmente

SISTEMA DE CONTROL	CONTRIBUYENTES	PERIODICIDAD
Autorización de impresión de facturas	94.100	Promedio Mensual
Consulta de retención a proveedores	868.900	Promedio Mensual
Certificado de Validación de Datos de Importadores	300	Promedio Mensual
Registro Fiscal de Granos	9.700	Promedio Trimestral
Autorizaciones de "no retención" RG N° 17	3.900	Promedio Trimestral
Autorizaciones de "no retención" RG N° 830	100	Promedio Mensual

Cuadros resumen con apertura de acciones de fiscalización planificadas centralmente

Acciones de Fiscalización Externa Ordinaria, Preventiva y Verificaciones Total de casos a realizar en el año 50 % planificado centralmente	531.787 262.191
--	--------------------

50 % planificado centralmente (neto de stock a dic'03)	Externa Ordinaria		
	Profunda	Modular / rápida	Total
Actividades de Riesgo			
Construcción de edificios y obras de ingeniería civil	43	275	318
Servicios de arquitectura e ingeniería y servicios técnicos ncp.	51	229	280
Servicio de transporte automotor	30	169	199
Venta al por menor de combustibles para vehículos	24	150	174
Venta al por mayor de productos intermedios, desperdicios y desechos no agropecuarios	19	89	108
Servicio de expendio de comidas y bebidas	16	78	94
Instalaciones para edificios y obras de ingeniería civil	11	64	75
Servicios de cinematografía, radio y televisión y de espectáculos artísticos y de diversión ncp.	13	54	67
Servicios ncp.	13	47	60
Venta al por mayor en comisión o consignación	11	39	50
Servicios agrícolas y pecuarios, excepto los veterinarios	7	42	49
Fabricación de maquinaria de uso especial	4	37	41
Servicios relacionados con la salud humana	9	31	40
Servicios de agencias de viaje y otras actividades complementarias de apoyo turístico	6	33	39
Fabricación de productos minerales no metálicos ncp.	4	34	38
Venta al por mayor de artículos de uso doméstico y/o personal	6	31	37
Servicios de alojamiento en hoteles, campamentos y otros tipos de hospedaje temporal	6	30	36
Elaboración de productos alimenticios ncp.	2	33	35
Venta al por menor de productos alimenticios, bebidas y tabaco en comercios especializados	5	25	30
Venta de partes, piezas y accesorios de automotores	6	19	25
Venta al por mayor de materias primas agropecuarias, animales vivos, alimentos, bebidas y tabaco, excepto en comisión o consignación	6	18	24
Venta al por menor excepto la especializada	4	18	22
Resto de actividades de riesgo identificadas	39	268	307

Actividades Relevantes			
Cultivos agrícolas	120	534	654
Venta al por menor de productos ncp., excepto los usados, en comercios especializados	96	431	527
Cría de animales	82	404	486
Servicio de transporte automotor	64	353	417
Construcción de edificios y obras de ingeniería civil	71	296	367
Venta al por mayor de materias primas agropecuarias, animales vivos, alimentos, bebidas y tabaco	57	278	335
Servicios jurídicos y de contabilidad, teneduría de libros, asesoramiento empresarial y de gestión, etc.	39	220	259
Venta al por menor de productos alimenticios, bebidas y tabaco en comercios especializados	43	206	249
Servicios empresariales ncp.	35	180	215
Venta al por mayor de artículos de uso doméstico y/o personal	31	132	163
Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados	29	110	139
Venta al por menor excepto la especializada	20	119	139
Venta al por menor de combustibles para vehículos	18	84	102
Venta al por mayor de productos intermedios, desperdicios y desechos no agropecuarios	13	71	84
Servicios relacionados con la salud humana	12	66	78
Venta al por mayor en comisión o consignación	11	67	78
Producción y procesamiento de carne, pescado, frutas, legumbres, hortalizas, aceites y grasas	11	65	76
Servicios ncp.	15	53	68
Servicios de arquitectura, ingeniería y técnicos ncp.	6	62	68
Resto de actividades relevantes identificadas	96	443	539
Total Fiscalización Externa Ordinaria	1204	5987	7191

50 % planificado centralmente	Externa Preventiva
Control de facturación y registración	41625
Tramitación de denuncias	12339
Control de operaciones de comercio exterior	9250
Controles en materia provisional	26215
Fiscalizaciones impositivas	13875
Operativos masivos y selectivos	27750
Acciones conjuntas DGI-DGA	10785
Controles físicos	15411
Medidas para mejor proveer	9250
Otros controles preventivos	18500
Total Fiscalización Externa Preventiva	185000

50 % planificado centralmente	Verificaciones
Impuesto al Valor Agregado	23100
Impuesto a las Ganancias	18200
Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta	3500
Impuesto sobre los Bienes Personales	10500
Recursos de la Seguridad Social	7000
Impuestos Internos, Combustibles y Monotributo	4900
Otros Impuestos	2800
Total Verificaciones	70000

Sr. Marcelo Pablo Costa
Subdirector General de Fiscalización
Administración Federal de Ingresos Públicos -AFIP
Argentina
Correo electrónico: mpcosta@afip.gov.ar

Caso práctico

TEMA 1.1. LOS PROCESOS PARA EL DISEÑO DE LOS PROGRAMAS DE FISCALIZACION

José Luis Martínez Serrano

Director General de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales
Agencia Estatal de Administración Tributaria
(España)

SUMARIO: 1. Planificación Versus Análisis de Riesgo. Coincidencias y Divergencias de Ambos Sistemas. El Análisis de Oportunidad y el Efecto Inducido como Base de Decisión.- 2. La Importancia de la Información en los Controles Selectivos.- 2.1. Información aportada por el contribuyente, por terceros y colaboración internacional.- 2.2. Información por suministro. Principales fuentes y datos.- 2.3. Información por captación para la planificación. Planificación de la captación.- 2.4. Tratamiento y gestión de la información. La inversión en recursos informáticos.- 3. El Proceso de Diseño de los Programas de Fiscalización.- 3.1. Análisis de resultados.- 3.2. Resultados del Plan de Información.- 3.3. Acopio de nuevas propuestas. Centralizadas - Periféricas - De terceros.- 3.4. Examen de medios disponibles.- 3.5. Decisión de programas.- 3.6. Distribución de un número de actuaciones.- 3.7. Selección.- 3.8. Control de cumplimiento y evaluación de resultados.- 4. Hacia un Proceso Alternativo de Diseño de Programas de Fiscalización. Esbozo a un Análisis General e Integrado de Riesgo Fiscal.- 5.- Organización del Control por Ámbitos Homogéneos de Actuación. Una Propuesta de Futuro para la Planificación del Control en la AEAT.- 5.1.-El riesgo fiscal como la suma de la potencialidad y probabilidad de fraude.- 5.2.-Riesgo fiscal.- Contenido.- Elaboración de categorías de riesgo.- 5.3. Planificación y selección.- Entornos de riesgo.- 5.4.-Mapas de riesgo fiscal.- Delimitación de ámbitos homogéneos de actuación.- 5.5. Relación entre riesgo fiscal y tipo de comprobación.- 5.6 Conclusiones.

1. PLANIFICACIÓN VERSUS ANÁLISIS DE RIESGO. COINCIDENCIAS Y DIVERGENCIAS DE AMBOS SISTEMAS. EL ANÁLISIS DE OPORTUNIDAD Y EL EFECTO INDUCIDO COMO BASE DE DECISIÓN

En lo que se refiere a la decisión de *sobre cuáles contribuyentes van a dirigirse las actuaciones de control*, existen en el momento presente dos tendencias entre los países más desarrollados en materia de Administración Tributaria. Los países que basan su organización en Derecho Positivo suelen elaborar planes a los que sujetar su actuación, mientras que los países anglosajones prefieren el concepto de análisis de Riesgo. En cierta forma las dos posiciones pueden ser entendidas como antagónicas,

pero veremos cómo un análisis más cercano nos indicará hasta qué punto constituyen visiones complementarias.

Las dos formas de adopción de la decisión plantean las siguientes similitudes:

- Buscan maximizar la eficiencia del sistema, seleccionando los aspectos, sectores o contribuyentes que mayor posibilidad de incumplimiento presentan.
- Buscan también maximizar los resultados en términos de recuperación de deuda tributaria y también de represión de los ilícitos.
- Impiden una adopción de decisiones de carácter aleatorio, incontrolado o inicuo.
- Sistematizan a priori el trabajo de sus Medios Humanos señalando el trabajo que cada una debe realizar.
- Orientación a mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

Pero ambas formas de decisión plantean también numerosas diferencias:

- Mientras la planificación tiende a señalar perfiles para que luego los sistemas de selección decidan en concreto dónde está el incumplimiento, los sistemas de análisis de riesgo parten de análisis de riesgo genérico para adoptar esa misma decisión. Naturalmente en lo anterior influye de forma sobresaliente la cantidad de información disponible y las posibilidades reales de proceso de dicha información.
- El análisis de Riesgos es más objetivo e incluso más científico que la planificación. En ésta influyen aspectos de oportunidad, junto con otros estrictamente de riesgo.
- La planificación puede separarse conceptualmente de la selección de contribuyentes, en el análisis de riesgo se trata de un todo continuo.
- El análisis de riesgos tiene como colofón la necesidad de orientar los recursos humanos a los riesgos detectados, esa relación no es tan clara en el caso de la elaboración de Planes.

Es preciso destacar los avances realizados en los países europeos en los últimos años para conseguir confluir en sistemas de Planificación que asuman parte de la filosofía del Análisis difuso de riesgo. Se trata de complementar los sistemas de selección estudiando la realidad de los contribuyentes como un todo, evitando así la posible existencia de zonas de sombra (contribuyentes no atendidos específicamente por haber escapado de las prioridades del Plan).

Cualquiera que sea el sistema elegido o incluso en una fusión simbiótica de ambos sistemas, lo cual debe estimarse preferible, es preciso responder a una pregunta crucial. ¿Cuál es el efecto, sobre un conjunto de los contribuyentes, que generaría una actuación sobre un sector?.

La respuesta a la pregunta, supone tener clara la finalidad de toda Administración Tributaria: Conseguir el óptimo cumplimiento voluntario de los contribuyentes. Es en este momento donde concurre el principio de oportunidad de la actuación: si todo

incumplimiento tributario debería ser atendido, pero los recursos sólo nos permiten llegar a algunos de ellos, conviene plantearse si siempre deberá decidirse la actuación sobre aquellos contribuyentes cuya comprobación inducirá mayor efecto inducido en un determinado sector, o por el contrario, si la decisión sobre el programa de actuación a poner en práctica debe estar guiada por exclusivos criterios de Riesgo Fiscal.

Deben descartarse, a nuestro juicio, evaluaciones de la oportunidad de la actuación que se basen exclusivamente en criterios como el importe de la Deuda Tributaria que es probable obtener de esa actuación. Ello normalmente conducirá a comprobar a los contribuyentes más “Fáciles” dejando de lado los sectores más necesitados de atención por permanecer sus fraudes ocultos.

Buen ejemplo de un sistema integral de Gestión de Riesgos (Risk Management), siempre orientando los análisis y actuaciones hacia el mejor cumplimiento voluntario, es aquél que, antes de decidir las acciones de control a emprender, analiza los siguientes factores en relación con comportamientos de riesgo apreciados:

- a) Probabilidad de ocurrencia de dicho comportamiento.
- b) Pérdidas de ingresos fiscales derivadas (monto global estimado).
- c) Efectos sobre la eficiencia económica (distorsión de competitividad).
- d) Efectos sobre la confianza de los contribuyentes cumplidores.
- e) Efectos sobre otros contribuyentes del mismo o distintos sectores (contagio).

Como se ve, los aspectos sociológicos e incluso los juicios relativos a la justicia y a la equidad en el sistema, no están excluidos del análisis dado que se atiende a ellos al apreciar el impacto, en forma de desincentivo sobre los cumplidores, que tiene el incumplimiento de otros contribuyentes que están a su alrededor. Dicho de otra forma, una medida puede venir motivada simplemente por la necesidad de que un amplio sector social perciba el interés público por atacar una forma de fraude, aun cuando esa erradicación sea compleja o imposible, y rinda poco en términos de regularizaciones fiscales.

Posteriormente, una vez priorizadas las áreas de riesgo sobre las que se actuará, se debe utilizar todo un conjunto de herramientas, además de las auditorías:

- a) Persuasión y publicidad.
- b) Incentivos Positivos (zanahorias).
- c) Educación y formación.
- d) Incremento de la percepción del riesgo a ser detectado (más auditorías).
- e) Sanciones (palos).
- f) Cambios en las Leyes para mayor comprensión o simplicidad en la aplicación.
- g) Cambios o simplificaciones en los modelos de declaración.

RESUMEN: Las Administraciones Tributarias, deben tender a encontrar una fórmula óptima para que las decisiones de actuación sobre los incumplimientos tributarios redunden en un mejor cumplimiento voluntario general. A partir de esta premisa, los sistemas pueden basarse en planes de actuación sectoriales y temáticos, dirigidos a realizar auditorias, o bien, cuando ello sea posible actuar sobre otras variables como la educación, los incentivos al cumplimiento, la simplificación del sistema y las normas tributarias. Ambas aproximaciones no son excluyentes entre sí sino que se complementan.

2. LA IMPORTANCIA DE LA INFORMACIÓN EN LOS CONTROLES SELECTIVOS

Un sistema de control fiscal vale lo que valgan los siguientes dos factores: Medios humanos y materiales (posibilidad de detectar un caso concreto de fraude) y Ordenamiento Jurídico Sancionador (sanciones que esperan al defraudador sorprendido). En el primer factor la Información es la pieza básica ya que permitirá dirigir los esfuerzos del personal hacia las finalidades dónde sea más eficiente. A continuación se expone, sin perjuicio de lo tratado en temas anteriores sobre obtención y explotación sistemática de información, algunos aspectos adicionales a tener en cuenta.

2.1. Información aportada por el contribuyente, por terceros y colaboración internacional

No cabe duda de que esta información bien procesada suministra copiosas informaciones sobre la incoherencia interna de las declaraciones de los contribuyentes.

De otro lado esa información debe siempre completarse con lo que terceras partes conocen de los demás contribuyentes. Y en entornos muy internacionalizados la colaboración internacional recíproca deviene básica en esta materia.

2.2. Información por suministro. Principales fuentes y datos

Aunque sin ánimo exhaustivo, una Administración Tributaria moderna debe disponer de información por suministro (es decir aquella información que terceras partes están obligadas por una norma jurídica a entregar a la Administración Tributaria cada año sin necesidad de requerimiento expreso) procedente de las siguientes fuentes cruzadas:

- a) Terceros empresarios relacionados comercialmente (como proveedores o clientes) con cada contribuyente.
- b) Empresarios respecto de sus trabajadores asalariados y profesionales. La obligación incluirá la identificación del trabajador junto con el monto de sus retribuciones y las retenciones a cuenta practicadas.

- c) Entidades del Sistema Financiero (Bancos, aseguradoras, otros intermediarios financieros) sobre sus relaciones financieras, cuentas corrientes, administración de valores etc. En particular esta obligación debe ser el complemento de la obligación de retener a cuenta de los ingresos financieros que distribuyan.
- d) Intercambio automático de las relaciones de los empresarios con otros empresarios de otros Estados con los que se firmen Convenios de Intercambio de Información. Sin duda esta fuente será tanto más importante cuanto más significativa sea la internacionalización de una economía y, obviamente, será más conveniente suscribir Convenios con los Estados que más relación comercial mantengan con el propio.

2.3. Información por captación para la planificación. Planificación de la captación

Una mención separada merece lo que se denomina captación de información. Ésta debe distinguirse en una captación singular directamente usada en una parte de procedimientos de auditoría o de control, y otra planeada de forma masiva para captar numerosos datos que luego puedan servir para tomar decisiones de planificación o directamente de selección de contribuyentes.

Esta segunda, por poderse realizar de forma masiva suele reportar beneficiosa sobre la primera, ya que la captación de información siempre resulta complementaria de la información disponible.

Órganos especializados. Conviene que una Administración Tributaria que quiera planificar de forma debida la Captación de Información cree un núcleo centralizado con facultades Nacionales para dicha captación. A menor escala los órganos territoriales deben plantearse la captación de una forma masiva.

Existen algunos países en los que la separación de autoridades fiscales respecto de los tributos directos e indirectos principales, dificulta el manejo y tratamiento de información. Esa separación, en términos generales resulta indeseable incluso para los que por razones históricas se ven obligados a ella.

2.4. Tratamiento y gestión de la información. La inversión en recursos informáticos

Nada de lo dicho servirá si la información aportada por los contribuyentes, cedida en suministro por terceras partes o captada coactivamente por la Administración no es convenientemente almacenada ordenada y procesada para extraer de ella conclusiones que permitan una correcta gestión de auditoría.

La Administración Tributaria debe sopesar, con la mayor libertad que las restricciones presupuestarias permitan, que la gestión de la información en el mundo moderno pasa

por disponer de equipos de proceso de datos capaces. La inversión en software y hardware, si está bien planificada, debe rendir el ciento por uno en términos de control fiscal y por ende en términos de mejora del cumplimiento voluntario.

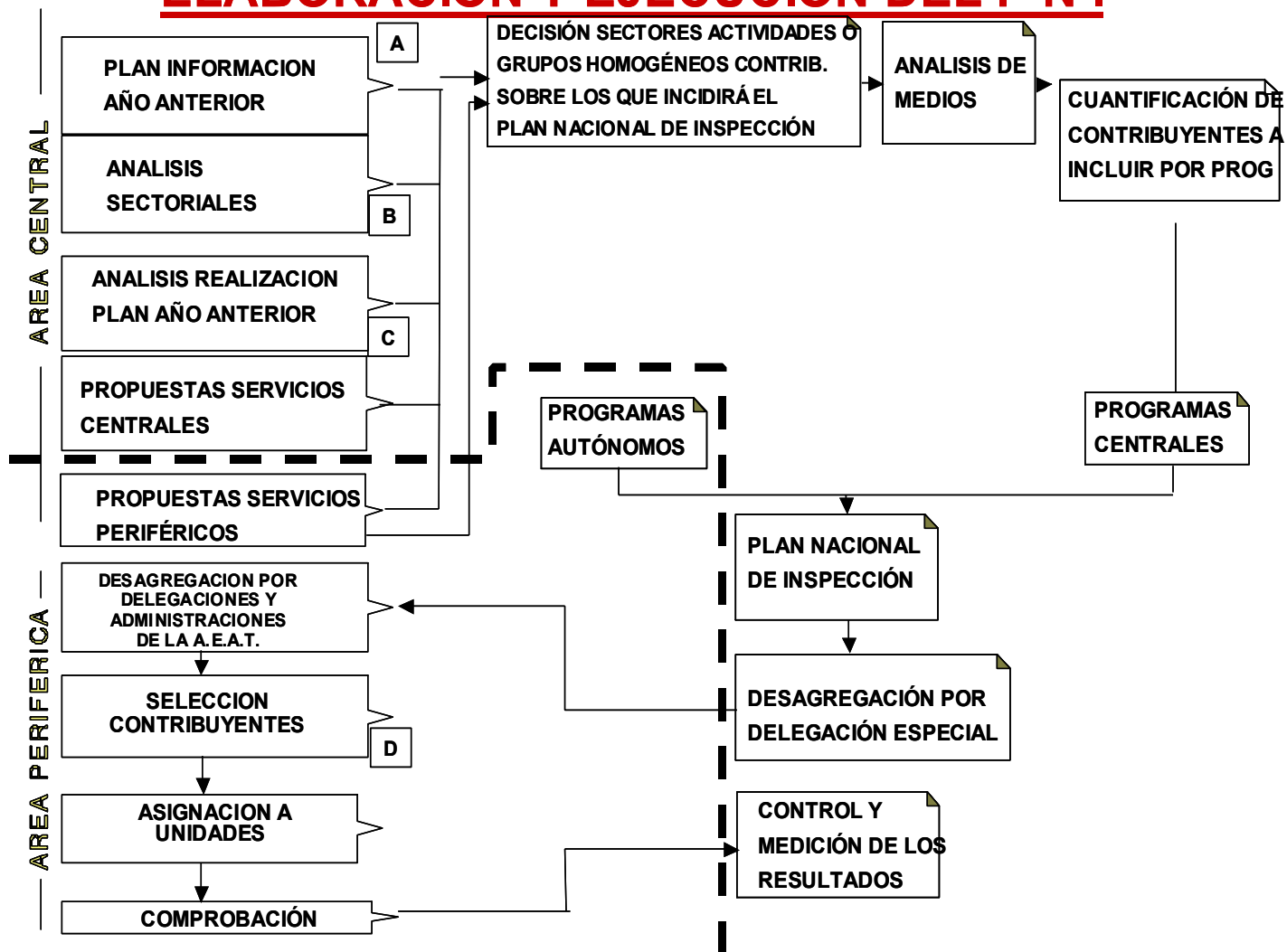
En resumen, conviene tener muy claro que el Control Tributario trabaja básicamente con una materia prima: la información, es decir con la posibilidad de conocer la actividad real de los contribuyentes. De las posibilidades de obtención y del manejo de esa materia prima depende en gran parte el éxito del Control Tributario.

3. EL PROCESO DE DISEÑO DE LOS PROGRAMAS DE FISCALIZACIÓN

En la determinación de los sectores, temas de defraudación, perfiles de contribuyentes y tipo de operaciones que deben ser controlados a lo largo de un determinado período, debe concurrir la participación conjunta de todos los órganos con vocación de control de la Administración Tributaria: Directivos y Operativos, Centrales y Territoriales, de comprobación extensiva e intensiva, dedicados al control de los Grandes contribuyentes o de los pequeños empresarios. Sólo puede conseguirse el debido equilibrio de las actuaciones si se contemplan las aportaciones de los diversos órganos de control.

El diagrama de flujos del proceso de Planificación utilizado en un sistema que comparte la planificación y ejecución de los planes entre las Áreas Central y Periférica, como es el español, es el que sigue:

ELABORACION Y EJECUCION DEL P N I



El trazo discontinuo en el gráfico hace alusión la separación funcional y competencial entre los niveles de decisión centralizados y periféricos.

3.1. Análisis de resultados

Todo proceso de planificación tiene que partir del análisis de los resultados del plan del Ejercicio anterior para determinar la conveniencia de dar continuidad a la programación en cada uno de los aspectos que ésta abarque. Cada Plan está compuesto por decisiones llamadas a continuar durante más de un año en el mismo, junto con otras que tienen una duración más limitada. No se debe efectuar una planificación sin atender previamente a los resultados obtenidos de la planificación del año anterior. Evidentemente, cuanto más sean los aspectos a los que se atienda en el análisis de resultados, tanto más fundamentada estará la decisión de planificación.

3.2. Resultados del Plan de Información

Ya sea como consecuencia de las necesidades de análisis de la información de las que se dispone en las Bases de Datos centralizadas, ya en correspondencia lógica con los planes de captación de información realizados por motivos de planificación, es preciso evaluar, antes de adoptar decisiones de planificación, cual es la información nueva incorporada o cómo se ha organizado ésta en nuestro sistema.

3.3. Acopio de nuevas propuestas. Centralizadas - Periféricas - De terceros

La Gestión del conocimiento del personal dedicado a la auditoría y en general al control fiscal se ha demostrado muy útil para que los sectores o perfiles que aborde el Plan se encuentren respaldados con un mínimo conocimiento o experiencia previa.

Estas propuestas deben venir acompañadas de una Memoria en la que al menos se oriente al órgano directivo centralizado que debe decidir. En estas memorias se abordarán aspectos tales como la descripción de la problemática fiscal del sector, las experiencias disponibles sobre el mismo. La forma de sistematizar la selección de estos contribuyentes y el alcance (número de años a comprobar y tipo de comprobación a llevar a cabo). La confección de Guías sectoriales de control es una tarea que debe ser tomada en cuenta en el proceso.

Es importante que el proceso no margine las iniciativas de ninguno de los agentes mencionados. De este modo, además de conseguirse una explotación óptima de las ideas, se fomenta la participación interna y la implicación de todas las partes de la organización en una finalidad común. Cada uno debe sentir que si tiene una buena idea la organización la llevará al Plan. Otro tipo de incentivos como los económicos pueden contribuir a ello.

Un campo inexplorado en la mayor parte de la Administraciones tributarias es la apertura del proceso de planificación a las ideas aportadas por la Sociedad. A priori,

resulta sugerente la posibilidad de que la sociedad transmita a las Administraciones que velan por el cumplimiento tributario sus ideas sobre la forma de hacer frente a este problema.

3.4. Examen de medios disponibles

Vistas las iniciativas que se van a configurar como programas es preciso examinar los medios disponibles en términos de RRHH.

En numerosos Estados de Europa se siguen sistemas de asignación de los recursos humanos en correspondencia con el Riesgo Fiscal en que incurre cada Área geográfica. Un sistema de este tipo, incuestionable desde el punto de vista de la eficiencia, exige la máxima flexibilidad en la dotación y reubicación de tales medios, evitando las rigideces en la contratación administrativa y, en la medida de lo posible, las resistencias al cambio de residencia de los efectivos disponibles.

En todo caso la planificación parte de situaciones de efectivos humanos dadas a las que aquélla debe atenerse. Igualmente la distribución del esfuerzo en la ejecución del Plan debe ser equitativa para todo el personal.

3.5. Decisión de programas

Cuando se obtienen las ideas y se conocen los medios disponibles para llevarlas a término, éstas se materializan en programas de actuación separados. La razón es que de este modo su seguimiento resulta más sencillo posibilitando el análisis y control de ejecución del Plan.

En general debe evitarse la proliferación de programas a favor de un núcleo sencillo de aprehender, dentro del cual no se impida la sub-programación o la especificación de acciones concretas diferentes.

El seguimiento se realizará con mayor exactitud mediante el uso de una codificación adicional por actividad económica superpuesta a la programación material.

3.6. Distribución de un número de actuaciones

Consiste en la materialización para cada Área Geográfica del volumen de actuaciones para cada programa que deben ser realizadas en esa parte del territorio.

3.7. Selección

Los aspectos de selección, en los que más adelante nos detendremos, consisten en la concreción, de los perfiles, temas de fraude, irregularidades fiscales o sectores económicos programados, en contribuyentes identificados que reúnan tales características de forma que se realicen las finalidades preventivas, represivas y de efecto inducido que la planificación persigue.

Sin ánimo de exhaustividad, baste decir que los sistemas de selección de contribuyentes pueden clasificarse:

- a) Según qué órgano adopte la decisión en sistemas centralizados, sistemas descentralizados y sistemas mixtos.
- b) Según los medios utilizados en sistemas totalmente computerizados o informáticos, sistemas apoyados en herramientas computerizadas, sistemas de análisis individualizado de información y sistemas aleatorios.

Suele ser dominante entre las Administraciones Tributarias desarrolladas la combinación de herramientas informáticas con decisiones individuales, y el predominio de la selección central pero subsistiendo la posibilidad de selección territorial.

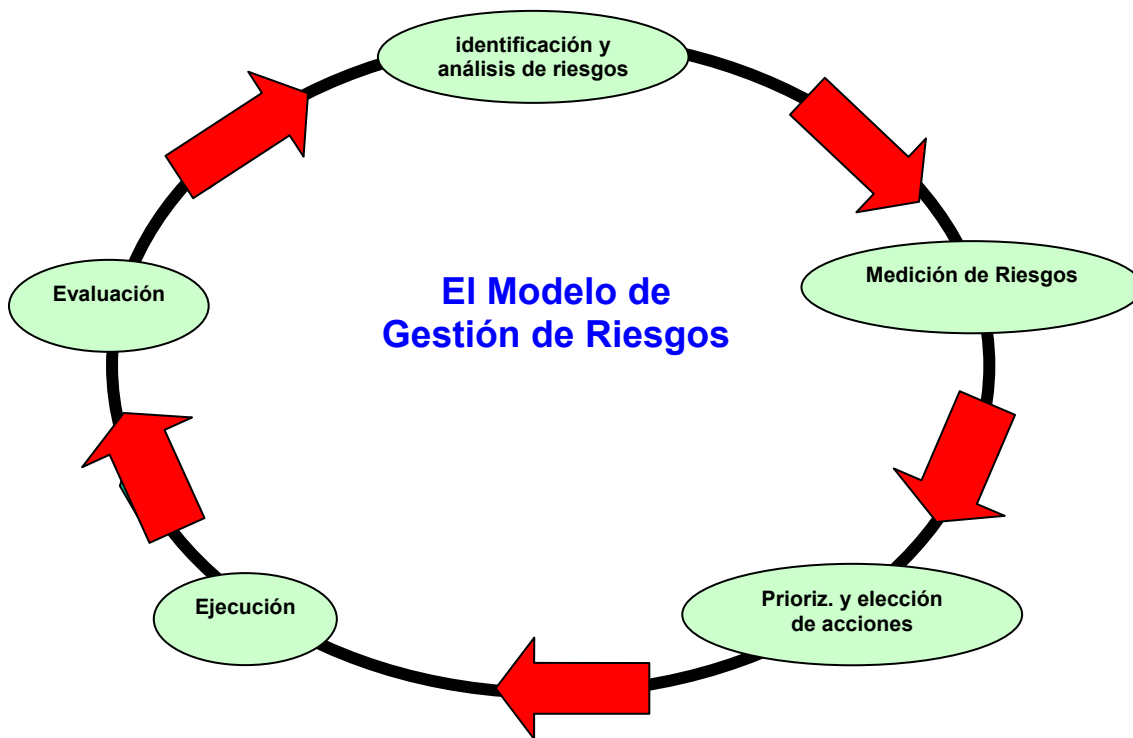
3.8. Control de cumplimiento y evaluación de resultados

El ciclo de planificación necesariamente se cierra con el registro de actuaciones y su control y análisis dando así comienzo un nuevo proceso de planificación.

4. HACIA UN PROCESO ALTERNATIVO DE DISEÑO DE PROGRAMAS DE FISCALIZACIÓN. ESBOZO A UN ANÁLISIS GENERAL E INTEGRADO DE RIESGO FISCAL

Aunque lo normal entre los Estados Europeos y Americanos es adoptar decisiones de oportunidad acerca de los grupos de contribuyentes que van a ser objetivo preferente de las auditorías fiscales, en algunos países la Planificación General se funda en un único Análisis General de Riesgo del conjunto de los contribuyentes y una medición de la disponibilidad de recursos disponibles para hacer frente a tales riesgos. La diferencia con el sistema de planificación que nos sirve como modelo, es que en estos países la decisión de sobre qué contribuyentes actuar se toma de forma objetiva, sin valoraciones sobre su oportunidad, basándola en el riesgo abstracto de incumplimiento que recae en cada contribuyente.

Aunque en esta Ponencia no se aborda en profundidad un sistema de gestión completa de riesgos se transcribe a continuación lo que sería el ciclo de planificación en un sistema de esta naturaleza:



5. ORGANIZACIÓN DEL CONTROL POR ÁMBITOS HOMOGÉNEOS DE ACTUACIÓN. UNA PROPUESTA DE FUTURO PARA LA PLANIFICACIÓN DEL CONTROL EN LA AEAT

5.1. El Riesgo Fiscal como la suma de la potencialidad y probabilidad de fraude

A) Potencialidad de fraude:

Un contribuyente puede tener una alta probabilidad de defraudar que afecte a todas sus rentas, a una parte significativa de ellas o a una parte insignificante de las mismas. A su vez esa parte significativa o insignificante lo puede ser en términos absolutos (grandes o pequeñas deudas), relativos (grandes o pequeños porcentajes respecto del total de la Base del contribuyente) o mixtos.

Con la sola cuantificación de la probabilidad de defraudación obtendríamos resultados poco ajustados: Un contribuyente puede tener un alto Riesgo Fiscal (RF) de defraudar una pequeña cantidad; o un bajo RF de defraudar una gran deuda; o un alto RF de defraudar una gran cantidad que no obstante en términos relativos es un porcentaje insignificante de su base total; etc., etc. Es preciso que completemos el concepto de RF con la “potencialidad” de fraude entendiendo por tal la “cuantía” del mismo, tanto en términos absolutos como relativos. De alguna manera se presupone aunque de forma indirecta que, a mayor nivel de magnitud fiscal, mayor probabilidad de fraude, aunque no sea ésta la causa de su inclusión en el concepto de RF.

A primera vista parece lógico, por justo, que sea el porcentaje relativo que vengan a significar las rentas con RF respecto del total de las percibidas por el sujeto de que se trate, el que intervenga principalmente en el cálculo del RF individual del contribuyente. No obstante, de una manera indirecta el montante absoluto también lo ha de hacer toda vez que en la medida en que no se ingrese, la financiación de los gastos públicos requerirá de mayores ingresos que, paralelamente incrementarán la presión fiscal sobre el resto de contribuyentes. O lo que es lo mismo, el ingreso de las grandes deudas absolutas, disminuiría la PFE de los contribuyentes de escasos rendimientos.

El problema planteado de coexistencia y valoración de la cuantía del riesgo (potencialidad), con la probabilidad de defraudación se resuelve mediante el escalonamiento de la evaluación de riesgos, elaborando cuadros de riesgo primarios en AMBITOS HOMOGENEOS DE ACTUACION. Por ello vamos a determinar ahora cual es el contenido que ha de darse a la PROBABILIDAD de defraudar, dejando para más adelante lo que va a ser el objeto principal de este trabajo, cual es el de los AMBITOS HOMOGENEOS DE ACTUACION (AHA).

B) Probabilidad de defraudar:

La probabilidad de defraudar está en relación directa con la **posibilidad y probabilidad** de ser controlado.

La posibilidad de ser controlado un contribuyente le viene dada por el tipo de magnitudes fiscales que devenga y por la naturaleza de esas rentas o bases. Hay magnitudes cuya posibilidad de control es mucho más alta que la de otras, como por ejemplo las sometidas a retención. El control es automático y no necesita de actuaciones de comprobación largas, costosas y profundas.

La probabilidad de control es conceptualmente posterior a la posibilidad y pone en relación a ésta con los **medios** de que disponemos para efectuar las acciones de control. Cuanto menor posibilidad de control haya y por ello, sea más complejo y costoso el tipo de comprobación que demande la “magnitud” fiscal, menos probabilidad de control tendrá.

Si la Planificación está basada en criterios de Riesgo Fiscal, la PROBABILIDAD de control es seguro que se incrementará. Es el control, la potencial acción inspectora, lo que guarda la viña del ingreso voluntario. El ingreso voluntario se intensifica cuando la renta está controlada y desciende cuando la base tiene menores niveles de control.

5.2. Riesgo fiscal.- Contenido.- Elaboración de Categorías de riesgo

A) Presupuestos de partida.

Riesgo Fiscal está en relación con la potencialidad y probabilidad de fraude, considerando la premisa de que *generalmente quien puede defraudar lo hace*.

La primera conclusión es que un Riesgo Fiscal bien cuantificado puede servir también para evaluar el nivel de fraude que cabe esperar de cada contribuyente. Otra cosa distinta será poder descubrirlo completamente. Pero, en principio, podemos concluir que, a igualdad de RIESGO FISCAL, se puede pronosticar igualdad de fraude fiscal potencial.

En este sentido, pueden emplearse dos técnicas de cuantificación de riesgo: El llamado Riesgo abstracto o difuso y el más conocido de Riesgo concreto.

B) Técnicas de RIESGO DIFUSO.- Escalonamiento de Categorías:

Conforme a las técnicas de RIESGO DIFUSO, se identifican parámetros de riesgo que solamente *de forma indirecta* pueden tener relación con el concreto riesgo fiscal que quepa atribuir individualmente a cada MAGNITUD FISCAL.

Con esa técnica y para la elaboración de los Ámbitos Homogéneos Actuación, se van a definir gradual y escalonadamente CATEGORIAS DE MAGNITUDES FISCALES por riesgo difuso, de esta manera:

- a) Categoría PRIMERA: En función de la “POSIBILIDAD DE CONTROL” INTRÍNSECA A CADA MAGNITUD FISCAL. Consiguientemente pueden estar representadas por el TIPO DE ACTUACION de control que requieren:

Control automático, extensivo e intensivo.

Se diferenciaría entre:

- 1.- Bases automáticamente controlables: Las sometidas a retención o ingreso a cuenta y en general todas aquellas que puedan permitir un control a través de declaraciones informativas de terceros;
- 2.- Bases con posibilidad de control extensivo: Englobaría a aquellas cuyo control TOTAL es posible mediante actuaciones sumarias;
- 3.- Resto de bases, controlable únicamente a través de comprobaciones intensivas

- b) Categoría SEGUNDA: Dentro de cada categoría de las anteriores y en función de la **naturaleza económica**, no fiscal, de las magnitudes:

- Clasificación sectorial según el GRUPO O EPIGRAFE de Actividad.
- Según naturaleza TEMATICA de las magnitudes fiscales, para los casos de inexistencia de actividades económicas.

La compartimentación se haría en base a los sectores de actividad económica, con el nivel de desagregación que exigieran las diferencias en la **probabilidad de control** de cada uno de ellos. Tomando como referencia:

- Código de Actividades nacionales
- Puede llegarse, a nivel de Epígrafe, si esto conlleva a distinguir entre diferentes niveles de probabilidad de control.

- c) Categoría TERCERA: En cada una de las categorías secundarias se procederá a discriminar en función de la “PROBABILIDAD DE CONTROL” que cada magnitud fiscal asuma: **Dificultad comprobación, complejidad actuaciones, medios**, etc.

- d) Categoría CUARTA: Dentro de cada categoría resultante de la clasificación anterior se diferenciará en función de la “potencialidad de fraude” (cuantía potencial de las deudas en términos absolutos) medida por el **volumen de operaciones o cuantía de la magnitud fiscal**.

Se harán las correspondientes discriminaciones bajo el presupuesto de que a mayor cuantía de la magnitud fiscal, mayor potencialidad del fraude.

- e) Categoría QUINTA: Dentro de cada una de las categorías resultantes de la clasificación anterior se procederá a la **atribución de riesgos específicos de cada una de ellas**, en la medida en que se puedan haber detectado o elaborado. En este momento se incorporan generalmente RIESGOS DIFUSOS, pero nada impide que se incorpore además algún tipo de RIESGO CONCRETO siempre que afecte a grupos determinados de magnitudes fiscales y no a contribuyentes en concreto. No olvidemos que en todo el proceso seguido hasta ahora se están categorizando magnitudes y no contribuyentes.
- f) Categoría SEXTA: **Atribución del RIESGO FISCAL derivado de la categorización de las “magnitudes” a cada contribuyente.** Hasta este momento hemos valorado RIESGO FISCAL de magnitudes. A partir de este momento los sistemas informáticos han de estar en disposición de decirnos CUÁNTOS Y CUÁLES CONTRIBUYENTES están en cada una de las CATEGORÍAS anteriores. Habrá muchos contribuyentes que estén en varias categorías y por ello participarán de varios RIESGOS FISCALES. La suma de todos estos RIESGOS FISCALES nos dará el RIESGO FISCAL DIFUSO INDIVIDUAL de cada contribuyente. Y conforme a este dato final elaboraremos los MAPAS DE RIESGO FISCAL, o ENTORNOS sobre los cuales fijar los AHA.

5.3 Planificación y selección.- Entornos de riesgo

Como hemos venido diciendo, con elementos y técnicas de RIESGO DIFUSO vamos a elaborar los AHA mediante el procedimiento que se analiza más adelante. A través de los AHA se fijan los límites de los entornos de riesgo fiscal de contribuyentes sobre los cuales se ha de actuar (Planificación en general y Plan de control en concreto).

Fijados esos entornos de contribuyentes, corresponde a la función de selección, concretar qué contribuyentes de cada “entorno” han de ser objeto de comprobación, adicionando el RIESGO CONCRETO al DIFUSO con el que vienen categorizados.

La atribución de coeficientes de RIESGO FISCAL a cada censo o magnitud, es evidentemente una tarea compleja que necesita sobre todo de un apoyo histórico sobre comportamientos de contribuyentes inspeccionados. Además, no se ha de olvidar que todos los coeficientes de RIESGO FISCAL han de estar referenciados en sus valores, obligando a que éstos sean siempre relativos y ajustados al resto de coeficientes y categorías.

Podemos darle el contenido que deseemos y estemos en disposición de justificar. Podemos alcanzar la complejidad que entendamos más ajustada, bien en base a los datos históricos de actuaciones anteriores, bien por datos de investigaciones actuales. Pero en todo caso los datos que sirvan para la fijación de los coeficientes de riesgo han de ser tratables y asumibles. Por ello se recomienda, claridad, concisión y fácil cuantificación lo que exige inevitablemente un limitado número de parámetros.

5.4. Mapas de riesgo fiscal.- Delimitación de AMBITOS HOMOGÉNEOS DE ACTUACIÓN

A) Delimitación de los AHA:

Como hemos dicho anteriormente las acciones de control orientadas por RIESGO FISCAL requieren de la elaboración de una serie de CATEGORIAS ESCALONADAS, a través de las cuales se consigue configurar una MAPA DE RIESGOS DIFUSOS por contribuyentes. Partiendo de que este MAPA se elabora en cada ámbito geográfico en que se encuentre dividido el territorio de aplicación de un mismo ordenamiento jurídico tributario, nos encontraríamos con unos niveles de riesgo difuso de cada uno de esos territorios.

Es aquí donde surge con fuerza la principal diferencia del sistema. No se planificará para cada territorio sino para la suma de los riesgos de los territorios, realizando la autoridad de cada ámbito el trabajo que le corresponda en este análisis general.

El Ámbito Homogéneo *hace abstracción de las delimitaciones territoriales y agrega todos los contribuyentes.*

El Ámbito Homogéneo *toma en consideración los recursos Humanos Disponibles, pero no se limita a ellos, sino que tiende a fijar una Dotación adecuada al Nivel de Riesgo del Área.*

5.5 Relación entre Riesgo Fiscal y tipo de Comprobación

* La conjunción de los tres tipos de posibilidad de control y consiguientemente de las tres grandes agrupaciones primarias de riesgo fiscal, nos obliga, antes de seguir, a hacer unas consideraciones previas sobre las actuaciones que demandan, a saber:

1ª) Es preciso poner en comunicación **TODOS LOS CONTRIBUYENTES** en un mapa único de riesgos fiscales, con objeto de verificar si se cumplen los principios constitucionales y la PFE es la requerida por la normativa. Las acciones de control en un sujeto que únicamente perciba rentas controladas pueden estar significando una PFE del 100% cuando otros contribuyentes, con rentas no controladas, no es improbable que estén en porcentajes mucho más bajos. ¿Puede o debe la Administración tributaria admitir unos

determinados niveles de RIESGO FISCAL mínimos y dedicar sus medios a la lucha contra el fraude en otros niveles de RIESGO FISCAL más altos?

2ª) Las **ACTUACIONES EXTENSIVAS** han de ser cuidadosamente seleccionadas y meticulosamente ejecutadas so pena de que los efectos inducidos que produzcan solamente bajen el RIESGO FISCAL del contribuyente “tocado” y por el contrario, incrementen el del entorno, al acomodarse el mismo a la “intensidad” que pudieran tener aquéllas en un futuro si se viese seleccionado para soportarlas.

Las actuaciones extensivas recaen, entre otros Riesgos Fiscales, sobre RFs reducidos por convenio normativo, en los que la Administración “renuncia a conocer” normativamente la realidad de las bases y somete a los contribuyentes a regímenes objetivos de determinación de bases (regímenes forfatorios o módulos). El RIESGO FISCAL se reduce por la aplicación del propio régimen, fácilmente comprobable, pero genera Riesgos Fiscales añadidos para los contribuyentes que se relacionan con aquellos contribuyentes acogidos al régimen.

3ª) Las Actuaciones parciales y las Intensivas deben planificarse en atención al Riesgo Fiscal (entendido como un conjunto de valoraciones entre las que no debe ser la menos importante la que se refiere a los efectos sociológicos inducidos sobre el ingreso en voluntaria), pero seleccionarse y ejecutarse en función del Riesgo Concreto en que incurren.

5.6 CONCLUSIONES

La finalidad última de una organización y planificación por Ámbitos Homogéneos de Actuación es la de conseguir la mejor gestión de la Presión Fiscal Efectiva, lo que equivale a decir que se guardará el más **estricto respeto a los principios fiscales básicos** de Generalidad, Igualdad, Justicia, Equitativa Distribución de la Carga Tributaria, Proporcionalidad y Eficacia.

Además los AHA procuran una **gestión eficiente de los RRHH y medios materiales**, en la medida que los citados se adscriben dónde más falta hacen, según criterios de RIESGO FISCAL, y no donde territorialmente se demanden por las razones que fueren.

Los Ámbitos Homogéneos de Actuación suponen una **planificación dirigida absolutamente a la lucha contra el fraude fiscal**. En la medida en que se identifique RIESGO FISCAL con fraude fiscal potencial (FFP), la erradicación o disminución del primero supondrá los mismos efectos para el segundo, *sin sujeción a resultados cuantitativos* más que como indicadores de posibles desviaciones en la ejecución de los programas. Nunca como indicadores de resultados en la lucha contra el fraude. Para esta finalidad indicadora está el grado de ejecución de los programas y los

resultados que se produzcan en términos de mejora relativa de incumplimiento de las obligaciones tributarias por el conjunto de empresarios y profesionales.

Sr. José Luis Martínez Serrano
Director General de Organización, Planificación
y Relaciones Institucionales
Agencia Estatal de Administración Tributaria
España
Correo electrónico: jlmartinez.dopri@aeat.es

Caso práctico

TEMA 1.2. LAS POLÍTICAS DE ASIGNACIÓN DE RECURSOS FINANCIEROS Y HUMANOS PARA EL ÁREA DE FISCALIZACIÓN

François Guimont
Comisionado Adjunto
Agencia de Ingresos de Canadá
(Canadá)

SUMARIO: Sinopsis.- I. Introducción.- II. Sistema Tributario de Canadá.- Mandato de la Agencia de Ingresos de Canadá.- Sistema de auto evaluación.- III. Estrategia de Cumplimiento.- IV. Asignación de Recursos.- 1. Objetivos y prioridades estratégicas.- 2. Gestión y evaluación de riesgos.- 3. Fortalecimiento y mantenimiento de nuestra capacidad de auditoría.- V. Estrategia para el Perfeccionamiento del Personal.- VI. Confianza e Integridad en la CRA.- VII. Conclusión.

Sinopsis

La misión de la Agencia de Ingresos de Canadá (CRA por sus siglas en inglés) es promover el cumplimiento de las leyes y reglamentos tributarios educando al contribuyente, prestando servicios de calidad y aplicando de manera responsable las disposiciones tributarias, a fin de contribuir al bienestar social y económico de la población canadiense.

El sistema tributario de Canadá se basa en el cumplimiento voluntario y la auto evaluación. Por ello, es fundamental que la CRA mantenga la confianza pública en la equidad e integridad del sistema tributario. Debido a la limitación de recursos disponibles, la asignación de recursos es una cuestión de fundamental importancia. La pérdida de la confianza de la población podría repercutir negativamente sobre el cumplimiento general, sobre nuestro sistema voluntario de determinación y, en última instancia, sobre la percepción que tiene el público sobre la eficacia de nuestro sistema tributario.

Por lo anterior, la CRA debe adoptar un enfoque dinámico para el cumplimiento. Identificamos continuamente los problemas de cumplimiento actuales y emergentes; evaluamos el riesgo de dichos problemas para los ingresos fiscales y el comportamiento del cumplimiento; desarrollamos estrategias puntuales; y proponemos enfoques legislativos para mejorar el mismo.

En este contexto, nuestra asignación de recursos financieros y humanos para el área de inspección se basa en tres criterios principales: nuestros objetivos y prioridades estratégicos; la gestión y evaluación de riesgos; y la necesidad de fortalecer y mantener la eficacia de nuestra capacidad de auditoría.

En relación con los objetivos estratégicos de la CRA, establecimos cinco prioridades de cumplimiento, basadas en nuestro análisis del contexto y de nuestra evaluación de riesgos, a saber: auditoría de grandes empresas; transacciones internacionales; planificación fiscal sofisticada; fraude relacionado con el impuesto sobre productos y servicios; y mantenimiento de una presencia fiscalizadora verosímil. Además de asignar recursos a esas cinco prioridades de cumplimiento, la CRA reconoce la importancia de mantener una presencia fiscalizadora en todos los sectores industriales y categorías de contribuyentes. Mantener un nivel adecuado de verificación fiscal preserva la integridad de la administración tributaria, poniendo freno al incumplimiento al aumentar la credibilidad y visibilidad de nuestros programas de cumplimiento. Nos esforzamos por mejorar nuestros servicios y ser más eficientes, a fin de reducir la carga de cumplimiento para los contribuyentes que fueron seleccionados para ser auditados. Imponer el cumplimiento de manera verosímil no sólo frena la evasión fiscal, sino que también sirve para recordar a los contribuyentes que la CRA está abocada a mantener la equidad del sistema tributario asegurando que todos paguen una contribución justa.

Asimismo, la CRA asigna recursos basándose en los resultados de sus actividades de gestión y evaluación de riesgos. Para lograr su objetivo de promover el cumplimiento, la CRA depende en gran medida de la eficacia de sus procesos para identificar, priorizar y solucionar los riesgos de incumplimiento. La CRA cuenta con programas de cumplimiento que se basan en renombrados sistemas de evaluación de riesgos que le permiten concentrarse en las áreas de mayor riesgo y dirigir sus actividades de imposición del cumplimiento a dichas áreas. Todas las declaraciones de impuestos son evaluadas para determinar su grado de riesgo y los expedientes de alto riesgo son auditados.

El tercer criterio general que guía nuestra asignación de recursos es la necesidad de fortalecer y mantener nuestra capacidad de auditoría. La estrategia que seguimos en esta área es fomentar un ambiente de aprendizaje basado en capacidades avanzadas de comunicación, capacitación, tecnología y análisis, además de contar con herramientas de trabajo tales como computadoras portátiles y sistemas y programas informáticos conexos.

La asignación eficaz de recursos financieros para el área de inspección fiscal es fundamental y un factor clave que permite a la CRA ejecutar su mandato de asegurar el cumplimiento de las leyes fiscales de Canadá.

I. INTRODUCCIÓN

La porción de la conferencia dedicada a las estrategias de inspección fiscal hace un repaso de toda la secuencia de cumplimiento, desde la facilitación hasta la imposición del cumplimiento, incluyendo el diseño de varios programas y actividades para imponer el cumplimiento; la asignación de recursos financieros y humanos para la inspección fiscal; y la base legislativa existente que sustenta las funciones de inspección fiscal. El

presente documento describe en detalle los criterios y políticas que actualmente aplica la Agencia de Ingresos de Canadá para la asignación de recursos financieros y humanos a la área de inspección fiscal, que está dividida en auditorías efectuadas en nuestras oficinas y en auditorías de campo.

II. SISTEMA TRIBUTARIO DE CANADÁ

Mandato de la Agencia de Ingresos de Canadá

La misión de la Agencia de Ingresos de Canadá es promover el cumplimiento de las leyes y reglamentos tributarios de Canadá educando al contribuyente, prestando servicios de calidad y aplicando de manera responsable las disposiciones tributarias, a fin de contribuir al bienestar social y económico de la población canadiense.

Sistema de auto evaluación

Canadá recaba impuestos a través de un sistema de auto evaluación. Este sistema se basa fundamentalmente en un cumplimiento voluntario y el cumplimiento voluntario se basa a su vez en la responsabilidad recíproca. Los individuos, empresas y fideicomisos que tienen obligación de pagar impuestos en Canadá deben cumplir con sus responsabilidades fiscales ante la ley.

Simplificar la auto evaluación y la presentación de las declaraciones de impuestos es un objetivo central de la CRA, ya que ello facilita que los individuos y empresas que no estén presentando sus declaraciones de impuestos por alguna razón, decidan integrarse al sistema y empiecen a cumplir con sus obligaciones fiscales de manera voluntaria. Para ello se necesita suministrar servicios de calidad a quienes desean cumplir con la ley, al mismo tiempo que se toman las medidas necesarias para identificar y solucionar los casos de incumplimiento. Lograr el equilibrio adecuado entre estas responsabilidades fundamentales es importante para mantener la confianza de la población, no sólo en la equidad y la integridad del sistema tributario, sino también en la administración eficaz de los ingresos fiscales.

Debido a la limitación de recursos disponibles que enfrentan todas las administraciones fiscales, la asignación de recursos es una cuestión de fundamental importancia para todos los países. Una pérdida de la confianza de la población puede repercutir negativamente sobre el cumplimiento general, sobre el sistema voluntario de evaluación y, en última instancia, sobre la percepción que tiene el público de la eficacia del sistema tributario.

III. ESTRATEGIA DE CUMPLIMIENTO

La estrategia adoptada por la CRA para fomentar el cumplimiento consta de dos elementos principales:

- Proporcionar servicios de calidad y ayuda a quienes desean cumplir con sus obligaciones fiscales.
- Tomar medidas responsables y eficaces contra quienes no cumplen con dichas obligaciones.

Nos guiamos por una secuencia de cumplimiento que está basada en una gama completa de actividades para educar al contribuyente, servicios y medidas para imponer el cumplimiento. Basándose en el nivel de riesgo identificado y el resultado buscado, la CRA selecciona, de su gama de instrumentos, la actividad o combinación de actividades más adecuada para solucionar de raíz las causas del incumplimiento identificado, tales como: servicios de indagación, alianzas con industrias y asociaciones, visitas a la comunidad, cotejamiento de información, verificaciones y auditorías, investigación, procesamiento judicial y publicidad, por nombrar sólo algunos.

Debido a que las actividades de cumplimiento están dirigidas a lograr el cumplimiento a través de actividades de facilitación e imposición del cumplimiento, no todas resultan en una generación directa de ingresos. Sin embargo, consideramos que todas esas actividades son necesarias para lograr el objetivo general de asegurar el cumplimiento con toda la eficacia posible.

En este contexto, nuestro enfoque para el cumplimiento debe ser dinámico. Realizamos una labor continua para:

- Identificar los problemas de cumplimiento actuales y emergentes.
- Evaluar el riesgo de esos problemas para los ingresos fiscales y el comportamiento de cumplimiento fiscal.
- Desarrollar estrategias puntuales, a menudo en cooperación con otros gobiernos, con el público en general y con el sector privado.
- Proponer enfoques legislativos para mejorar el cumplimiento.

Nuestros programas de cumplimiento se basan en renombrados sistemas de evaluación de riesgos que nos permiten concentrarnos en las áreas de mayor riesgo y dirigir nuestras actividades de imposición del cumplimiento a esas áreas.

Toda persona, empresa y declaración del impuesto sobre productos y servicios es evaluada mediante un sistema de "puntaje" de incumplimiento potencial.

El año fiscal pasado, llevamos a cabo más de 300.000 actividades de cumplimiento (auditorías, verificaciones e investigaciones) e identificamos \$5.200 millones de dólares de ingresos fiscales adicionales.

IV. ASIGNACIÓN DE RECURSOS

Nuestra asignación de recursos financieros y humanos para el área de inspección fiscal se basa en tres criterios principales: los recursos son asignados en función de nuestros objetivos y prioridades estratégicos; gestión y evaluación de riesgos; y necesidad de fortalecer y mantener la eficacia de nuestra capacidad de auditoría.

1. Objetivos y prioridades estratégicas

En Canadá, el objetivo es asegurar, utilizando una cantidad limitada de recursos, el cumplimiento fiscal de todas las categorías de contribuyentes y sectores industriales. Para ello, necesitamos identificar estrategias y prioridades para destinar recursos limitados a las áreas problemáticas y asegurar que la carga de cumplimiento sea mínima para los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones fiscales.

Nuestro objetivo es identificar los casos de incumplimiento más graves aplicando principios y sistemas probados para evaluar riesgos y tomar las medidas adecuadas para corregir y frenar el incumplimiento con la finalidad de fomentar un comportamiento futuro de cumplimiento.

La CRA ha adoptado un enfoque estratégico que busca reforzar la confianza pública en la integridad del sistema tributario y proteger la base impositiva. Nuestro enfoque asegura una imposición responsable del cumplimiento a través de la detección, corrección y freno del incumplimiento, asegurando la asignación de los recursos necesarios para identificar y analizar problemas; evaluar riesgos; elaborar estrategias de cumplimiento; y controlar, evaluar y notificar si hubo cumplimiento.

Identificación y análisis de problemas – Las cuestiones que presentan problemas son identificadas a través de una serie de actividades, tales como investigación del cumplimiento, supervisión de programas, proyectos de verificación del cumplimiento y recopilación de información.

Evaluación de riesgos – Una vez que los problemas han sido identificados, se los analiza para determinar sus causas subyacentes, su alcance y el riesgo potencial que representan para los ingresos fiscales.

Elaboración e implementación de estrategias de cumplimiento – Una comprensión más cabal de los riesgos permite a la CRA desarrollar e implementar la estrategia más adecuada para solucionar de manera eficaz el problema en cuestión. Entre las actividades para resolver el incumplimiento están: la educación del público en general a través de programas de promoción de los servicios al contribuyente; la formación de alianzas estratégicas con otras administraciones tributarias del ámbito federal o provincial, con industrias específicas o incluso con un organismo internacional como la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo (OCDE) para encontrar soluciones a cuestiones de mutuo interés; la propuesta de modificaciones legislativas,

administrativas o de procedimientos para subsanar las deficiencias del sistema; y concentración en los contribuyentes de alto riesgo a través de la verificación y(o) actividades para imponer el cumplimiento.

Control – Se ejerce un control sobre las estrategias durante su implementación a fin de determinar los avances logrados respecto a objetivos determinados. Las actividades de control pueden incluir visitas en el terreno, revisión del aseguramiento de la calidad, seguimiento de los indicadores de rendimiento y reuniones con grupos de interesados directos para hacer un repaso de los avances alcanzados.

Evaluación y ajuste de estrategias – Una vez concluida su implementación, las estrategias son examinadas periódicamente para determinar si están alcanzando sus objetivos o si necesitan ser reajustadas.

Responsabilidad pública y notificación – En virtud del objetivo de la CRA de realizar una *gestión transparente de los resultados*, nuestros objetivos estratégicos están entrelazados con los acuerdos de rendimiento administrativo, cuyos resultados se notifican públicamente a través del Informe Anual que la CRA presenta al Parlamento.

La CRA utiliza estrategias especializadas que están dirigidas a las cuestiones de alta prioridad en materia de cumplimiento. Basándose en su análisis del contexto fiscal y su evaluación de riesgos, la CRA ha establecido cinco áreas prioritarias.

Auditoría de las grandes empresas – Dada la complejidad de las transacciones comerciales, las repercusiones de disposiciones legislativas altamente técnicas y la magnitud de los montos de dinero en juego, la CRA continúa auditando **todas** las declaraciones de impuestos de las grandes empresas.

Transacciones internacionales – Asimismo, la CRA trabaja en estrecha cooperación con otras jurisdicciones fiscales, tales como Estados Unidos, Australia, Japón y el Reino Unido, al igual que con organismos internacionales como la OCDE, para combatir las prácticas abusivas relacionadas con transacciones internacionales en áreas tales como precios de transferencia y utilización de “paraísos fiscales”.

Planificación fiscal sofisticada y evasión fiscal – Las transacciones realizadas para evadir impuestos con frecuencia son complejas y están estructuradas para evitar la aplicación de las disposiciones de la ley. Algunas no tienen ningún objetivo comercial y sólo sirven para reducir los impuestos. La CRA está incrementando su capacidad para responder a esas áreas problemáticas a través de modificaciones a la legislación y mejorando sus programas de auditoría.

Fraude del impuesto sobre productos y servicios – Adoptamos un enfoque multifacético para lograr una detección temprana de potenciales abusos del sistema del impuesto sobre productos y servicios, sobre todo en la reducción de riesgos de solicitudes fraudulentas de reembolso de dicho impuesto.

Mantenimiento de una presencia fiscalizadora verosímil – De igual manera, la CRA reconoce la importancia de mantener una presencia de auditoría en todos los sectores y categorías de contribuyentes. Mantener un nivel adecuado de verificación fiscal preserva la integridad de la administración tributaria, poniendo freno al incumplimiento al aumentar la credibilidad y visibilidad de nuestros programas de cumplimiento.

2. Gestión y evaluación de riesgos

Para lograr su objetivo de promover el cumplimiento, la CRA depende en gran medida de la eficacia de sus procesos para identificar, priorizar y solucionar los riesgos de incumplimiento.

Creemos que una combinación adecuada de actividades o instrumentos – tanto de servicio como de imposición del cumplimiento – será una solución para el desafío de reducir el incumplimiento a un mínimo. La CRA cuenta con programas de cumplimiento que se basan en renombrados sistemas de evaluación de riesgos que le permiten concentrarse en las áreas de mayor riesgo y dirigir sus actividades de imposición del cumplimiento específicamente a esas áreas. Todas las declaraciones de impuestos son evaluadas para determinar su grado de riesgo y los expedientes de alto riesgo son auditados.

La gestión y evaluación de riesgos es esencial para una asignación eficaz de recursos limitados que deben servir a diversos programas y proyectos de auditoría, al igual que para situar a la CRA en posición favorable para responder a nuevas oportunidades.

La gestión de gestión de riesgos es un proceso que permite a un organismo tratar de reducir sus pérdidas al mínimo e incrementar al máximo sus probabilidades de lograr sus objetivos corporativos. La piedra angular del proceso de gestión de riesgos es la identificación, medición y análisis de los riesgos. Este proceso se conoce como evaluación de riesgos.

La evaluación de riesgos se utiliza para guiar los programas de auditoría a través de los elementos siguientes: proporcionando estimaciones de la magnitud, probabilidad y consecuencias de riesgos específicos; identificando patrones y tendencias de cumplimiento en una industria, área geográfica u otras categorías demográficas; creando modelos y perfiles de problemas de incumplimiento a nivel del contribuyente individual o para problemas de incumplimiento específicos; y, en última instancia, dirigiendo la atención a los contribuyentes de alto riesgo. La evaluación de riesgos identifica cuestiones específicas que deben ser atendidas por los auditores, lo cual permite a estos últimos utilizar su tiempo con eficacia pero sin restringir su habilidad para identificar otras cuestiones que deben ser auditadas.

Realizamos un esfuerzo permanente por refinar nuestras ya sofisticadas herramientas de evaluación de riesgos a fin de controlar las tendencias e identificar los problemas emergentes en términos de la repercusión que pueden tener sobre los ingresos fiscales del gobierno, el comportamiento del contribuyente y la equidad del sistema en general.

Utilizando los antecedentes de cumplimiento de cada contribuyente, información de terceros y criterios establecidos sobre la base de un análisis del incumplimiento, nuestros sistemas nacionales de evaluación de riesgos identifican las declaraciones de impuestos que requieren una inspección adicional. Por ejemplo:

- Se utilizan perfiles de riesgo para tramitar cada declaración de impuestos de los particulares. Cada una de esas declaraciones es manejada según su perfil de riesgo.
- En el *sistema nacional de evaluación de riesgos*, cada declaración de impuestos de un particular o de una empresa o declaración de impuesto sobre productos y servicios recibe un “puntaje” de incumplimiento potencial. El sistema calcula dicho puntaje utilizando información sobre el contribuyente (que cotejada con información sobre los impuestos sobre la renta, nómina, impuesto sobre productos y servicios e información de la provincia en cuestión) que analiza aplicando más de 190 criterios de incumplimiento elaborados por auditores experimentados, basados en los casos de incumplimiento que han observado con más frecuencia. Algunos ejemplos de esos criterios son: i) el ingreso neto del contribuyente es bajo respecto a su vecindario; ii) el contribuyente no ha declarado su ingreso bruto; iii) continuas y grandes pérdidas de explotación; y iv) el monto declarado del impuesto sobre productos y servicios es bajo en comparación con el ingreso bruto indicado en la declaración de impuestos. Los expedientes que reciben un puntaje alto son sometidos a una auditoría.

Dimensión de la base tributaria

El *programa de auditoría de grandes empresas* se ocupa de auditar a las empresas de gran dimensión y complejidad, que representan un alto riesgo debido a la complejidad de sus transacciones y la necesidad de revisar las cuestiones fiscales que abarcan diversas funciones. Esta categoría incluye a todas las empresas que responden a los criterios de complejidad establecidos por la CRA, al igual que aquellas cuyo ingreso bruto es superior a \$250 millones de dólares. Aproximadamente 900 empresas y subsidiarias integran este grupo.

Cerca de 600 de nuestros auditores más experimentados trabajan en equipos para realizar estas auditorías con máxima discreción, a través de diversas iniciativas, tales como gerentes de cuentas, protocolos de cooperación con el contribuyente, planes de auditoría detallados, auditorías en tiempo real y auditorías simultáneas. Atender las cuestiones de cumplimiento fiscal planteadas por este tipo de clientes requiere adoptar un enfoque de auditoría en equipo, apelando con frecuencia a la coordinación de oficinas de auditoría y recurriendo a las autoridades aduaneras, provinciales y de otras jurisdicciones fiscales.

La categoría de *empresas pequeñas y medianas* está constituida por 2,7 millones de empresas no constituidas y personas que trabajan por cuenta propia, 1,3 millones de empresas y 2,4 millones de registrados para fines del impuesto sobre productos y servicios.

La CRA cuenta con varios programas de auditoría para las empresas pequeñas y medianas. Esos programas no utilizan un enfoque de auditoría en equipo. Este tipo de auditorías es realizado por un solo auditor, que actúa bajo directivas de su jefe de equipo y asesor técnico.

Los recursos dedicados a los expedientes fiscales de las empresas grandes, medianas o pequeñas son asignados en función de las normas del programa relativas al número de expedientes por oficina local y las horas normales asignadas a cada caso.

Grandes contribuyentes

En el último año, nuestras auditorías de grandes empresas resultaron en \$2.400 millones de impuestos recuperados. Esa suma representa cerca de 46% de los \$5.200 millones obtenidos del cumplimiento de las responsabilidades fiscales. Nuestra evaluación de riesgos indica que tenemos interés en enfocarnos en las grandes empresas. Sin embargo, ese interés no se basa en una simple suposición de que los resultados obtenidos indican que todas las grandes empresas caen en el incumplimiento.

Tenemos muy en cuenta la complejidad de ciertas transacciones comerciales, al igual que las repercusiones de ciertas disposiciones legislativas extremadamente técnicas sobre las grandes empresas. Asimismo, estamos conscientes de que puede haber diferencias legítimas de opinión sobre la interpretación y la aplicación de la ley. Son esos factores, junto con la enorme magnitud de los montos involucrados en las declaraciones fiscales las que nos han conducido a continuar inspeccionando todas las declaraciones de impuestos de las grandes empresas.

Nuestro enfoque para manejar los riesgos de cumplimiento asociados con esta categoría de contribuyentes se basa en un marco integral de manejo de riesgos, que abarca la legislación nacional, la tributación internacional, la planificación fiscal sofisticada y la protección de la base tributaria provincial. Debido a que en esta categoría muchos de los contribuyentes representan a subsidiarias canadienses de enormes consorcios comerciales basados en el extranjero y con operaciones en todo el mundo, con frecuencia implican precios de transferencia en materia tributaria y otras cuestiones complejas del ámbito fiscal internacional. La asignación de recursos es sopesada en función de los riesgos de incumplimiento, con lo cual logramos un enfoque adaptado a cada caso.

Empresas pequeñas y medianas

Numerosos estudios indican un aumento de los casos de ingresos no declarados y de ventas no declaradas entre los contribuyentes de la categoría de empresas pequeñas y medianas. Dada la dimensión de esta categoría fiscal, adoptar técnicas eficaces de evaluación de riesgos es esencial para delimitar las áreas de mayor riesgo. A la hora de asignar recursos, dividimos esta categoría de contribuyentes en varios segmentos (por tipo de impuesto, estructura de la empresa o tamaño de la entidad). La asignación de recursos se basa en los atributos relacionados con un segmento determinado y su correspondiente riesgo inherente.

Las empresas pequeñas son operadas por sus propietarios o sin controles internos y, además, una gran proporción de sus transacciones comerciales se paga en efectivo. En este caso con frecuencia se requieren métodos indirectos de verificación, tales como el valor neto, ya que los libros contables y registros de este tipo de contribuyentes a menudo resultan ser inadecuados para determinar si cumplieron con sus obligaciones fiscales, lo cual reduce la posibilidad de basarse en dichos libros y registros. La auditoría de esta categoría de contribuyentes se basa, por lo tanto, en establecer una presencia visible, frenar el incumplimiento y educar al contribuyente.

Los problemas identificados por auditorías del sector de la pequeña empresa continúa incluyendo cuestiones tales como actividades económicas clandestinas; declaración inadecuada del ingreso percibido de un negocio o propiedad; valor de la porción de utilización personal declarada; contabilidad adecuada de los gastos personales; y el aumento de declaraciones fraudulentas de reembolso del impuesto sobre productos y servicios que son presentadas por entidades ficticias inscritas en el registro.

Las operaciones de las empresas medianas típicas por lo general son mucho más diversas y complejas que las operaciones de las empresas pequeñas, ya que con frecuencia tienen también subsidiarias y sucursales.

Es común que en las empresas medianas los contribuyentes utilicen sofisticados y complejos sistemas contables computarizados. Los aspectos contables y jurídicos de las operaciones de este tipo de empresas son complejos y están gestionados por personal profesional calificado, tanto de planta como por contadores públicos y abogados. Los programas de auditoría para esta categoría de contribuyentes siguen un enfoque de auditoría tradicional de amplia cobertura. En este enfoque, el auditor pone mayor énfasis en los libros contables y registros mantenidos por el contribuyente, aunque continúa prestando atención a posibles errores que pudiera encontrar fuera de dichos registros. Este tipo de auditorías requiere auditores experimentados y puede necesitar el apoyo de especialistas de la industria y técnicos expertos en recuperación de datos.

Transacciones internacionales

En el transcurso de nuestras auditorías – independientemente de que sean grandes, medianas o pequeñas – nos encontramos ante un gran número de cuestiones relacionadas con las transacciones internacionales. Necesitamos asegurar la asignación de recursos suficientes para atender cuestiones fiscales de índole internacional tales como utilización abusiva de acuerdos internacionales, no declaración de activos extranjeros y acuerdos previos en materia de precios de transferencia. Como siempre, necesitamos examinar toda la gama de instrumentos disponibles en la secuencia de cumplimiento, ya que está probado que, en ciertos casos, un simple aumento numérico de recursos no es la respuesta más eficaz. Por ejemplo, la CRA trabaja en estrecha cooperación con otras jurisdicciones fiscales, tales como Estados Unidos, Australia, Japón y el Reino Unido, al igual que con organismos internacionales como la OCDE, para abordar cuestiones tales como precios de transferencia o combatir el uso abusivo de “paraísos fiscales”.

Planificación fiscal sofisticada

Con frecuencia, la CRA detecta transacciones complejas de evasión de impuestos, que han sido estructuradas específicamente para evitar la aplicación de la legislación fiscal. Hay un aumento creciente de casos de planificación fiscal sofisticada y evasión fiscal realizados para reducir o evitar el pago de impuestos. Debemos asignar suficientes recursos para combatir eficazmente esos ardides, ya que con frecuencia incluyen planes para estafar a miles de inversionistas. En este caso también es importante asignar recursos adecuados para actividades idóneas, eligiendo los instrumentos de la secuencia de cumplimiento que sean óptimos para solucionar de raíz el incumplimiento identificado. En términos generales, la CRA está incrementando su capacidad para responder a esas áreas problemáticas a través de modificaciones a la legislación y mejorando sus programas de auditoría.

3. Fortalecimiento y mantenimiento de nuestra capacidad de auditoría

El tercer criterio general que guía nuestra asignación de recursos es la necesidad de fortalecer y mantener nuestra capacidad de auditoría. La estrategia que seguimos en esta área es fomentar un ambiente de aprendizaje basado en capacidades avanzadas de comunicación, capacitación, tecnología y análisis, además de contar con herramientas de trabajo tales como computadoras portátiles y sistemas y programas informáticos conexos.

Asegurar que el personal cuente con los conocimientos, técnicas, recursos y tecnología necesarios, así como un entorno de trabajo positivo, es fundamental para proteger un sistema tributario de creciente complejidad y para contribuir a crear condiciones favorables para la competitividad de las empresas.

Más de 60% de nuestra planta de auditores tiene un título profesional de contaduría o un título universitario.

El resto de nuestro personal ha tomado cursos de contabilidad y ha recibido capacitación en auditoría. La mayoría de ellos continúa estudiando y perfeccionando sus conocimientos de contabilidad, a fin de avanzar en su carrera profesional.

Asimismo, los auditores reciben apoyo de varios programas gubernamentales en el transcurso de las auditorías que realizan. Dichos programas les brindan el apoyo profesional de especialistas de la industria, asesores técnicos, evaluadores de bienes raíces y evaluadores de empresas, así como de especialistas en auditoría de sistemas informáticos.

Capacitación en auditoría

La capacitación es muy importante en la CRA y se considera esencial para aumentar la eficiencia y la eficacia de sus auditores, al igual que para crear un entorno favorable para el desarrollo profesional y las oportunidades de carrera para sus empleados. Según la orientación profesional elegida, se proporciona capacitación técnica y tecnológica para ampliar los conocimientos y capacidades técnicas, fomentando la especialización técnica o el perfeccionamiento de los conocimientos de gestión. Para los puestos de auditores, se elaboraron perfiles de capacitación, que están vinculados con el perfil de competencias de cada empleado (las competencias identificadas por la CRA son: conocimientos, aptitudes, capacidades, valores, actitudes y comportamientos). Los perfiles de capacitación ayudan a los gerentes a determinar cuáles cursos o actividades de aprendizaje convienen más para los empleados en cada tipo de puesto. En promedio, un auditor dedica 10% de su tiempo a recibir capacitación.

Invertir en capacitación no sólo produce mejores auditores, sino que los auditores también están más satisfechos con su trabajo. Los auditores tienen amplias oportunidades de hacer carrera en el gobierno y también en el sector privado. La capacitación es una inversión en personal y nuestros empleados lo consideran una ventaja laboral de la CRA – una característica que puede contribuir a atraer, retener y motivar a nuestro personal.

En reconocimiento del importante papel que desempeña el personal de auditoría, la CRA se esfuerza por crear un ambiente laboral que fomenta el desarrollo profesional y las oportunidades de avance para sus empleados. Es importante que el personal reciba capacitación adecuada para que pueda realizar trabajo de calidad. A su vez, la fiscalización de calidad permite tener un grado razonable de confianza en el nivel de cumplimiento, tomando en cuenta los factores de riesgos relativos, materialidad y economía del enfoque adoptado.

Herramientas de auditoría

Desde hace ya varios años, los auditores de la CRA utilizan computadoras portátiles con programas informáticos especializados que apoyan sus labores de auditoría. La CRA asigna recursos al desarrollo de valiosas herramientas de auditoría almacenadas en computadoras portátiles, tales como:

- Información técnica o políticas contenidas en casos que se encuentran ante los tribunales, boletines de información, circulares, manuales de operación y notas de servicio internas de la CRA. Esta información permite al auditor investigar una cuestión sin tener que abandonar la oficina del contribuyente ni cargar con documentos impresos.
- Modelos electrónicos de correspondencia, documentos de trabajo y formularios corrientes que son más utilizados por los auditores. Estos modelos o plantillas reducen el número de formularios impresos que debe llevar consigo el auditor, reduce la necesidad de apoyo administrativo para escribir correspondencia, ahorra tiempo y evita la duplicación de etapas.
- Aplicaciones que hacen cálculos para el auditor (por ejemplo: préstamo del accionista, margen de costos de capital y suministro de un automóvil). Una vez que el auditor ingresa ciertos montos clave, la computadora hace los cálculos de conformidad con la legislación vigente, lo cual reduce los errores y ahorra tiempo al auditor.
- Funciones para cargar y descargar documentos e información a través de la red. La descarga de documentos e información tiene tres objetivos principales: primero, reducir la necesidad de que el auditor tenga que retornar a la oficina local para obtener nuevas asignaciones de auditoría; segundo, proporcionar al auditor un panorama detallado de las actividades del contribuyente con la CRA; y tercero, proporcionar una base de datos sobre el cliente que puede ser utilizada automáticamente para reducir las repeticiones y la posibilidad de errores en la documentación de la auditoría. La función de cargar documentos se utiliza sobre todo para actualizar los sistemas centrales de la CRA con los resultados enviados por el auditor. Asimismo, cargar electrónicamente la información en la red central reduce los errores de transposición de datos.

V. ESTRATEGIA PARA EL PERFECCIONAMIENTO DEL PERSONAL

La CRA reconoce también que su personal es su activo más importante. Por ello, está elaborando una estrategia nacional integral para asegurar su capacidad de atraer, perfeccionar y retener a un personal dedicado y capaz que pueda responder las necesidades futuras en el área de inspección fiscal. Asimismo, necesitamos establecer políticas para mantenernos competitivos frente al sector privado en términos de salarios, medio laboral y equilibrio entre la vida personal y la vida laboral de los trabajadores, a fin de atraer y retener a los mejores profesionales.

Esta estrategia proporciona un marco para anticipar nuestras futuras necesidades de personal; elaborar un plan de acción para responder a esas necesidades; suministrar a

los gerentes y empleados las herramientas necesarias para que planifiquen su carrera profesional; y gestionar nuestros recursos humanos de una manera eficaz y conforme con los valores de la CRA.

VI. CONFIANZA E INTEGRIDAD EN LA CRA

Nuestra necesidad de crear y mantener nuestra capacidad para realizar auditorías eficaces está directamente relacionada con la necesidad de instaurar y mantener la confianza de la población en la integridad del sistema tributario.

La CRA siempre se ha esforzado por llevar a cabo sus responsabilidades con integridad y por establecer un vínculo de confianza con los contribuyentes. Sabemos que podemos confiar en que nuestro personal tomará las decisiones adecuadas para mantener en alto la integridad de la CRA.

Debemos tener presente que la confianza de la opinión pública tiene una importancia fundamental para nuestra capacidad de realizar los objetivos de la CRA. Por lo tanto, todos los empleados de la CRA observan los valores esenciales de la integridad, el profesionalismo, el respeto y la cooperación.

- La **integridad** es la piedra angular de nuestra administración. Asegura el trato equitativo de los contribuyentes y la aplicación justa de la ley. La integridad exige que actuemos con honestidad y transparencia.
- El **profesionalismo** es esencial para lograr nuestros objetivos. Refleja nuestro compromiso permanente con las normas más altas de rendimiento. El profesionalismo exige que actuemos con dedicación y capacidad.
- El **respeto** es la base de nuestra interacción con colegas y clientes, respondiendo y demostrando sensibilidad por los derechos de las personas. El respeto nos exige que actuemos con cortesía y consideración en todo momento.
- La **cooperación** es la base para responder a los desafíos del futuro y para forjar alianzas para lograr objetivos comunes.

Asimismo, estos valores están vinculados con diversas políticas de la CRA, incluyendo un código deontológico y reglamentos de conducta. La CRA cultiva una tradición de integridad. Nos hemos fijado el compromiso de servir al público con responsabilidad y de fomentar un clima de respeto por las personas. Nuestros empleados realizan sus funciones observando nuestro código deontológico y reglamentos de conducta.

La confianza y la integridad son el núcleo de nuestra profesión y la base de todas nuestras actividades, incluyendo aquéllas del área de inspección fiscal.

VII. CONCLUSIÓN

La CRA reconoce la importancia de mantener una presencia fiscal en todos los sectores industriales y todas las categorías de contribuyentes. Mantener un nivel adecuado de verificación fiscal preserva la integridad de la administración tributaria, poniendo freno al incumplimiento al aumentar la credibilidad y visibilidad de nuestros programas de cumplimiento. Nos esforzamos por mejorar nuestros servicios y ser más eficientes, a fin de reducir la carga de cumplimiento para los contribuyentes que fueron seleccionados para ser auditados. Imponer el cumplimiento de manera verosímil no sólo frena la evasión fiscal, sino que también sirve para recordar a los contribuyentes que la CRA está abocada a mantener la equidad del sistema tributario asegurando que todos paguen una contribución justa.

En síntesis, logramos estos objetivos asignando recursos financieros y humanos para el área de inspección fiscal basándonos en los elementos siguientes:

- Objetivos estratégicos y prioridades de la CRA.
- Eficacia de manejo y evaluación de riesgos.
- Necesidad de crear y mantener una capacidad de auditoría.

La asignación eficaz de recursos financieros para el área de inspección fiscal es fundamental y un factor clave que permite a la CRA ejecutar su mandato de asegurar el cumplimiento de las leyes fiscales de Canadá.

Sr. François Guimont
Comisionado Adjunto
Agencia de Ingresos de Canadá
Correo electrónico: francois.guimont@ccra-adrc.gc.ca

Caso práctico

TEMA 1.2. LAS POLÍTICAS DE ASIGNACIÓN DE RECURSOS FINANCIEROS Y HUMANOS PARA EL ÁREA DE FISCALIZACIÓN

Armindo Jesús de Sousa Ribeiro
Director General
Dirección General de Impuestos
(Portugal)

SUMARIO: I. Objetivos de la Inspección Tributaria.- II. La Organización de los Servicios de Inspección Tributaria.- III. El Planeamiento Anual de las Acciones de Inspección.- IV. El Problema de los Recursos Humanos Afectados a la Inspección Tributaria.

I – OBJETIVOS DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA

1 – El objetivo de la actividad de la Inspección Tributaria (IT) es el de verificar si las obligaciones tributarias se cumplen de modo adecuado, manteniendo la brecha de evasión en un nivel deseablemente mínimo. Esta acción es de primordial importancia en el conjunto de las actividades que deberá desarrollar la Administración Fiscal, dado que se suscitan en ese ámbito problemas tanto de calificación legal como de cuantificación de la materia recaudable o del impuesto a pagar, y dado que de ella pueden originarse correcciones a las liquidaciones tributarias o nuevas liquidaciones, y -llegado el caso- la aplicación de las sanciones previstas en la ley para las infracciones detectadas.

De ello se sigue que la IT tiene un papel represivo, aunque debe también subrayarse el carácter preventivo de la inspección que, llevada a cabo, adquiere un carácter pedagógico que necesariamente debe ser parte de la acción de inspección. Así, la naturaleza de las acciones programadas implica acciones:

- Del ámbito preventivo, en lo que respecta al acompañamiento permanente de los grandes contribuyentes y de aquellos considerados de gran riesgo, y el acompañamiento de los pequeños contribuyentes ubicados en los sectores de actividad de riesgo, amén del control de los nuevos contribuyentes;
- Del ámbito correctivo, en lo que respecta al control efectivo de la situación tributaria de los contribuyentes seleccionados en función de los criterios de riesgo que se hayan definido.

La acción de la IT adquiere aun mayor significado ante la evolución de los sistemas fiscales sustentados en la tributación de valores reales y no presuntos que reflejan mejor la capacidad contributiva y en los cuales la liquidación de los impuestos se centra en las declaraciones espontáneas de los contribuyentes y en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Esta evolución impone nuevos desafíos a la IT y obliga verla desde una perspectiva nueva, con nuevos modelos a los que contribuyen igualmente el aumento del número de contribuyentes y la introducción generalizada de medios informáticos. Asume cada vez mayor relevancia el control *a posteriori* de las declaraciones impositivas del contribuyente y de las correspondientes liquidaciones, de modo de verificar si todos los hechos de relevancia tributaria fueron declarados y si están de acuerdo con las normas legales aplicables.

Así, la eficacia del sistema fiscal depende esencialmente de una inspección tributaria dinámica que se basa, por un lado, en los datos que llegan a los Servicios o que pueden deducirse de acciones desencadenadas a tal efecto, y por el otro, en una observación permanente de la realidad económica que sea capaz de promover oportunamente las liquidaciones impositivas que resultaran necesarias –esto es, liquidaciones correctivas– presentando los respectivos fundamentos de hecho y de derecho.

Por otra parte, los métodos de evasión y fraude fiscal son cada vez más sofisticados y adquieren una creciente dimensión internacional. Esta vertiente hace necesario adoptar nuevas técnicas de auditoría en los servicios de inspección como así también integrar a la IT el recurso de la cooperación efectiva con las autoridades fiscales de otros Estados de conformidad con los instrumentos de derecho internacional suscriptos por Portugal (la Directiva 77/799/CEE del 19 de diciembre; el Reglamento (CE) n.º 1798/2003 del Consejo, del 7 de Octubre; el sistema VIES que permite a los Estados Miembro recibir distintas informaciones sobre las operaciones intracomunitarias realizadas por los sujetos pasibles de IVA; las convenciones bilaterales destinadas a evitar la doble tributación y a evitar la evasión fiscal). Asimismo exige tener acceso a bases de datos internacionales y a una formación especializada del respectivo personal.

El ejercicio de la función de inspección puede ser y, en general, es también un lugar privilegiado para tomar conciencia de los defectos del sistema y proponer modificaciones en las normas y en la regulación, orientadas hacia una mejor gestión y eficacia de las mismas.

II – LA ORGANIZACIÓN DE LOS SERVICIOS DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA

La distribución de funciones en los Servicios de Inspección Tributaria queda fundamentalmente determinada por el modelo de estructura orgánica previsto en el Decreto-Ley n.º 366/99 del 18 de Septiembre para el conjunto de los servicios de DGCI, siendo de su incumbencia el desempeño de las actividades tendientes a la investigación de las irregularidades fiscales como así también la prevención y la lucha

contra el fraude y la evasión fiscales. Ese modelo determina las opciones básicas en la división de responsabilidades entre servicios centrales, regionales y locales.

A nivel central, la fiscalización es competencia de la Dirección de Servicios e Inspección Tributaria, que tiene a su cargo –merced a visitas sumarias e inspecciones contables– el análisis de la situación tributaria de las empresas de mayor dimensión, de los grupos que se encuentran comprendidos en el régimen especial de tributación para grupos de sociedades, y de las instituciones de crédito o financieras. Es asimismo en este conjunto de empresas donde los problemas relacionados con los precios de transferencia asumen mayor trascendencia. Además, los Servicios pueden dar inicio a toda acción especial de inspección que requiera de coordinación centralizada, sea por razones estratégicas o por otras causas.

Los Servicios Centrales tienen también la responsabilidad de coordinar y apoyar las actividades de inspección tributaria de las Direcciones Distritales de Finanzas (DDF). Esa función está encomendada a nivel nacional a una Dirección de Servicios de Estudios, Planeamiento y Coordinación de la Prevención e Inspección Tributaria (DSEPCPIT). Es competencia de esta DS intervenir en las siguientes áreas: planeamiento, mediante la preparación del plan de acción para la inspección tributaria nacional; coordinación y control de la ejecución de planes y elaboración de los informes de actividades; estudio y preparación de los datos disponibles a nivel central y de distrito, a fin de proporcionar información adecuada para mejorar la eficiencia, eficacia y efectividad de la inspección; recopilación y tratamiento de la información; apoyo técnico a los servicios centrales y de distrito, mayormente en relación con la verificación de las contabilidades informatizadas; preparación de estudios monográficos y elementos informativos a utilizar en las IT (a nivel central y regional); identificación y análisis de los indicadores a utilizar en las tareas de inspección y en la aplicación de métodos de indización; perfeccionamiento de las metodologías de fiscalización; preparación de manuales de inspección; fomento de la reverificación de las inspecciones efectuadas por los servicios centrales y de distrito (sin perjuicio de las funciones de auditoría interna y externa de la Inspección General de Finanzas); colaboración para las acciones de formación profesional del personal de inspección.

A nivel regional, las Direcciones Distritales de Finanzas son responsables de la inspección de todos los impuestos a que están sujetos los contribuyentes dentro de su distrito, con excepción de aquellos que son inspeccionados a nivel central.

A nivel local, los Servicios de Finanzas dejaron de tener funciones de inspección a partir de la nueva estructura orgánica prevista para la DGCI en el D.L. n.º 366/99 antes citado.

III – EL PLANEAMIENTO ANUAL DE LAS ACCIONES DE INSPECCIÓN

3.1 – Las acciones de IT se están llevando a cabo sobre la base del Plan Nacional de Actividades de la Inspección Tributaria (PNAIT), de conformidad con los artículos 23.º a

27.º del Régimen Complementario del Procedimiento de Inspección Tributaria (Decreto-Ley n.º 413/98 del 31 de Diciembre) elaborado anualmente por la DSEPCPIT con la participación de las unidades orgánicas de la Inspección Tributaria. El PNAIT es aprobado por el Ministro de Finanzas, a sugerencia del Director General de Impuestos, oído el Consejo Especializado de Directores Generales para los Asuntos Fiscales.

El Plan define los programas, criterios y acciones que se pondrán en marcha y que serán la base para la selección de los sujetos pasibles de imposición y de los demás obligados tributarios que han de ser inspeccionados, fijando los objetivos a lograr por unidad orgánica de los servicios centrales, regionales y locales, los objetivos relacionados con los recursos humanos que se afectarán a las acciones de inspección, y, si se definen estrategias de ejecución para cada una de esas acciones, debe prever también la afectación de una parte de los recursos de la inspección tributaria a acciones de inspección no expresamente previstas.

El PNAIT puede ser objeto de revisión durante su ejecución a solicitud, fundamentada, de la DSEPCPIT.

Sobre la base del PNAIT, los servicios regionales elaboran planes regionales de actividad que especifican las acciones programadas y que constituyen la base sobre la cual actúan los funcionarios y equipos de inspección en sus respectivas áreas territoriales.

3.2 – Este plan es un instrumento de importancia fundamental en la conducción de las actividades de inspección tributaria y, en la medida en que se agranda el universo de contribuyentes cuyo cumplimiento tributario es necesario controlar, aumenta su relevancia. En su elaboración participan las diferentes unidades orgánicas, lo cual les otorga una mayor responsabilidad compartida respecto de los objetivos definidos; su desarrollo apunta a las acciones concretas que cada unidad orgánica ha de llevar a cabo imperativamente. El plan incluye asimismo los criterios de selección de contribuyentes de modo tal que la unidad orgánica no tenga total libertad de escoger a los contribuyentes que estarán en la lista de acciones previstas o programadas.

En el plan anual, se definen las prioridades de selección de las acciones escogidas, que, en aras de la eficiencia, naturalmente conducen a aquellas que se espera producirán mayores efectos disuasivos, directos e indirectos, sobre el fraude y la evasión fiscal. O sea, las prioridades deberían definirse sobre la base de la comparación entre los valores de los resultados esperados y los costos de inspección previstos. Sin embargo, las dificultades de medición de los resultados y -todavía más grave- la imposibilidad práctica de evaluar los efectos disuasivos indirectos, llevan a que el proceso de jerarquización de prioridades continúe careciendo de perfeccionamiento continuo. Un indicador útil de la productividad podrá ser el análisis de los resultados de experiencias pasadas en los varios tipos de inspección.

Es cierto, sin embargo, que la ejecución de los planes anuales se ve afectada por la asignación a los servicios de inspección de tareas no planeadas –acciones

extraordinarias–, o bien por el desempeño de funciones –como brindar información a otros servicios o dar apoyo en acciones contenciosas–, y que ello a veces termina significando un elevado volumen de trabajo.

3.3 - Es sabido que los planes sólo son eficaces si su ejecución es controlada y evaluada de forma automática a través de una adecuada base informática y de un análisis del porqué de las divergencias entre lo proyectado y lo realizado, y si luego se extraen las lecciones necesarias para adoptar las medidas consideradas indispensables para minimizar las diferencias. El control de la ejecución del plan anual hace necesaria la elaboración de estadísticas fiables y que no generen grandes demoras en la puesta en marcha y en la obtención de resultados, estadísticas que permitan un análisis desagregado en función del tipo de inspección y de los impuestos comprendidos en el análisis.

El control de los resultados del PNAIT se asienta, operativamente, en el sistema de indicadores de gestión (SIG).

Si bien se considera que los incentivos son una medida positiva que mejora la ejecución de los planes, la ley no contempla la atribución de incentivos cuando se superan los objetivos, ni tampoco la imposición de penalidades cuando se verifican en los mismos planes elevados márgenes de incumplimiento de objetivos por razones imputables a los servicios responsables.

El cumplimiento del PNAIT es evaluado a través del informe anual sobre la actividad de la Inspección Tributaria, en el cual se mencionan los medios utilizados y los resultados obtenidos, como así también las dificultades y limitaciones impuestas a la actividad de la IT. Como ya se mencionó precedentemente, la ejecución del plan nacional se ve frecuentemente afectada por pedidos imprevistos emanados de los Servicios Centrales.

En el sistema actual de medición de la productividad, se recurre a índices que relacionan los montos de las correcciones introducidas en cada acción de inspección con el número de días / hombre aplicados directamente a esa acción, dejando de lado, por supuesto, los resultados de las acciones con fin esencialmente preventivo. No obstante, la validez de esos resultados es muy discutible ya que solo una parte de las correcciones que resultan de la acción de inspección se traduce en cobranzas efectivas, ese mismo año, por el hecho de que los contribuyentes utilizarán los medios de defensa a su alcance, o iniciarán procesos de ejecución fiscal, por falta de pago. Así, los indicadores elaborados en la DGCI sobre la productividad de las inspecciones, si bien proporcionan información de interés, todavía son bastante deficientes, por lo que es importante que se perfeccionen los indicadores de los resultados obtenidos, mejorando también el registro estadístico de los resultados de las acciones de inspección y de su costo en términos de días / hombre.

De acuerdo con la ley (V. artículo 27 del DL N° 413/98, del 31 de diciembre), la identificación de los sujetos pasibles de ser inspeccionados según el procedimiento de fiscalización se basa en: a) la aplicación de criterios objetivos definidos en el PNAIT; b)

la aplicación de los criterios que, aun cuando no estén contemplados en el PNAIT, sean definidos por el Director General de Impuestos, de acuerdo con las necesidades coyunturales de prevención y la eficacia de la IT, o bien la aplicación justificada de métodos aleatorios; c) la comunicación o denuncia, siempre y cuando sean presentadas dentro de los términos legales; d) la verificación de desvíos significativos en el comportamiento fiscal de los sujetos pasibles de ser inspeccionados u otros sujetos con obligaciones tributarias ante los parámetros de normalidad que caracterizan la actividad o situación patrimonial, o ante cualquier acto u omisión que constituya un indicio de infracción tributaria.

En síntesis:

- La medición de la productividad de las diferentes acciones de inspección resulta esencial para: 1) definir los tipos de inspección que, por ser más productivos, deberían tener prioridad en la afectación de recursos programada en los planes anuales; 2) divulgar los criterios de selección de contribuyentes a inspeccionar y los métodos de fiscalización a ser aplicados y que ofrecen mejores perspectivas de índices de costo / beneficio elevados; 3) evaluar el desempeño de los equipos y de los técnicos de inspección y establecer esquemas de incentivos en función de los resultados alcanzados así como un sistema para asumir la debida responsabilidad por las deficiencias señaladas.

IV – EL PROBLEMA DE LOS RECURSOS HUMANOS AFECTADOS A LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA

Los problemas relativos a los recursos humanos en los servicios de IT son de naturaleza tanto cuantitativa como cualitativa. Al tornarse cada vez más técnicos y especializados los servicios imponen exigencias mayores en lo que respecta a la calificación y la experiencia personal.

La plantilla de personal de la IT tendrá que ir transformándose progresivamente, de forma tal de acompañar las necesidades y los métodos de ejecución de los servicios, lo que implica mejorar las competencias, redefinir las carreras y las categorías y definir nuevos perfiles y exigencias de calificación del personal a contratar, además de apostar a una capacitación profesional más profunda y frecuente, priorizando los programas específicos sobre temas de especial interés para el personal, como por ejemplo, técnicas de auditoría, métodos de detección de fraudes fiscales, contencioso tributario, mercados y productos financieros, costos de transferencia y auditoría contable informatizada.

Asimismo, en los Servicios Centrales, es necesario profundizar la especialización en técnicas de planeamiento, estadísticas de muestreo y auditoría de empresas con sucursales en el exterior; en operaciones del sistema financiero, incluyendo las innovaciones financieras, y en la preparación de estudios y datos estadísticos para

apoyar las inspecciones, por ejemplo, índices, comparaciones entre empresas, estudios sectoriales, etc.

En términos generales, hay factores endógenos y exógenos que condicionan las políticas de asignación de recursos humanos para el área de Fiscalización.

Identificación de los factores endógenos:

Los factores endógenos que condicionan las políticas de asignación de recursos humanos para el área de fiscalización son: i) la calificación técnica de las plantillas, ii) los recursos afectados a la función de fiscalización, iii) el rigor legal y ético con el que se desempeñan las funciones, iv) los sistemas de auditoría interna, v) el espíritu de cuerpo y el grado de control interno ejercido por la dirección, vi) el ejemplo que dan los superiores, vii) el aspecto social y funcional de la función de fiscalización, viii) el nivel de remuneración de las funciones, ix) la relación entre el mérito en el desempeño y el avance en la carrera profesional.

Analizaremos brevemente cada una de estas condicionantes:

i) La calificación técnica de las plantillas.

La calificación técnica específica del personal afectado a la fiscalización no puede ni debe ser identificada con la obtención de grados académicos. Las universidades tienen como función brindar una formación genérica y de base que, en el caso de la actividad de inspección deberá completarse con una capacitación específica en el área de actuación y que supone: a) un conocimiento exhaustivo del sistema fiscal, en particular en el área de actuación y en áreas afines. Este conocimiento deberá incluir el conocimiento de la legislación, las reglas contables correspondientes, la doctrina administrativa sobre la materia, la jurisprudencia de los tribunales; b) un conocimiento de las prácticas y técnicas de evasión por área de actuación y por sector de actividad, así como las formas de detectarlas y combatirlas; c) práctica y experiencia en la elaboración de informes y conclusiones así como conocimiento y promoción de actividades de fiscalización complementarias con la detección de datos y su utilización para otros impuestos y/u otros sectores de actividad.

ii) Los recursos afectados a la función de fiscalización.

Una acción de fiscalización supone la existencia de una estructura material y humana eficaz y apta para la realización de las tareas planeadas.

En lo que respecta a los recursos materiales, en general, la política financiera definida para la IT se asienta en los siguientes vectores:

- Formación;
- Equipamiento;
- Vencimientos;

- Costos;
- Gastos de transporte.

El equipamiento del técnico (*hardware* y *software*) debe ser por lo menos tan eficaz como el utilizado por el contribuyente. Además, el técnico deberá tener programas informáticos que permitan la realización de análisis y la detección de modificaciones en los datos proporcionados o contabilizados, es decir, deberá contar con todos los instrumentos modernos de gestión preferentemente adaptados a la realidad que se pretende fiscalizar, lo que supone el desarrollo de una tecnología propia de inspección adaptada a las necesidades del sistema fiscal concreto y a la realidad económico-contable que se desea esclarecer.

Las condiciones básicas de trabajo también son esenciales, a saber, instalaciones, computadoras, acondicionamiento, acceso a los servicios básicos, etc.

iii) El rigor legal y ético con el que se desempeñan las funciones.

La relación entre el contribuyente y la Administración Tributaria representada por el inspector, está reglamentada por ley. Para todos los efectos se trata de una relación jurídica donde las partes tienen reglamentados en la norma sus facultades y sus deberes. Esto significa que la actividad se lleva a cabo con rigor e imparcialidad, basada en el ejercicio de las facultades y los deberes enmarcados en la ley y dentro de un espíritu de descubrimiento y de dilucidación de la verdad material. El descubrimiento de la verdad material no puede justificar actitudes ilegales, de abuso de poder o de falta de educación cívica o social. El fiscal deberá, en la medida de lo posible, cultivar una relación cortés y de estricta educación con el representante del contribuyente, dejando claro en cada una de sus actitudes que se encuentra en el ejercicio de una función superior que exige el cumplimiento de la ley. Siempre y cuando se verifique que los errores detectados son por negligencia o ignorancia o que no son relevantes en la determinación del *quantum* del impuesto ni significan pérdida de rédito o distorsión del sistema, el inspector deberá cumplir una función pedagógica invitando a su corrección y la consecuente modificación de los datos errados, contribuyendo de esta manera a una mejor relación entre los agentes económicos y el Fisco y a una mejor aplicación del sistema fiscal y de sus prácticas.

En ningún caso puede ser confundido este papel pedagógico con el hecho de ignorar dolosamente la práctica errada o fraudulenta. Al inspector se le exige un comportamiento irreprochable desde el punto de vista técnico, ético y moral.

iv) Los sistemas de auditoría interna.

El sistema de auditoría interna deberá ser estructurado y controlado por unidades pequeñas de técnicos cuidadosamente escogidos y con probada experiencia en el área o en áreas afines. Los criterios a utilizar en la auditoría interna deberán ser de conocimiento restringido y, preferentemente, desconocidos por aquellos que han de ser auditados. La fijación de índices e indicadores de monitoreo deberán actualizarse en

función de las necesidades detectadas y de la evolución del sistema y de los casos detectados. La mayoría de las prácticas tienden a institucionalizarse y son detectables por esa vía. En principio existen zonas de riesgo siempre que una evaluación o desembolso dependen de la intervención humana y existe un margen de discrecionalidad.

Las relaciones de proximidad entre los inspectores y los estudios contables y/o empresas de gestión pueden ser igualmente preocupantes y requieren acompañamiento y monitoreo interno.

v) El espíritu de cuerpo y el grado de control interno ejercido por la dirección.

Una Fiscalización eficaz implica la existencia de un espíritu y una conciencia de la importancia, ética y vivencia de la actividad y del cuerpo de funcionarios que la llevan a cabo. La existencia de una práctica y un código de conducta internos permiten un más fácil aprendizaje y selección de los candidatos a funcionarios en esta área.

Este aprendizaje y el conocimiento y control de los funcionarios por parte de la dirección permite un mejor acompañamiento y la instauración de un patrón de comportamiento técnico y un personal de nivel elevado.

vi) El ejemplo que dan los superiores.

Según lo afirmado más arriba, la posición, actitud y ejemplo de los superiores es un factor esencial para la gestión y conducción de los cuerpos de inspectores. Para desempeñar sus tareas, el funcionario tomará el ejemplo, conocimiento y esclarecimiento de sus superiores. Por supuesto, el marco normativo que rige la actividad y define los límites y el alcance de sus facultades también es muy importante por cuanto potencia los comportamientos tipo a ser utilizados.

vii) El aspecto social y funcional de la función de fiscalización.

Íntimamente ligado a la función está el reconocimiento social y el *status* funcional de la tarea a realizar. Los inspectores deberán tener un régimen elevado y justo de remuneración que les permita afrontar sin dificultad el día a día. Las decisiones que tomen no pueden estar de manera alguna influenciadas por las necesidades económicas del agente fiscalizador y el ejercicio de la función de fiscalización debe estar ligado al prestigio social y profesional. Un factor que serviría de motivación para los técnicos de la inspección sería la introducción de un subsidio técnico para aquellas funciones con grandes exigencias de especialización y premios para los equipos de fiscalización conforme a los resultados obtenidos, es decir, conforme al aumento de los ingresos efectivamente cobrados.

- viii) La relación entre el mérito en el desempeño y el avance en la carrera profesional.

El acceso a una carrera y la posibilidad de progresar implican una relación íntima entre la actitud del funcionario, su práctica y el avance en su carrera. Para esto, la dirección deberá fijar los criterios y reglas para determinar el mérito y sus consecuencias en términos de la carrera, o sea, acceso y ascenso.

Una correcta fiscalización implica también que los recursos existentes sean afectados a las actividades y los sectores donde su actuación tiene mayor efecto multiplicador y valor agregado. Para ello, se deberán identificar y diagnosticar los puntos débiles del sistema, la forma de combatir su fragilidad y estudiar la manera de afectar correctamente y con eficacia estos recursos.

Esto supone un cuidadoso diagnóstico, un estudio y una respuesta adecuada a las necesidades de fiscalización del sistema.

Mediante el PNAIT se afectan los recursos humanos / temporales para cada una de las áreas funcionales definidas, de acuerdo con el orden de prioridades: (i) estudios, planificación y apoyo técnico; (ii) control de inspección; (iii) coordinación; (iv) apoyo a la justicia y contencioso tributario; (v) general, en vista de que en el plan y las actividades para el año 2004, el 70 % de los recursos humanos fueron afectados al control de inspección y 10% al apoyo a la justicia y lo contencioso.

Anualmente, al nivel de control de inspección y de acuerdo con las estrategias definidas para la actuación de la IT –intervención interna o externa, intervención parcial o general–, se afectan más o menos recursos humanos a uno u otro tipo de intervención y los recursos financieros necesarios.

Ejemplo:

Si las estrategias definidas fueran de alcance y visibilidad, se programará un mayor número de acciones de inspección externa parcial, luego se afectarán más recursos humanos a este tipo de acciones y más recursos financieros para afrontar los costos y los gastos de transporte de los técnicos de la IT.

Si las estrategias definidas solamente tuvieran que ver con el alcance, se programarán más acciones internas y, en consecuencia, los recursos humanos serán afectados a los programas de inspección interna mientras que se reducirán los recursos financieros para afrontar los costos y los gastos de transporte.

Sr. Armindo Jesús de Sousa Ribeiro
Director General
Dirección General de Impuestos
Portugal
Correo electrónico: aribeiro@dgci.min-financas.pt

Caso práctico

TEMA 1.3. EL SOPORTE NORMATIVO NECESARIO PARA LAS ACCIONES DE FISCALIZACIÓN

Alberto Real Benítez
Administrador Central de Normatividad
Administración General de Auditoría Fiscal Federal
Servicio de Administración Tributaria (SAT)
(México)

SUMARIO: Facultades del Servicio de Administración Tributaria.- Marco jurídico.- Facultades de comprobación de la autoridad.- Casos prácticos: 1. Determinación presuntiva mediante la información y documentación aportada por terceros relacionados con el contribuyente.- 2.- Determinación de ingresos con base en depósitos bancarios no engranados a la contabilidad.- Conclusiones.

FACULTADES DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El Servicio de Administración Tributaria (SAT), es el órgano encargado de recaudar los impuestos en México, así como su fiscalización. El SAT se creó a través de una Ley que se publicó el 15 de diciembre de 1995, reformada por Decreto publicado el 12 de junio del 2003.

El citado ordenamiento legal señala que el SAT es un órgano desconcentrado dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Ministerio de Finanzas), revistiendo el carácter de autoridad fiscal.

La Ley que crea al SAT le otorga facultades, entre las que se encuentran, comprobar el cumplimiento de las leyes y normas que regulan los impuestos internos y las operaciones que realizan las personas en materia de comercio exterior, así como el despacho de los asuntos que le encomienden la citada Ley y los distintos ordenamientos legales aplicables en materia impositiva.

Para la consecución de su objeto y el ejercicio de sus atribuciones, el SAT cuenta con las Unidades Administrativas previstas en su Reglamento Interior, dentro de las cuales se encuentra contemplada la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF).

La AGAFF tiene a su cargo, entre otras, la facultad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras de los ciudadanos, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, incluyendo los que se causen por la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancías y medios de transporte, así como requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, otros documentos e informes relacionados con el cumplimiento de las leyes tributarias. La AGAFF también recaba de los servidores públicos y de los fedatarios informes y datos que tengan relación con el pago de los impuestos con motivo de sus funciones.

Marco jurídico

Para el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal debe apegarse al marco jurídico que las regula, el cual está conformado por los siguientes ordenamientos legales:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; ley suprema que regula el orden jurídico mexicano y que consagra a favor de los gobernados, garantías individuales, mismas que deben ser respetadas por la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

La Constitución consigna que la autoridad administrativa practicará visitas domiciliarias, en las que podrá solicitar al contribuyente la exhibición de los libros y documentación con la que compruebe que ha cumplido con las disposiciones fiscales, mediante una orden escrita en la que se señalen los fundamentos legales y se motive la causa por la que se emite la orden, precisando en la misma el lugar en el que se va a desahogar la mencionada visita, debiendo contar también con el nombre del contribuyente y el objeto o propósito de la orden.

Código Fiscal de la Federación (C.F.F.); instrumento legal que norma los procedimientos que debe aplicar la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación.

Leyes Impositivas y sus Reglamentos, que regulan, entre otros, a los Impuestos sobre la Renta, al Valor Agregado, Especial sobre Producción y Servicios y al Activo, que contienen las obligaciones que deben cumplir los contribuyentes de acuerdo a la actividad que desempeñen.

Con el propósito de fortalecer la función fiscalizadora se ha dotado al personal revisor de instrumentos o elementos técnicos que le permitan desarrollar su función de manera sistematizada, homogénea y coordinada, a través del Manual Único del Auditor, en el cual se contiene el marco legal que deben observar, así como los lineamientos y procedimientos que deban aplicar en los actos de fiscalización que lleven a cabo.

Dicho documento permite que el personal actúe con integridad, rectitud y apego a derecho, evitando la discrecionalidad en la toma de decisiones y la generación de conductas irregulares que afecten los intereses de los contribuyentes y de la Nación.

Facultades de comprobación de la autoridad

El Código Fiscal de la Federación, en su numeral 42, otorga a la autoridad, entre otras, las siguientes facultades a efecto de que compruebe que el particular ha efectuado el debido cumplimiento de las leyes impositivas.

- Requerir mediante oficio documentación e información a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos. (Revisión de Gabinete)
- Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados.
- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

Las visitas domiciliarias es un método de los más completos por su propia naturaleza. Mediante la visita domiciliaria la autoridad emite una orden que debe satisfacer la garantía de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Política.

La mencionada orden de visita domiciliaria debe contener necesariamente: el nombre de la autoridad que la emite, la resolución, su objeto o propósito, la firma del funcionario competente, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigida, el lugar o lugares donde debe efectuarse la visita, el nombre de la persona o personas que van efectuar la visita.

Durante el desarrollo de la visita domiciliaria, la autoridad fiscal levanta una serie de documentos denominados actas y en las que se hacen constar los hechos u omisiones que se detectan durante el ejercicio de facultades de comprobación y que pueden concluir con la emisión de una resolución que determina un crédito a favor del fisco federal.

Las autoridades fiscales, también se encuentran facultadas para determinar los ingresos gravables, así como el valor de los actos o actividades mediante presunciones, las cuales se definen como la injerencia que se hace de un hecho desconocido a partir de un hecho conocido; es decir, hay presunción cuando se tiene por comprobado un hecho, en virtud de haberse demostrado o acreditado otro distinto.

Las presunciones legales más importantes, las prevén los artículos 55, 56, 57, 59, 60 y 62 del Código Fiscal de la Federación.

Para que la autoridad fiscal pueda determinar de manera presuntiva la situación fiscal de los contribuyentes, éstos deben ubicarse en alguna de las hipótesis contenidas en el citado ordenamiento legal, las cuales se generan cuando:

- El contribuyente no aporta los libros y registros de su contabilidad.
- No exhiba la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones.
- No proporcione los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- Omita el registro de operaciones, ingresos o compras, alteren el costo por más del 3% sobre los declarados en el ejercicio.
- Omita presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de las facultades, siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración, entre otras.
- Omisión en la retención y entero de impuestos, por más del 3% sobre las retenciones efectuadas y enteradas

El artículo 56 del Código Fiscal de la Federación prevé los procedimientos que la autoridad puede aplicar para calcular los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos, como son:

- Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.
- Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro.
- A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.
- Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Adicionalmente, la disposición legal señala los elementos con base en los cuales la autoridad puede comprobar la determinación presuntiva de los ingresos y valor de actos o actividades, tales como.

- Los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.
- La información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentre en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aún cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se demuestre que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.

- La información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.

Asimismo, uno de los procedimientos que se aplican en los actos de fiscalización, es la obtención de estados de cuenta bancarios de las entidades financieras, lo que permite conocer si los contribuyentes registran y declaran la totalidad de los ingresos que perciben en determinado ejercicio fiscal.

El SAT no puede obtener información en forma directa de los bancos, sino que tiene que hacerlo por conducto de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNByV), que es la dependencia del gobierno federal encargada de regular a los sujetos que conforman el sistema financiero. El SAT para poder tener información financiera de los particulares, solicita a las entidades financieras, por conducto de la CNByV, proporcionen copia de los estados de cuenta bancarios, señalando número de cuenta, nombre del titular de la cuenta, nombre del banco y sucursal en la que está aperturada, así como el período correspondiente.

Casos prácticos

1.- Determinación presuntiva mediante la información y documentación aportada por terceros relacionados con el contribuyente

La autoridad al ejercer facultades de comprobación para verificar el correcto cumplimiento de obligaciones fiscales, se enfrenta a la problemática de que algunos contribuyentes no le proporcionan la contabilidad ni la documentación comprobatoria que ampara las operaciones que llevaron a cabo en el ejercicio o ejercicios sujetos a revisión. Asimismo, ha detectado que en ocasiones los contribuyentes no registran en su contabilidad operaciones por más del 3% sobre los declarados en el ejercicio, así como depósitos de sus cuentas bancarias.

Lo anterior impide conocer si los contribuyentes declararon la totalidad de los ingresos que obtuvieron y, por ende, si efectuaron de manera correcta el pago de los impuestos a su cargo, por lo que, con la finalidad de recabar los elementos contables que le permitan determinar la situación fiscal de los contribuyentes, la autoridad fiscal utiliza, entre otros, los siguientes procedimientos:

En nuestro ejemplo hablaremos de una persona moral con actividad comercial de abarrotes con venta de semillas, granos, azúcar y leches naturales, la cual tributa en el régimen general de ley, por el ejercicio fiscal del 2000, respecto de los impuestos sobre la renta y al valor agregado a quien se le emite una orden para la practica de una visita domiciliaria.

Una vez constituido el personal designado en la orden para llevar a cabo la visita domiciliaria, se solicita al contribuyente exhiba la contabilidad y documentación comprobatoria de las operaciones que realizó durante el ejercicio 2000.

Asimismo, el personal debe realizar un recorrido por las instalaciones del contribuyente con la finalidad de localizar departamentos, bodegas, oficinas en las que se concentre la documentación comprobatoria, correspondencia y demás información relacionada con las operaciones de ingresos, compras y gastos que generan la o las actividades que realice el contribuyente y que se encuentran fuera de las áreas de contabilidad y del archivo.

La documentación que se busca consiste en los libros y registros sociales, documentación comprobatoria de ingresos, adquisiciones, gastos, estados de cuenta bancarios, registros de control, informes y reportes que tengan relación con la entrada y salida de mercancías o materias primas etc., levantándose un acta parcial, en la que se hacen constar, en su caso, los hechos conocidos durante el recorrido por la empresa.

Del recorrido efectuado por los visitantes a las instalaciones de la empresa revisada, existe la posibilidad de que no se obtengan resultados, en virtud de que el contribuyente no lleva su contabilidad en su domicilio fiscal, no obstante que el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación establece como obligación a su cargo, el de mantener su contabilidad en el domicilio fiscal y ponerla a disposición de las autoridades fiscales, salvo que haya solicitado a la autoridad competente autorización para llevarla en lugar diferente, situación que no acredita, en nuestro caso, por lo que solamente se localiza únicamente copia de 7 facturas canceladas a nombre de 3 empresas diferentes.

En esas condiciones, los visitantes con apoyo en el inciso a) del numeral 53 del Código Fiscal de la Federación, le requieren al contribuyente los libros y registros integrantes de su contabilidad, los cuales deben presentarse de inmediato, así como los diagramas y el diseño del sistema del registro electrónico.

En virtud de que el contribuyente no atiende la solicitud verbal de los visitantes, se emite requerimiento por escrito, a través del cual se le solicita la documentación e información inherente a las operaciones que lleva a cabo en el ejercicio sujeto a revisión, otorgándose el plazo de seis días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquél en que se le notifique la solicitud respectiva, de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del mencionado artículo 53 del C.F.F.

Considerando que el contribuyente no atiende el citado requerimiento, la autoridad fiscal enfrenta la problemática de no contar con la contabilidad que le permita determinar la situación fiscal del contribuyente, no obstante que en términos del numeral 45 del C.F.F. se encuentra obligado a mantener a disposición de la autoridad fiscal la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales y, en caso de que lleve la contabilidad con el sistema de registro electrónico, o microfilme o grabe en discos ópticos o en cualquier otro medio autorizado

debe poner a disposición de la autoridad el equipo de cómputo y sus operadores, para que la autoridad tenga acceso a la información que contienen los mismos.

Ante esta situación, la autoridad fiscal cuenta con facultades para aplicar medidas de apremio, consistentes en la aplicación de multas formales, solicitar el auxilio de la fuerza pública, así como pedir a la autoridad competente proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente, las cuales están contempladas en el artículo 40 del Código en comento.

Tratándose de la negativa de los contribuyentes de aportar la contabilidad, por lo general únicamente se impone la multa por no proporcionar la información y documentación requerida

En algunos casos, se practica embargo precautorio sobre los bienes o negociación del contribuyente, con la finalidad de garantizar el posible crédito fiscal que se le determine, cuando obstaculiza el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad, que se traduce en la negativa de exhibir la documentación e información requerida, con apoyo en lo previsto en la fracción III del numeral 145 del C.F.F. Sin embargo, en el presente asunto no se detectaron cuentas bancarias a nombre de la contribuyente ni se tuvo conocimiento de bienes muebles o inmuebles propiedad del mismo, por lo que, no se estuvo en aptitud de trabar embargo precautorio.

1.1 Desahogo de compulsas

Una de las estrategias que aplica la autoridad fiscal para allegarse de los elementos necesarios para determinar las contribuciones a cargo del contribuyente, es el desahogo de compulsas.

La autoridad fiscal, tiene facultades para requerir datos, informes y documentos a terceros relacionados con el contribuyente, que en el ejercicio o ejercicios sujetos a revisión hayan celebrado operaciones con él, elementos con los que podrá determinar la situación fiscal del contribuyente revisado.

Esta solicitud de datos a terceros, que en la práctica se ha denominado “compulsas”, constituye una de las técnicas de auditoría más eficaz para conocer las omisiones en que incurrió el contribuyente, integrando una herramienta ágil, idónea y necesaria a través de la cual la autoridad fiscal puede conocer, probar o desvirtuar omisiones en que incurren los contribuyentes.

Esta técnica de auditoría se desahoga cuando existen razones fundamentales para llevarlas a cabo o cuando la planeación o el resultado de los procedimientos desarrollados señalen que es necesario practicarlas, dentro de estos supuestos se contemplan los siguientes:

- Para confirmar o desvirtuar las presunciones o incongruencias detectadas en el desarrollo de la revisión.
- Cuando en una revisión se carece totalmente de la contabilidad.
- Cuando los libros de contabilidad están en blanco y el contribuyente sólo exhibe parte de la documentación comprobatoria de sus operaciones.
- Para confirmar o desvirtuar la deducción de adquisiciones o erogaciones amparadas con facturas ficticias.
- Para comprobar que son reales las compras amparadas con documentación no contabilizada.
- Para amparar o comprobar ingresos omitidos.
- Para probar qué adquisiciones, erogaciones y/o servicios que se estima no son indispensables para los fines de la actividad que realiza el contribuyente y, que siendo persona moral, beneficien a socios o accionistas de ella.

En nuestro caso práctico, se desahogaron compulsas, toda vez que no aportó su contabilidad ni documentación alguna que amparara las operaciones que realizó en el ejercicio sujeto a revisión.

Para emitir las compulsas a los terceros relacionados con el contribuyente, se consideraron los elementos y circunstancias siguientes:

- La información que proporcionó respecto de sus clientes, así como de los 50 principales proveedores.
- Clientes y proveedores que no aparecen en el libro de ventas, ni en el de compras, ni en ningún otro registro de la visitada, cuyos nombres y domicilios, constan en copias fotostáticas de facturas canceladas, localizadas en el inicio de la visita.
- Clientes y/o proveedores en los que el importe de sus operaciones es elevado, y tomando en cuenta que:
 - a) Son empresas con las que el auditado presta y/o recibe mercancía.
 - b) Son clientes de los que se localizaron varias facturas de ventas canceladas, sin que existieran los originales de las mismas.
 - c) Cuando al inicio de la auditoría no se localizan, o no se proporcionan habiéndose requerido, los elementos contables (libros, pólizas, documentos) o están atrasados y además no ha presentado declaraciones.

Por considerarse conveniente, las “compulsas” generalmente se desahogan mediante el método de visita domiciliaria, por lo que, la autoridad fiscal aplica las reglas que para las visitas domiciliarias establece Código Fiscal de la Federación, en virtud de que una compulsas personal, es en sí una visita domiciliaria.

En consecuencia, la orden que se emite al tercero relacionado con el contribuyente satisface los requisitos de fundamentación y motivación que contienen las órdenes de visita domiciliaria giradas a los contribuyentes.

Con base en lo anterior, se emiten órdenes de aportación de datos por terceros a 6 clientes del contribuyente revisado, detectados a través de las copias fotostáticas de las facturas canceladas y de la información asentada en la declaración de clientes y proveedores, “compulsas” que se desahogaron mediante visita domiciliaria, por lo que, el resultado de las mismas se consignó en actas, en las que se asentaron los datos de las operaciones realizadas por los terceros con el contribuyente, así como los documentos que prueban las irregularidades que les dieron origen y la forma de pago.

Asimismo, el personal que practica las compulsas debe certificar en el domicilio de los terceros, copia fotostática de los documentos que le exhibieron, tales como: facturas, remisiones, notas de crédito, pólizas de cheque, cartas de convenio, contratos, liquidaciones de comisiones, vales de almacén (salida o entrada), cobranza, fichas de depósito, auxiliares de clientes o proveedores, etc., con fundamento en el artículo 45, 1er párrafo del CFF.

En cuanto a la revisión a efectuar en las compulsas, ésta se debe circunscribir exclusivamente a revisar las operaciones realizadas entre el contribuyente que se audita y los terceros compulsados en el ejercicio o período de que se trate, es decir, no comprende los procedimientos que se desahogan en una auditoría, sino que sólo abarca:

- La(s) operación(es) celebrada(s) entre el sujeto que se audita y el tercero.
- No siempre se levanta acta de inicio y final, a veces sólo se levanta un acta, debido a la rapidez con que se realizan estas visitas.
- No es obligatorio efectuar el recorrido de locales, bodegas, instalaciones, etc.

En el acta que se levanta se asienta una a una, las operaciones que se conocen en la contabilidad y/o domicilio fiscal del “compulsado”, aunque no aparezca registrada, pero que se compruebe fueron realizadas entre el tercero y el que se audita, así como los datos relativos a la clase de libro de donde se obtiene la información, clase de registro económico, póliza-número y fecha, importe e IVA trasladado y total, auxiliar (tarjeta de cliente o proveedor), documento comprobatorio factura, recibo, remisión, contrato, liquidación, cheque, nota de crédito o cargo, vale de entrada o de salida de almacén, pedimento aduanal, correspondencia cruzada entre tercero y fiscalizado, etc., a fin de que el contribuyente conozca a ciencia cierta los elementos con base en los cuales se conocieron los ingresos que se obtengan en el ejercicio revisado.

Se entregó al contribuyente auditado, copia de las actas de solicitud de datos a terceros, con la finalidad de que tenga conocimiento del resultado obtenido en las compulsas y, en su oportunidad esté en aptitud de proporcionar la documentación e

información tendiente a desvirtuar los hechos u omisiones consignados en la referida acta.

1.2 Determinación presuntiva.

Toda vez que del recorrido a las instalaciones del contribuyente, la autoridad no recaba la documentación comprobatoria del mismo y, éste en el transcurso de la revisión no proporciona su contabilidad, el mismo se ubica en la causal de determinación presuntiva contenida en la fracción II del numeral 55 del Código Fiscal de la Federación, vigente en el ejercicio revisado, la cual establece:

“Las autoridades fiscales podrán determinar presuntamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, el resultado fiscal en el régimen simplificado o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos, entradas y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones cuando:

...

“II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de algunos de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales “

En consecuencia, la autoridad fiscal determina de manera presuntiva la situación fiscal del contribuyente, tomando en cuenta para ello, el resultado de las compulsas desahogadas a los terceros relacionados con el contribuyente, de las cuales se conocieron que éste obtuvo ingresos en el ejercicio revisado, en cantidad de \$25'600,000.00.

Lo anterior, con apego a lo consignado en el numeral 56 del C.F.F., el cual precisa que para determinar de manera presuntiva la situación fiscal de los contribuyentes, se calcularán los ingresos brutos, así como el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, aplicando cualquiera de los procedimientos contenidos en el mismo, entre los cuales, se encuentra el relativo a considerar la información que proporcionen terceros a solicitud de la autoridad fiscal, cuando tengan relación de negocios con los contribuyentes.

Una vez determinados los ingresos, así como el valor de actos o actividades y, considerando que el contribuyente no aportó la documentación inherente a sus gastos, con base en lo establecido en el numeral 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el 2000 se determina de manera presuntiva su utilidad fiscal.

Dicho numeral prevé que se determinará presuntamente la utilidad fiscal, aplicando a los ingresos brutos determinados de manera presuntiva, el coeficiente de 20% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades detalladas en el mismo.

En virtud de que el contribuyente en el ejercicio revisado realizó actividades comerciales, relativas a abarrotos con venta de semillas, granos, azúcar y leches naturales, se aplicó el coeficiente del 12% previsto en la fracción II del citado artículo.

En ese tenor, a los ingresos en suma de \$25'600,000.00, se les aplica el coeficiente del 12%, dando una utilidad fiscal en cantidad de \$3'072,000.00, importe al cual se aplica la tasa del 35% contenida en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio sujeto a revisión.

Tomando en cuenta que el citado contribuyente no demuestra tener pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de aplicar, no se disminuye la utilidad fiscal, quedando en la cantidad antes mencionada.

En consecuencia, se determina un impuesto sobre la renta omitido en importe de \$1'075,200.00, cantidad que se debe actualizar, se calculan los recargos y se imponen las multas correspondientes.

Lo anterior, en virtud de que el Código Fiscal de la Federación establece que cuando los contribuyentes no efectúen el pago de las contribuciones en los plazos legales, se actualizarán por el transcurso del tiempo y con motivo del cambio de los precios en el país. Dicha actualización comprende desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

Asimismo, el citado Código señala que se pagarán recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno, los cuales se calculan sobre las contribuciones actualizadas.

Adicionalmente, se impone la multa a que se hace acreedor el contribuyente por haber cometido la infracción consistente en no haber pagado las contribuciones a su cargo, en los plazos establecidos en la Ley y, en virtud de que la infracción fue descubierta por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

En materia de impuesto al valor agregado, se considera lo dispuesto en el numeral 39 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en el ejercicio 2000, el cual menciona que al importe de la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, se aplicará la tasa del impuesto que corresponda, reduciendo el resultado con las cantidades acreditables que se comprueben.

Toda vez que el contribuyente obtuvo como valor de actos o actividades en el 2000, ejercicio sujeto a revisión, una cantidad de 25'600,000.00, las cuales se encuentran afectas a la tasa general del 15%, se determina un impuesto al valor agregado en cantidad total de \$3'840,000.00, suma a la que no se le redujo importe alguno relativo a

cantidades acreditables, ya que el contribuyente durante el desarrollo de la visita domiciliaria no proporcionó documentación comprobatoria alguna correspondiente a cantidades acreditables, es decir, documentación con la que demostrará que se le trasladó impuesto al valor agregado.

Por otro lado, se señala que en virtud de que la autoridad fiscal asienta en actas los hechos u omisiones conocidos durante el transcurso de la visita domiciliaria, las cuales constituyen documentos públicos emitidos por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, éstas gozan de valor probatorio pleno, salvo prueba en contrario.

De conformidad con lo establecido en el artículo 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles, son documentos públicos, aquellos cuya formación está encomendada por la Ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público investido de la fe pública y los expedidos por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones.

2.- Determinación de ingresos con base en depósitos bancarios no engranados a la contabilidad

En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal ha detectado que en forma frecuente una de las presuntivas que principalmente se aplica para determinar la situación fiscal de los contribuyentes, es la contenida en la fracción III del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, ya que durante el desahogo de las visitas domiciliarias localiza depósitos bancarios no engranados a la contabilidad de los contribuyentes.

En nuestro caso para demostrar la obtención de información a través de depósitos bancarios, utilizaremos una persona física, que tributa en el régimen general a las actividades empresariales, con actividad comercial con venta de vinos y licores, salchichonería, dulces, bombones y chocolates, con el objeto de revisar el cumplimiento de sus obligaciones en materia de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado, por los ejercicios de 1996 y 1997.

En el transcurso de la visita se conoce que el contribuyente no registró en su contabilidad operaciones por más del 3% sobre los declarados en el ejercicio, por lo que, se ubicó en la causal de determinación presuntiva contenida en el inciso a) fracción III del numeral 55 del Código Fiscal de la Federación.

2.1 Requerimiento de información

En virtud de que se detectó una cuenta bancaria, de conformidad con lo establecido en la fracción VII del numeral 42 del Código Fiscal de la Federación, que establece como facultad de la autoridad fiscal, la de recabar de los funcionarios y empleados públicos, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones, se requirió por conducto

de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, al banco en la que está aperturada la cuenta, proporcione los estados de la cuenta a nombre del contribuyente, por los ejercicios de 1996 y 1997, dependencia que aporta lo solicitado, detectándose que la referida cuenta bancaria no está engranada a la contabilidad y como consecuencia tampoco están registrados los depósitos bancarios en cantidades de \$2'862,244.76 y \$2'036,369.00, respectivamente, ubicándose en el supuesto establecido en el artículo 59 Fracción III, del invocado ordenamiento legal.

Por lo anterior, cada uno de los depósitos no contabilizados se consideran ingresos y valor de actos o actividades del particular, salvo prueba en contrario que éste exhiba, motivo por el cual, con oficio se le solicita aclarar el origen de los depósitos bancarios, otorgándole un plazo de 6 días hábiles, en términos de lo previsto en el inciso b) del numeral 53 del Código Fiscal de la Federación.

Dentro de los lineamientos establecidos en el Manual Único del Auditor, se ha direccionado al personal revisor, que no se aceptará como documentación para aclarar los depósitos bancarios no contabilizados, los siguientes:

- La expedida o formulada por el propio contribuyente.
- Cartas o constancias, aún notariales, en que los terceros relacionados con el contribuyente, sólo afirman que efectuaron préstamos al mismo o pagos de lo que le adeudaban o aportaciones para futuros aumentos de capital.
- Simples contratos o pagarés para tratar de probar que los depósitos en cuentas de cheques del contribuyente que no tiene contabilizados, son realmente préstamos recibidos de terceros.

Además de los citados documentos, el contribuyente debe exhibir fichas bancarias de traspasos de las cuentas de terceros al contribuyente revisado, o estados de cuentas bancarias a nombre de terceros en los que conste el cargo de la cantidad que manifiestan entregaron al contribuyente.

2.2 Determinación presuntiva

En virtud de que el contribuyente no aclaró el origen de los depósitos bancarios y no exhibió documentación alguna, se levanta acta en la que se consigna dicha situación y, en consecuencia la autoridad fiscal determina de manera presuntiva su situación fiscal, en virtud de que la fracción III del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación establece:

“Para la comprobación de los ingresos, o del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

...

“III.- Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar,

son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.”

Por lo tanto, para que se configure la citada causal de presuntiva, únicamente se requiere que el contribuyente **no haya registrado en su contabilidad los depósitos de sus cuentas bancarias.**

Teniendo en cuenta que el contribuyente durante la revisión argumentó que tiene derecho a que se le reconozca un costo respecto de los ingresos determinados con base a sus depósitos bancarios no registrados en su contabilidad y, en virtud de que la citada presunción legal prevista en la fracción III del artículo 59 del Código en comento, el resultado se podrá modificar únicamente con lo que compruebe fehacientemente el particular, aportando la documentación comprobatoria que reúna requisitos fiscales y la autoridad fiscal sólo reconoce el costo que el contribuyente acredite con la documentación respectiva.

En este caso, el contribuyente no proporcionó documentación alguna, por ende, la autoridad fiscal carece de elementos para determinar su utilidad fiscal, por lo que, la misma se determina de manera presuntiva, de conformidad con lo establecido en el artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en los ejercicios revisados.

El referido artículo consigna que el Servicio de Administración Tributaria determinará de manera presuntiva la utilidad fiscal de los contribuyentes, aplicando a los ingresos brutos declarados por el contribuyente o determinados presuntamente por la autoridad fiscal, el coeficiente general del 20% o el que corresponda, si la actividad del contribuyente se ubica en alguna de las mencionadas en el referido precepto legal.

Toda vez que el contribuyente realiza actividades comerciales de abarrotes con venta de vinos y licores nacionales, salchichonería, dulces, bombones y chocolates, le corresponde un coeficiente del 15%, en términos de la fracción III del citado artículo.

En consecuencia, a los depósitos bancarios en importes de \$2'862,244.76 y \$2'036,369.00 se les aplicó el coeficiente del 15%, obteniéndose un resultado fiscal en sumas de \$429,336.71 y \$305, 455.35, por los ejercicios de 1996 y 1997, respectivamente, importes sobre los cuales se determinó el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente.

Por lo que se refiere al impuesto al valor agregado, los depósitos se consideran como valor de actos o actividades, aplicándose la tasa general del IVA, es decir, del 15%, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 39 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en los ejercicios revisados.

El contribuyente puede solicitar se le descuenta el impuesto al valor agregado correspondiente a los ingresos de sus depósitos bancarios no engranados a su contabilidad, sin embargo, para ello, debe aportar la documentación comprobatoria de la cual se desprenda que realizó actos o actividades por los que se le trasladó impuesto al

valor agregado, en virtud de que el numeral 39 en comento dispone: “Al importe de la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto en los términos de esta Ley, se aplicará la tasa del impuesto que corresponda conforme a la misma, y el resultado se reducirá con las cantidades acreditables que se comprueben.”

Determinados los impuestos, los mismos se actualizarán, se calcularán los recargos y se impondrán las multas correspondientes.

Por otro lado, se comenta que lo asentado en las actas levantadas durante la visita domiciliaria goza de pleno valor, por tratarse de documentos públicos elaborados por un funcionario en el ejercicio de sus funciones.

Asimismo, con base en la información que la autoridad obtuvo en el ejercicio de sus facultades de comprobación, como los estados de cuenta bancarios proporcionados por el banco, se debe motivar la determinación del crédito fiscal a cargo del contribuyente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación.

CONCLUSIONES

La autoridad fiscal tiene obligación de apegarse al marco jurídico que regula sus facultades para comprobar que los contribuyentes cumplen debidamente con sus obligaciones fiscales, con la finalidad de que sus actos de fiscalización no vulneren las garantías de legalidad y seguridad jurídica de los mismos.

El método de revisión más completo para conocer de manera integral la situación fiscal de los contribuyentes, lo constituyen las visitas domiciliarias, ya que éstas se realizan en el domicilio fiscal de los mismos, lo que permite a la autoridad fiscal conocer la magnitud de la empresa, concentrar la documentación contable que se localice en bodegas, almacenes, etc.

En México, la autoridad fiscal está facultada para determinar de manera presuntiva la situación fiscal de los contribuyentes, a través de diversos procedimientos, entre los que destacan la utilización de:

- Datos, informes y documentos aportados por terceros relacionados con el contribuyente, por las operaciones que hayan llevado a cabo con el mismo durante el ejercicio sujeto a revisión.
- Información y documentación proporcionada por funcionarios y servidores públicos.

La autoridad fiscal, aplica estos procedimientos únicamente en aquellos casos en que los contribuyentes no le exhiben los elementos que integran su contabilidad o no

registran en su contabilidad las operaciones que realizaron, así como los depósitos de sus cuentas bancarias, situación que genera que la autoridad fiscal no se encuentre en aptitud de conocer si los contribuyentes cumplieron de manera correcta con sus obligaciones fiscales.

Sr. Alberto Real Benítez
Administrador Central de Normatividad
Administración General de Auditoría Fiscal Federal
Servicio de Administración Tributaria (SAT)
México
Correo electrónico: alberto.real@sat.gob.mx

Caso práctico

TEMA 1.3. EI SOPORTE NORMATIVO NECESARIO PARA LAS ACCIONES DE FISCALIZACIÓN

Ricardo Arturo Toma Oyama

Gerente de Programación y Gestión de Fiscalización
Superintendencia Nacional de Administración Tributaria
(Perú)

SUMARIO: I. Introducción.- II. Marco Legal.- 1. Constitución Política.- a) Principios que regulan el régimen tributario.- b) Derechos Fundamentales de la Persona.- 2. Código Tributario.- a) Facultad de Fiscalización.- b) Discrecionalidad en la facultad de fiscalización.- c) Facultades en la función fiscalizadora.- d) Aplicación de determinación de la obligación tributaria mediante base presunta.- 3. Resoluciones de Superintendencia.- a) Información proporcionada por los agentes de retención y percepción de tributos.- b) Información remitida por el banco respecto a las operaciones sujetas al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT).- c) Información sobre las operaciones efectuadas con terceros.- d) Información proporcionada por los notarios.- e) Información proporcionada por los notarios.- 4. Nuevas Disposiciones Legales.- III. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

La presente ponencia tiene como objetivo hacer una exposición de las normas que respaldan las acciones de fiscalización de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT)¹, así como comentar las experiencias relevantes que se han generado en el Perú en el desarrollo y cumplimiento de esta función.

Por ello, iniciamos este trabajo asumiendo como premisa que una administración tributaria moderna tiene como uno de sus desafíos centrales la determinación precisa del monto y cuantía de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, tarea que en una primera aproximación parece sencilla y rutinaria. Sin embargo, en un mundo globalizado en el cual los hechos económicos (gracias al rápido y vertiginoso avance de las tecnologías en los sistemas de producción, comercialización, gestión e información²) han superado ampliamente las fronteras nacionales y los conceptos clásicos de la territorialidad y la nacionalidad, las administraciones tributarias se encuentran en la necesidad imperiosa de adecuar constantemente sus estrategias de

¹ Órgano Administrador de Tributos Internos y Aduaneros de la República del Perú.

² Se incluye la información contable que, a diferencia de lo que ocurría hace algunos años, en la actualidad se trabaja con el apoyo de sistemas informáticos.

fiscalización y control, de tal manera que pueda responder satisfactoriamente a esta nueva realidad.

La SUNAT es el órgano Administrador de Tributos Internos y Aduaneros de la República del Perú, y es una institución descentralizada del Sector Economía y Finanzas, con patrimonio propio y autonomía económica, administrativa, funcional, técnica y financiera.

La misión de la SUNAT consiste en lograr el incremento de la recaudación tributaria y aduanera combatiendo, de forma honesta y justa, la evasión y el contrabando, mediante la generación efectiva de riesgo y servicios de calidad a los contribuyentes y usuarios del comercio exterior, así como, promover el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes para contribuir con el bienestar económico y social de los peruanos, enmarcando sus actuaciones en el ordenamiento jurídico vigente, de manera que su accionar sea siempre legítimo.

Así, la SUNAT ejerce el control de los tributos internos y externos que constituyen ingreso del Gobierno Central, tales como el Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas³, el Impuesto Selectivo al Consumo, el Impuesto a las Transacciones Financieras, el Impuesto Extraordinario de Solidaridad, el Impuesto de Solidaridad a favor de la Niñez Desamparada, el Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional, y los Derechos Aduaneros, tributos cuya recaudación representó el 99,8% de los ingresos totales del Estado en el año 2003, hecho que potencia la base de datos de la SUNAT, al contar con la información de prácticamente todos los ingresos tributarios y aduaneros del Perú⁴.

Estas facultades de control se ejercen sobre un universo de 2'661.000 contribuyentes inscritos⁵, de los cuales 420.100 se ubican dentro del Régimen General del Impuesto a la Renta, 144.000 dentro del Régimen Especial del referido impuesto, 360.800 en el Régimen Único Simplificado⁶ y 1'761.000 se ubican como Trabajadores Independientes.

II. MARCO LEGAL

La actuación de la SUNAT debe desarrollarse dentro de las facultades y límites que las normas legales imponen, de tal manera que su actuación, al equilibrar las facultades de fiscalización que la Administración Tributaria posee con los derechos

³ Denominación que tiene el Impuesto al Valor Agregado en el Perú.

⁴ La SUNAT también recauda las Contribuciones al Seguro Social de Salud y al Sistema Nacional de Pensiones, las mismas que no constituyen ingresos del Gobierno Central.

⁵ Datos al 30 de noviembre de 2003, publicados en la Nota Tributaria que aparece en SUNAT Virtual cuya dirección es: <http://www.sunat.gob.pe>.

⁶ Régimen que sustituye el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, para los medianos y pequeños contribuyentes, bajo determinadas condiciones y restricciones. A partir del 01.01.2004 ha entrado en vigencia el Nuevo Régimen Único Simplificado, por lo que contaremos con la data final de los contribuyentes comprendidos en dicho régimen recién a partir de febrero de 2004.

de los Administrados, facilite los procedimientos de fiscalización que se lleven a cabo.

En este sentido, el sistema jurídico peruano presenta las siguientes normas:

1. Constitución Política

La Constitución Política del Perú de 1993 contiene diversos artículos que brindan un marco normativo general a la Potestad Tributaria del Estado, regulando los siguientes temas:

a. Principios que regulan el régimen tributario.

La Constitución señala que al emitirse normas de carácter tributario deben respetarse los siguientes principios:

a.1. Reserva Legal.- En virtud de este principio, los aspectos esenciales de los tributos deben ser aprobados por una Ley o Decreto Legislativo (caso en el cual el Congreso de la República delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria).

El Código Tributario, desarrollando este principio, establece que sólo por Ley se puede señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota, el acreedor tributario, el deudor tributario, conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios, normar los procedimientos jurisdiccionales así como los administrativos en cuanto a garantía o derechos del deudor tributario, definir las infracciones y establecer las sanciones, establecer privilegios, preferencias y garantía para la deuda tributaria y normar formas de extinción especiales de la deuda tributaria.

a.2. Igualdad.- En virtud de este principio los tributos se aplican a todas las personas que tienen igual posición frente a la Ley y frente a un tributo específico, proscribiéndose la posibilidad que se pueda hacer diferencia en materia tributaria por razón de las personas (sólo se permite hacer diferencias cuando lo exige la naturaleza de las cosas).

a.3. No confiscatoriedad.- Este principio importa que debe haber proporción entre el valor del bien sobre el que se paga el tributo y el valor del tributo en sí mismo, que el tributo no debe absorber una parte sustancial del bien.

a.4. Respeto a los derechos fundamentales de la persona.- En virtud a este mandato al ejercerse el Poder Tributario se deben observar los principios fundamentales de las personas principalmente aquellos

vinculados directamente con la tributación y que han sido anteriormente comentados.

b. Derechos Fundamentales de la Persona

b.1 Secreto Bancario

En el Perú el secreto bancario está consagrado a nivel constitucional como un límite del derecho a la información de los ciudadanos, protegiendo de esta manera el derecho a la intimidad de las personas. Esta disposición establece que el secreto bancario sólo será levantado a pedido del Juez, del Fiscal de la Nación o de una comisión investigadora del Congreso con arreglo a ley y siempre que se refiera al caso investigado.

En tal sentido, el alcance del Secreto Bancario está desarrollado a nivel de la Ley que regula el Sistema Financiero Peruano⁷, norma que impone a las empresas del Sistema Financiero la obligación de no divulgar cualquier información referente a las operaciones pasivas⁸ de sus clientes, a menos que exista una autorización escrita de estos, o sea solicitada por los funcionarios facultados por la Constitución Política.

Como consecuencia de ello, los funcionarios de la SUNAT deben recurrir al Poder Judicial cada vez que estiman conveniente solicitar el levantamiento del secreto bancario respecto de un contribuyente que está sujeto a fiscalización.

En el caso de una eventual reforma constitucional, la SUNAT ha propuesto que se modifique la Constitución Política del Estado en el sentido que se faculte a la Administración Tributaria y Aduanera para acceder de manera directa e inmediata a la información que tienen las entidades del Sistema Financiero respecto de las operaciones bancarias que realizan los contribuyentes. La posición de la SUNAT se fundamenta en la circunstancia que dicha información resulta imprescindible para ejecutar un correcto control del cumplimiento de las obligaciones tributarias y de esta manera, determinar la capacidad contributiva del contribuyente.

La propuesta de reforma constitucional de la SUNAT resulta lógica, si se considera que tiene la obligación (al igual que sus funcionarios) de guardar la reserva de las informaciones y declaraciones que hubiera obtenido por

⁷ La Ley N° 26702- Ley General del Sistema Financieros, de Seguros y Orgánica de la Superintendencia Nacional de Banca y Seguros.

⁸ Debe indicarse que la Ley N° 26702, no establece qué debe entenderse como “operación pasiva”, por lo que de acuerdo a la doctrina, se considera como tales a los depósitos a la vista, de ahorro, a plazo fijo, depósitos oficiales y judiciales, transferencias.

cualquier medio y sólo puede utilizarla para llevar a cabo los fines que le son propios.

El libre acceso de la SUNAT al secreto bancario se encuentra respaldado por cuanto éste no puede servir como instrumento para proteger la comisión de actos destinados a la elusión o evasión tributaria o, en el peor de los casos, a la comisión de ilícitos penales, tal cual es el caso de los delitos tributarios y aduaneros.

En el Perú, la experiencia nos indica que existe un importante universo de operaciones financieras que tienen incidencia tributaria, pero que no generan ingreso alguno para el Estado, ya que se encuentran protegidas por el secreto bancario, lo cual impide que sean revisadas por la SUNAT o que la fiscalización resulte engorrosa y complicada.

De la información actualmente protegida por el secreto bancario, resulta de vital importancia para un adecuado control del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, las que se refieren a las siguientes operaciones:

- Aportaciones de capital provenientes del extranjero de inversionistas o empresas vinculadas que no domicilian en el Perú.
- Remisión de capital o dividendos hacia empresas o personas vinculadas que domicilian en el extranjero.
- Transferencias a sujetos no domiciliados por la prestación de servicios en el extranjero para ser empleados en el Perú.
- Pago por operaciones comerciales o de compra - venta realizadas en el país cuyo monto declarado difiere del efectivamente entregado.
- Depósitos de dinero que se entregan a empleados de los deudores tributarios como liberalidad, cuando en realidad corresponden a remuneraciones que no figuran en planillas.
- Ingresos de profesionales que no son declarados ante la SUNAT y que se depositan en los bancos o se transfieren a sus cuentas en el extranjero.

En este orden de ideas, el Código Tributario vigente en el Perú establece que para acceder a la información protegida por el secreto bancario, la SUNAT debe pedir a un Juez que levante el secreto bancario respecto de un contribuyente determinado que necesariamente debe encontrarse sujeto a fiscalización.

Además, dicha norma establece que la solicitud de la SUNAT pidiendo el levantamiento del secreto bancario debe ser motivada y especificar e individualizar la información requerida.

Aún cuando el procedimiento judicial parece sencillo y los plazos son sumarios (el Juez debe emitir pronunciamiento en el término de 72 horas), en la tramitación de la solicitud de levantamiento de secreto bancario se observan las siguientes dificultades:

- Los Jueces, en la práctica, no observan el plazo sumario previsto para emitir pronunciamiento y, generalmente, dictan la resolución que ordena o deniega la entrega de la información protegida por el secreto bancario fuera del plazo de ley.
- Muchas veces y a pesar que no está permitido, los Jueces antes de emitir pronunciamiento corren traslado de la solicitud de levantamiento del secreto bancario al contribuyente sujeto a fiscalización.
- La orden de levantamiento del secreto bancario es muy estricta y formal, razón por la cual en el caso que la información proporcionada por la SUNAT al Juez no coincida exactamente con la transacción bancaria a la que se quiere acceder, las entidades del Sistema Financiero se niegan a proporcionar la información (existe una política de protección al cliente).
- Las entidades bancarias y financieras, antes de proporcionar la información solicitada por el Juez y como maniobra dilatoria, solicitan que la SUNAT acredite que el deudor tributario se encuentra sujeto a fiscalización.
- Para obtener información relativa a cada nueva transacción bancaria que se hubiera detectado a raíz del levantamiento del secreto bancario de una primera transacción, se requiere iniciar un nuevo trámite ante el Juez.
- Si un contribuyente ha realizado operaciones respecto de las cuales se requiere información que obra en diversas instituciones del Sistema Financiero, se tiene que interponer tantas solicitudes como instituciones estuvieran involucradas.
- Ante la demora de los bancos en otorgar la información, es necesario pedirle al Juez para que reitere su mandato al obligado a proporcionar la información.

- La información remitida por el banco no es entregada directamente a la SUNAT, en tanto se envía al Juzgado que lo remite, finalmente, a la SUNAT.

En resumen, el proceso judicial para acceder al levantamiento del secreto bancario en el Perú es lento y engorroso, motivo por el cual, muchas veces, constituye una valla para que los procesos de fiscalización sean ágiles y exitosos.

b.2 Reserva Tributaria

La Constitución del Perú garantiza la reserva tributaria, entendida como la obligación de la Administración Tributaria de utilizar de manera reservada y sólo para sus fines propios, la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o cualesquiera otros datos relativos a ellos, cuando estén contenidos en las declaraciones e informaciones que obtenga por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros.

De esta manera, nuestra Constitución establece expresamente los sujetos que pueden solicitar el levantamiento de la reserva tributaria:

- En los procesos judiciales, el juez cuando ordena la entrega de información para el caso que le toca investigar o juzgar.
- El Fiscal de la Nación, en las investigaciones que realiza el Ministerio Público.
- Las Comisiones del Congreso de la República, en las investigaciones que realicen.

Es condición para que se levante la reserva tributaria que la información que se solicita esté relacionada directamente con el caso que se está investigando.

A su vez, el Código Tributario desarrolla el contenido de la institución de la reserva tributaria, estableciendo que ésta comprende toda información que se obtiene por cualquier medio sobre la cuantía, la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible así como cualquier dato que haga referencia a estos conceptos, excepto la información –bajo determinadas condiciones– referida a datos estadísticos.

Actualmente, habiéndose modificado la Ley del Impuesto a la Renta respecto a la regulación referente a las normas sobre precios de

transferencia, se hace imperioso introducir modificaciones al Código Tributario en lo relativo a la reserva tributaria a efectos que:

- No forme parte de la reserva tributaria, la información de los terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria en actos administrativos que sean el resultado de la aplicación de las normas de precios de transferencia⁹.
- Que la información proporcionada por los terceros utilizados como comparables solamente pueda ser revelada ante el contribuyente o sus representantes en el marco del proceso de fiscalización, ante las autoridades administrativas y el Poder Judicial, cuando los actos de la Administración sean objeto de impugnación.

En el caso de las determinaciones por precios de transferencia, esto incluiría la información correspondiente a terceros que han sido utilizados como comparables, por ello es necesario precisar en la norma de reserva que el Tribunal Fiscal tampoco podrá alcanzar la información al contribuyente o a sus representantes.

- Sea obligación del deudor tributario guardar absoluta reserva de la información a la que haya tenido acceso, relacionada a terceros independientes.
- La Administración Tributaria no pueda revelar la identidad del tercero al que corresponde la información que se exhibe ante el contribuyente.

b.3 Inviolabilidad de domicilio

La Constitución Peruana garantiza la inviolabilidad del domicilio, disponiendo que sólo se puede ingresar a un domicilio si, previamente, se ha obtenido una orden judicial.

En concordancia con la previsión constitucional, el Código Tributario establece que para realizar inspecciones en locales cerrados o cuando se trate de domicilios particulares, será necesario contar con la respectiva autorización judicial.

De igual modo, el Código Tributario prescribe, para el caso de la cobranza coactiva, que el funcionario a cargo de la cobranza está facultado para realizar el descerraje siempre que previamente hubiera obtenido autorización judicial.

⁹ Disposiciones similares tienen México, Argentina y Venezuela.

El procedimiento para obtener la autorización de ingreso y descerraje se encuentra regulado por el propio Código Tributario, el cual establece que los funcionarios de la SUNAT deben cursar una solicitud al Juez Especializado en lo Civil, quien debe emitir pronunciamiento en un plazo máximo de 24 horas.

Asimismo, el Código Tributario establece la obligación al Juez de no comunicar el pedido formulado por la SUNAT al deudor tributario, bajo responsabilidad.

b.4 Incautación de documentos

La Constitución Peruana protege el secreto y la inviolabilidad de las comunicaciones y documentos privados de la persona. Sin embargo, otorga la posibilidad que los libros, comprobantes, documentos contables y administrativos puedan ser objeto de inspección o fiscalización de la autoridad competente, de conformidad con la ley, siendo necesario que medie una orden judicial para proceder a la sustracción o incautación de los mismos.

En concordancia con la previsión constitucional, el Código Tributario, en la parte referida a las facultades de fiscalización de la SUNAT, dispone que cuando se presuma la existencia de evasión tributaria, se podrá practicar incautaciones de libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza, que guarden relación con la realización de hechos imposables, por un plazo no mayor de 15 días hábiles, prorrogables por un plazo similar.

Asimismo, el citado Código señala que para llevar a cabo dicha incautación, se debe obtener previamente la autorización judicial, para cuyo efecto la Administración Tributaria debe cursar una solicitud motivada al Juez Especializado en lo Penal, quien debe emitir pronunciamiento en un plazo de 24 horas (el Juez se encuentra impedido de poner en conocimiento del contribuyente la existencia de la solicitud).

Finalmente, dentro de los parámetros establecidos por la Constitución Política del Estado y considerando el vertiginoso avance tecnológico de los últimos tiempos en materia de procesamiento de datos, el Código Tributario faculta a la Administración Tributaria para exigir a los administrados que le proporcionen la información o documentación relacionada con el equipamiento informático con que cuentan (incluyendo información relativa a los programas fuentes), con la finalidad que se les pueda practicar una auditoría de sistemas, como usualmente se estila en los procesos de auditoría externa que hoy en día se realizan.

b.5 Secreto Profesional

La Constitución señala que la persona tiene el derecho y el deber de guardar el secreto profesional¹⁰. En ese sentido, si bien la Administración Tributaria puede solicitar información, el sujeto requerido se puede oponer a la exigencia de información que viole este derecho. Cabe comentar que también es aplicable lo señalado en la Ley que regula los procedimientos administrativos¹¹ cuando señala que es legítimo el rechazo a la exigencia cuando esta suponga una violación al secreto profesional, una revelación prohibida por la ley o afecte derechos constitucionales, sin que ello ampare el falseamiento de los hechos o de la realidad.

2. Código Tributario

a. Facultad de Fiscalización

El Código Tributario Peruano, establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas de carácter tributario que orientan el desarrollo de las fiscalizaciones de la SUNAT. Este cuerpo legal regula los derechos y obligaciones que deben encontrarse presentes para una adecuada relación fisco – contribuyente.

El citado Código señala expresamente las facultades que tiene la Administración Tributaria, dentro de las cuales se encuentra la facultad de fiscalización que incluye la inspección, la investigación, y el control de las obligaciones tributarias y; se ejercita incluso sobre los sujetos que gozan de inafectación, exoneración, o beneficio tributario.

Cabe indicar que cuando la legislación peruana utiliza el término “fiscalización”, lo hace en su acepción más amplia y genérica, esto es, como la potestad de la Administración Tributaria para revisar las declaraciones, libros y demás documentación del contribuyente; sin hacer alusión a las diversas actuaciones que se dan dentro de un proceso de fiscalización y sin que ello implique la realización del procedimiento de fiscalización típico (auditoria tributaria), razón por la cual las facultades previstas en el Código Tributario son aplicables para todas las actuaciones de la SUNAT.

¹⁰ **BERNALES Enrique, LA CONSTITUCIÓN DE 1993.** Lima, Editora RAO. 1999, página 154. ...”*El secreto profesional que es el conjunto de ideas y conocimientos de hechos que el profesional recibe de quienes piden sus servicios... protege a quien consulta a un profesional, a fin de que pueda decirle toda la verdad, o todas sus opiniones sin que se vea amenazado porque el profesional luego esté obligado a decir todo lo que sabe*”.

¹¹ Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General

No obstante, en el Manual Básico de Fiscalización¹² se distingue entre los diferentes tipos de actuaciones de fiscalización que se ejecutan, lo siguiente:

- a.1. Auditoría:** Puede ser integral o parcial. Involucra la revisión de libros y registros, declaraciones tributarias y su comprobación con el objeto de establecer la correcta determinación de la base imponible y la cuantía del tributo. Generalmente comprende más de un ejercicio gravable.
- a.2. Verificación:** Son casos seleccionados en base a lo declarado por el contribuyente y lo registrado en su contabilidad, incluye las inspecciones realizadas con el fin de evaluar el control interno de los contribuyentes. Comprende, entre otros, a los programas masivos de fiscalización respecto al Impuesto General a la Ventas (con un alcance no superior a los 12 meses); verificación de la documentación contable con el fin de otorgar devoluciones de tributos; verificación de las declaraciones juradas rectificatorias que determinan un menor tributo a pagar.
- a.3. Operativos:** Son acciones de fiscalización rápidas, sorpresivas y de carácter masivo, orientadas a la detección de situaciones de informalidad, a la “generación de riesgo”, creación de “conciencia tributaria”. Existe una participación activa de funcionarios de la Administración.
- a.4. Inductivas:** Son acciones masivas, que buscan generar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias al menor costo, a través del envío de las comunicaciones a contribuyentes de poco interés fiscal. La fuente de información para detectar las inconsistencias en las declaraciones de los contribuyentes se realiza a través del empleo de cruces informáticos. Estas acciones incluyen las comunicaciones preventivas, cartas inductivas, citaciones. En el Perú se realiza a través de los Centros de Control de Fiscalización.

b. Discrecionalidad en la facultad de fiscalización

En principio, debe señalarse que el Código Tributario indica que la facultad de fiscalización es ejercida en forma “discrecional” por la Administración Tributaria, siendo conveniente precisar que el propio Código establece que en estos casos la Administración debe optar por la decisión administrativa

¹² Documento Interno de la Administración Tributaria que reúne los procedimientos administrativos y legales requeridos para el adecuado cumplimiento de las funciones de los funcionarios de la Administración Tributaria que laboran en las áreas de Fiscalización y, además, brinda una visión general del procedimiento de fiscalización, desde la selección de casos hasta la culminación de la labor de fiscalización e, incluye los deberes y facultades de los funcionarios. Dicho documento fue elaborado como resultado de las reformas en la fiscalización introducidas en la Administración Tributaria peruana con el apoyo de BID-CIAT y la Agencia Tributaria española.

que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que le confiere la Ley.

En ese sentido la Administración Tributaria se encuentra sujeta al marco jurídico, por lo que al ejercer su facultad de fiscalización tiene que actuar respetando los principios y derechos constitucionales, las disposiciones legales y en el extremo en que no se señale en norma alguna el sentido de la decisión, ésta tiene que ser adoptada considerando el interés de la sociedad.

En atención a lo antes mencionado, el Código Tributario faculta de manera general a la Administración Tributaria para que adopte determinadas actuaciones administrativas dentro de un procedimiento de fiscalización, dado que regularlo al detalle implicaría prever la totalidad de los mismos con el riesgo de no recoger algún supuesto dentro de la indicada facultad.

Sin embargo, la forma de ejercer la facultad de fiscalización debe encontrarse sometida al marco jurídico, y en todo caso obedecer a criterios de carácter técnico (oportunidad y aleatoriedad), lo cual no implica que la “discrecionalidad” esté referida a la voluntad del funcionario de la Administración Tributaria, sino que los criterios a ejercitarse corresponden a la Administración Tributaria como Institución y se encuentran plasmados en las Resoluciones de Superintendencia o en documentos internos (Circulares, Manuales) para su aplicación general a los contribuyentes.

c. Facultades en la función fiscalizadora

El Código Tributario establece una serie de deberes a los contribuyentes, responsables, terceros con el objeto de ejecutar su función fiscalizadora. A continuación se comenta las principales facultades:

c.1. Exigir a los deudores tributarios la exhibición y presentación de libros y registros contables, y documentación sustentatoria.

Cabe indicar que conforme a las resoluciones del Tribunal Fiscal debe entenderse “exhibición” como la acción de manifestar o mostrar en público, y por “presentación” la acción de entregar, transmitir o remitir.

Por efecto de tal distinción, los funcionarios de la Administración deben de ser muy cuidadosos al emitir los requerimientos de información, pues en el caso de no señalarse el lugar donde deberá practicarse la exhibición, ésta deberá efectuarse en el domicilio fiscal del contribuyente, y la presentación, cuando no se especifique el lugar en que deberá ser cumplida, se realizará en las oficinas de la Administración Tributaria.

El plazo que la Administración Tributaria debe solicitar para la exhibición debe ser no menor a los dos (2) días hábiles, y para la presentación no menor de los tres (3) días hábiles, en ambos casos contados a partir del día siguiente de la notificación.

Los deudores tributarios, tienen la obligación de conservar los libros, registros, y demás documentación sustentatoria durante el plazo de prescripción, esto es, como mínimo cuatro años.

c.2. Exigir información sobre sistema de procesamiento electrónico de datos o sistemas de micro archivos.

Se puede solicitar la información tanto a los contribuyentes, responsables como a los terceros, estando facultada la Administración para exigir:

- La copia de la totalidad o parte de los soportes de micro formas gravadas o de los soportes magnéticos, así como los instrumentos para llevar a cabo dicha operación, con la obligación de restituirlos al finalizar su actuación.
- La información o documentación relacionada con el equipamiento informático, sea que el procesamiento se realice en equipos propios o alquilados o cuando el servicio sea prestado por un tercero.
- El uso del equipo técnico de recuperación visual de micro formas y de equipos de computo para realizar las tareas de auditoría.

Cabe indicar que, en el Perú, recogiendo la tendencia mundial mediante norma especial¹³ se ha facultado para que los micro archivos y los documentos contenidos en ellos sean válidos para cualquier revisión de orden contable y tributario, indicándose que los inspectores fiscales revisarán la información micro grabada y mediante el uso de los equipos de recuperación visual, pantallas, visores y artefactos similares que les deben proporcionar las empresas y entidades sujetas a revisión.

Sin embargo, por cuestiones de seguridad en caso de delito tributario, con el objeto de contar de manera física con la prueba pertinente, la Administración Tributaria ha planteado la modificación del citado decreto a efectos de que el contribuyente no destruya la documentación original durante el plazo de prescripción de la obligación tributaria.

Debe señalarse que las normas exigen al contribuyente que mantenga en condiciones de operación, los soportes magnéticos utilizados en su aplicación por el plazo de dos años. Se está planteando modificar esta disposición para que el plazo se amplíe hasta el plazo de la prescripción

¹³ Decreto Legislativo N° 681 del 14.10.1991.

de los tributos, a efectos de uniformizar el tratamiento con respecto a la documentación física (libros contables y demás documentos).

c.3. Requerir a terceros de información y documentación

La Administración Tributaria está facultada a requerir a las personas naturales, jurídicas, entidades públicas o privadas información y exhibiciones de libros, registros documentos, emisión y uso de tarjetas de créditos, correspondencia comercial relacionada con hecho que determinen tributación, debiendo otorgar un plazo no menor a (3) tres días hábiles. En este caso, debe observarse el derecho constitucional que protege el secreto profesional.

Asimismo, puede requerir a las entidades públicas o privadas para que informen o comprueben el cumplimiento de obligaciones tributarias de los sujetos con los cuales realizan operaciones, bajo responsabilidad. En este sentido, el Decreto Supremo N° 027-2001-PCM¹⁴ estableció que las Entidades del Sector Público Nacional se encuentran obligadas a proporcionar a la SUNAT información respecto de todas sus adquisiciones de bienes y/o servicios, que involucren la utilización de recursos del Estado.

En tal sentido, en el Código Tributario se ha establecido la obligación de manera expresa para que el Poder Judicial, el Ministerio Público, los servidores públicos comuniquen y proporcionen información relativa a hechos generadores de obligaciones tributarias que tengan conocimiento.

En base a esta facultad, la Administración mediante Resoluciones de Superintendencia, ha generado la obligación a los Notarios a efectos que presenten, por medios informáticos la Declaración Anual de Notarios, valiosa herramienta de información de fuente externa que es utilizada como insumo en la selección de los contribuyentes a ser fiscalizados. Por esta declaración más de 500 notarios autorizados a nivel nacional, informan anualmente las operaciones patrimoniales en las que hubieran participado así como las autorizaciones de libros y registros contables que hubieran efectuado. Dicha declaración puede ser presentada empleando la Internet.

c.4. Solicitar la comparecencia de deudores tributarios o terceros.

Por aplicación de esta facultad la Administración Tributaria puede exigir que una persona se acerque a las oficinas de la Administración Tributaria para aclarar situaciones que tiene vinculación con la

¹⁴ Publicado el 22.03.2001, aprobó el Texto Único Actualizado de las Normas que rigen la obligación de determinadas entidades del Sector Público de proporcionar información sobre sus adquisiciones.

tributación. Este procedimiento generalmente es usado por los funcionarios cuando requieren relevar manifestaciones de los contribuyentes o terceros en los procesos donde se presume la existencia de delito de defraudación tributaria y tiene por finalidad completar los indicios que demuestren la existencia de una conducta delictiva.

c.5. Efectuar tomas de inventario y practicar arqueos de caja.

En este caso, la Administración no está obligada a comunicar previamente la toma de inventarios o el arqueo de caja, siendo ejecutados en forma inmediata con ocasión de la intervención.

c.6. Inmovilizar libros, archivos, documentos registros y bienes.

En este caso basta la presunción de evasión tributaria, no habiendo la exigencia de una autorización para tal efecto. La inmovilización puede efectuarse hasta por un periodo de diez (10) días hábiles prorrogables hasta sesenta (60) días hábiles.

c.7. Establecer que los libros de actos, registros y libros contables relacionadas con asuntos tributarios que deba llevar el contribuyente se encuentren debidamente autorizados por los Notarios.

d. Aplicación de determinación de la obligación tributaria mediante base presunta

El sistema tributario peruano es un sistema declarativo, en donde la responsabilidad inicial en la determinación de la deuda tributaria corresponde a los deudores tributarios. Son ellos los responsables de presentar las declaraciones tributarias, estando facultada la Administración para proceder a modificarlas, sustentándose para ello, en base cierta o base presunta.

La Administración en principio, debe establecer la determinación sobre base cierta y aplicará base presunta de manera subsidiaria.

A efectos de la determinación sobre base presunta, la ley ha establecido una serie de supuestos que habilitan a la Administración Tributaria para aplicar los procedimientos de base presunta señaladas en el Código Tributario, Ley del Impuesto a la Renta y en la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Estos supuestos están vinculados a la conducta del contribuyente cuando muestra intención de no cumplir con sus obligaciones tributarias, oculta los elementos necesarios para una fiscalización sobre base cierta o no colabora con la Administración en el control del cumplimiento de sus obligaciones, siendo necesario recurrir a las

presunciones con el fin de poder estimar un monto aproximado de la deuda del contribuyente. Los supuestos previstos en el Código son pasibles de prueba en contrario.

En ese sentido, el Código Tributario Peruano establece los procedimientos de determinación sobre base presunta que serán aplicados por los funcionarios de fiscalización habiéndose recientemente incorporado las siguientes presunciones:

- d.1.** La posibilidad de determinar la deuda tributaria en base a las declaraciones presentadas por el contribuyente, ante la imposibilidad de contar con los libros y/o registros del contribuyente. Ello en razón que la Administración Tributaria ha detectado contribuyentes que han omitido declarar ventas o compras, cuya realización se ha comprobado mediante cruces de información, y no presentan sus libros y/o registros con el objeto de imposibilitar la aplicación de las presunciones por omisión en el Registro de ventas o por omisión en el Registro de compras las cuales exigen necesariamente la comprobación de ambos registros contables.
- d.2.** La presunción de ventas o ingresos en caso de omisos, dirigida a los deudores tributarios que no sólo no presentan los registros contables sino que también son omisos totales a la presentación de las declaraciones determinativas o declaran en la base imponible monto cero o no consignan cifra alguna, evidenciándose un comportamiento evasivo en el cumplimiento de la obligación tributaria.
- d.3.** La presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias. Ello en razón que la experiencia ha demostrado, del seguimiento de los flujos de efectivo (o bancarios) de una empresa o persona, la existencia de deudores tributarios que mantienen como práctica constante que sus egresos superen a los ingresos, presumiéndose que existen ingresos fuera de la contabilidad, producto de ventas omitidas.
- d.4.** La presunción de Renta Neta y/o ventas omitidas mediante la aplicación de coeficientes económicos tributarios, a efecto de cerrar las brechas de incumplimiento que se presenta en las declaraciones juradas mensuales del Impuesto General a las Ventas y la anual del Impuesto a la Renta.

3. Resoluciones de Superintendencia

La Administración Tributaria, en base a las facultades antes comentadas mediante Resoluciones de Superintendencia, ha establecido obligaciones para los contribuyentes, responsables y terceros respecto a hechos generadores de obligaciones tributarias, entre las cuales se encuentran las siguientes:

a. Información proporcionada por los agentes de retención y percepción de tributos

En el Perú, la implantación de Regímenes de Retenciones y Percepciones del IGV ha tenido como finalidad principal asegurar el pago del impuesto a través de su retención o percepción en la fuente; pero, al mismo tiempo, ha constituido una importante herramienta en la lucha contra la evasión, en la medida que ha proporcionado información que permite identificar a los contribuyentes que presentan altos índices de incumplimiento tributario y que permanecían ocultos al control de la SUNAT.

Durante el año 2003, dichos regímenes de retenciones y percepciones han generado un total de 592 millones de Dólares en recaudación, tal como se muestra en el siguiente cuadro:

MEDIDAS DE AMPLIACIÓN DE BASE TRIBUTARIA Millones de US\$

REGIMEN	RECAUDACION
- Retenciones	409
- Deduciones	143
- Percepciones	30
- Cobranza Vía Sistema Integrado de Administración Financiera	10
TOTAL RECAUDADO 2003	592.53

FUENTE: Sistema SUNAT

Los distintos niveles de recaudación se explican por los alcances de cada régimen, tanto por cantidad de agentes de retención o percepción nombrados, como por los productos afectados.

Por otro lado cabe destacar que los agentes de retención o percepción del IGV que ha designado la SUNAT tienen la obligación de declarar y pagar mensualmente las retenciones y percepciones a que se encuentren obligados.

b. Información remitida por el banco respecto a las operaciones sujetas al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT)

En términos generales, mediante el SPOT los adquirentes de bienes o usuarios de servicios deben detraer un porcentaje del precio de venta de bienes o prestación de servicios gravadas con IGV y depositarlo en cuentas bancarias a nombre de cada uno de los proveedores de dichas operaciones. Este sistema tiene como objetivo principal asegurar el pago del impuesto por parte de los sujetos detraídos, quienes podrán utilizar los montos depositados para el pago de sus obligaciones mediante el uso de cheques.

Por su parte, el banco se encuentra obligado a proporcionar a la Administración Tributaria información mensual relativa a los depósitos realizados y a los sujetos que intervinieron en las operaciones comprendidas en el SPOT, información que resulta vital para el cumplimiento de los fines de la SUNAT, si se tiene en cuenta que los bienes y servicios sujetos al citado sistema de pago son aquellos que presentan altos índices de incumplimiento tributario, tales como la comercialización de productos como el azúcar, el alcohol etílico, el arroz, el algodón y la madera, entre otros.

c. Información sobre las operaciones efectuadas con terceros

La Administración Tributaria ha establecido la obligación para determinados contribuyentes de informar, a través de medios informáticos, las operaciones de compra y venta que hubieran efectuado a partir de un determinado monto. Dicha información se presenta mediante la Declaración Anual de Operaciones con Terceros (DAOT).

En virtud del principio de contraposición de intereses, se confrontan las declaraciones del vendedor y del comprador, a efecto de verificar la consistencia de la información. En este sentido, mientras que para el vendedor el valor de la operación constituye un débito tributario, para el comprador será un crédito tributario.

d. Información proporcionada por los notarios

Como ya se indicó, la Administración Tributaria ha establecido la obligación de los notarios de presentar, por medios informáticos, la Declaración Anual de Notarios, a través de la cual informan periódicamente las operaciones

patrimoniales en las que hubieran participado, así como las autorizaciones de libros y registros contables efectuadas.

Por lo expuesto, la Administración Tributaria cuenta de manera complementaria a la información obtenida producto de las declaraciones tributarias de los contribuyentes, con datos obtenidos de otras fuentes, los cuales son ingresados a una Base de Datos Nacional y procesados para su utilización.

Así, en función a la información obtenida y mediante cruces informáticos - realizados en base a criterios técnicos- se selecciona a aquellos contribuyentes que presentan inconsistencias con la finalidad que puedan ser fiscalizados por las áreas operativas de la Administración Tributaria. Cabe señalar que a raíz de la fusión de la SUNAT con la ex Superintendencia Nacional de Aduanas, nuestra base de datos es la más grande y completa a nivel nacional.

En suma, las medidas antes mencionadas no sustituyen las acciones de fiscalización de la SUNAT, pero permiten obtener valiosos insumos que permiten asegurar que éstas sean realmente efectivas.

4. Nuevas Disposiciones Legales

En Septiembre del año 2003, el Congreso de la República del Perú Peruano, al amparo de lo dispuesto por la Constitución ha delegado al Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria hasta febrero del año 2004, fijando para tal efecto determinados límites.

La referida delegación tiene como sustento, entre otros argumentos, la necesidad de desarrollar un marco normativo que permita a la Administración Tributaria perfeccionar los sistemas de determinación y fiscalización de la deuda tributaria, contar con información existente en el sector público, emitir disposiciones que formalicen las operaciones económicas con participación de las empresas del sistema financiero para mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude tributario, así como modificar la Ley General de Aduanas.

En base a ello, el Poder Ejecutivo ha emitido diversos Decretos Legislativos cuya finalidad es contar con un soporte normativo que permita a la Administración Tributaria tener acceso a la mayor información posible sobre las operaciones que realizan los deudores tributarios, información que servirá de sustento para acciones de fiscalización posteriores.

Entre estas normas, destacan las siguientes:

- a) El Decreto Legislativo N° 931, publicado el 10 de octubre de 2003, que regula la obligación de las entidades del Estado Peruano de comunicar a la SUNAT cada vez que se devengue un gasto a favor de sus proveedores. Mediante

este sistema, la Administración Tributaria puede tener información relativa a todas las adquisiciones que realiza el Estado y quienes son sus proveedores, para luego cruzar dicha información o verificar si las operaciones están siendo declaradas.

Cabe señalar que el Estado es uno de los principales agentes económicos, en la medida que 20 de sus principales empresas realizan compras por aproximadamente S/. 5.700 millones de Nuevos Soles anuales. Sin embargo, éstas cuentan con más de 10.600 proveedores, la mayoría de ellos calificados como Micro y Pequeñas empresas, sectores que presentan un alto índice de incumplimiento de sus obligaciones de pago.

- b) El Decreto Legislativo N° 937, publicado el 14 de noviembre de 2003, que regula el nuevo Régimen Único Simplificado, cuya finalidad es facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y ampliar el número de deudores tributarios inscritos, al hacer atractiva la formalización de los contribuyentes más pequeños de nuestra economía e implementar mecanismos de control de verificación inmediata.
- c) El Decreto Legislativo N° 939, publicado el 5 de diciembre de 2003, que establece medidas para la lucha contra la evasión y la informalidad. Esta norma es de vital importancia como soporte normativo de las acciones de fiscalización de la SUNAT, en la medida que regula dos instituciones cuya mayor valía estriba en la información que se obtendrá respecto de las operaciones de los deudores tributarios.

Así, en primer término, dicha norma regula la denominada bancarización de las operaciones comerciales, al establecer que toda operación comercial cuyo monto supere cierta suma de dinero, tendrá efecto tributario sólo si es pagada a través de las instituciones del sistema financiero peruano.

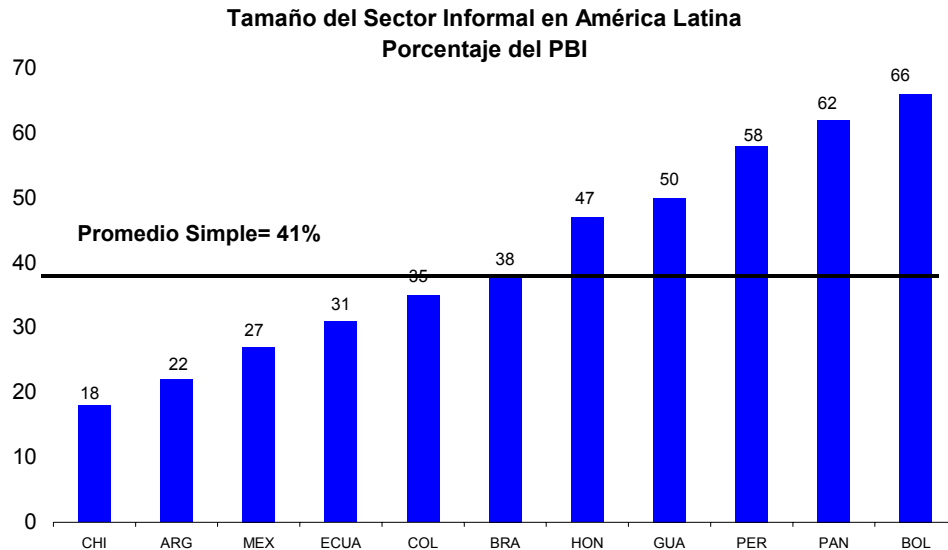
A su vez, se establece que las instituciones financieras se encuentran obligadas a informar a la SUNAT sobre el total de operaciones realizadas durante el mes calendario.

La segunda disposición es el denominado Impuesto a las Transacciones Financieras cuya finalidad es luchar contra la evasión y ampliar la base de contribuyentes inscritos.

Mediante estas disposiciones se pretende constatar las operaciones financieras de los contribuyentes con la finalidad de determinar si los movimientos realizados por un contribuyente corresponden al nivel de ingresos que declara.

Cabe destacar que tanto la Bancarización como el Impuesto a las Transacciones Financieras son herramientas útiles para la ampliación de la

base tributaria, más aún en una economía como la peruana que presenta un sector informal que representa cerca del 58% del PBI del país, uno de los más altos de América Latina.



Fuente: World Bank Policy Research Working paper (1997)

- d) El Decreto Legislativo N° 940, publicada el 20 de diciembre de 2003, que regula el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, norma que –además de conseguir que se generen fondos para el pago de las deudas tributarias, costas y gastos– tiene como efecto inmediato que los contribuyentes registren, declaren y paguen los tributos correspondientes a operaciones que antes permanecían ocultas sin ser declaradas ante la Administración Tributaria, lo cual permitirá cerrar las brechas de inscripción, declaración y veracidad.
- e) El Decreto Legislativo N° 941, publicado el 20 de diciembre de 2003, norma que incorpora al Código Tributario los nuevos supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta. Esta es, acaso, la norma de mayor importancia dentro de las nuevas disposiciones tendientes a perfeccionar el sistema de fiscalización, puesto que cierra vacíos legales y crea nuevos supuestos para la actuación de la SUNAT, facultándola para actuar en situaciones que en las cuales antes no podía y comprendiendo dentro del abanico de la fiscalización actividades y acciones de los deudores tributarios que antes quedaban sin control.
- f) El Decreto Legislativo N° 943, publicado el 20 de diciembre de 2003, que sanciona la nueva “Ley del Registro Único de Contribuyentes”. Esta norma establece que todas las Entidades de la Administración Pública del Perú están obligadas a incorporar como requisito en sus procedimientos, actos u

operaciones la exigencia del número de RUC de los interesados. Se espera que con esta medida se amplíe el número de contribuyentes inscritos en el RUC. Adicionalmente, esta norma regula la obligación que tienen las referidas entidades de proporcionar información en la forma, plazos y condiciones que la SUNAT establezca.

- g) Por último, el Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003. Esta norma modificó la Ley de Impuesto a la Renta, comprendiendo dentro del ámbito de dicho impuesto actividades y hechos realizados por los contribuyentes que lindaban con la elusión o evasión de tributos, facilitando las acciones de fiscalización y aclarando disposiciones que generaban dudas respecto de su sentido y alcance.

III. CONCLUSIONES

1. La experiencia peruana ha determinado que la normatividad que respalda las acciones de fiscalización debe ser dinámica y flexible a efectos de recoger y, de ser posible, anticipar los cambios tecnológicos que impulsan las transacciones comerciales.

Asimismo, y ante la globalización de la economía mundial, la Administración Tributaria está enfrentando los nuevos retos en materia de fiscalización de los contribuyentes. Así, nos hemos visto en la necesidad de regular nuevas formas de determinación del valor de mercado en el caso de operaciones comerciales realizadas entre terceros vinculados, mediante la aplicación de los precios de transferencia. De otro lado, en los últimos años el Perú viene suscribiendo diversos acuerdos internacionales, no sólo para evitar la doble imposición internacional sino también para intercambiar información con otros países, lo que permite superar las barreras territoriales en materia de información.

2. El éxito de las acciones de fiscalización depende en gran parte de la información obtenida del propio deudor tributario o de terceros. Dicha información debe ser cierta y oportuna para que su uso contribuya a la correcta determinación de la deuda tributaria.
3. La determinación sobre base presunta constituye un arma eficaz en la lucha contra la elusión, la evasión y el delito tributario, en la medida que la aplicación de presunciones permite incluir dentro del ámbito de la fiscalización a sujetos que usualmente escapan al control de la Administración Tributaria.
4. La Administración Tributaria, dentro del marco legal vigente, ha dictado normas que, además de asegurar el pago de las obligaciones tributarias, le permiten acceder a mayor información que servirá de sustento a ulteriores fiscalizaciones que practique (regímenes de retenciones y percepciones del Impuesto General a las Ventas, Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central,

Declaración Anual de Operaciones con Terceros y Declaración Anual de Notarios) coadyuvando a cerrar las brechas de inscripción, declaración y veracidad.

5. En fecha reciente, a través de las facultades delegadas, el Gobierno Peruano ha dictado una serie de medidas destinadas a ampliar la base de contribuyentes inscritos en el RUC y a potenciar las acciones de determinación, fiscalización y control de cumplimiento de las obligaciones tributarias.
6. Finalmente, creemos que si bien es importante la existencia de normas que permitan un amplio accionar a la Administración Tributaria, también lo es que la actuación de los funcionarios a cargo de las acciones de fiscalización se enmarque dentro del respeto a los derechos constitucionales para que su accionar sea legítimo.

Sr. Ricardo Arturo Toma Oyama
Gerente de Programación y Gestión de Fiscalización
Superintendencia Nacional de Administración Tributaria
Perú
Correo electrónico: rtoma@sunat.gob.pe

Ponencia

TEMA 2: VERIFICACIÓN Y AUDITORIA DE GRANDES CONTRIBUYENTES

Deborah Nolan
Vicecomisionada
División de Negocios Grandes y Medianos
Servicio de Rentas Internas
(Estados Unidos de América)

SUMARIO: Introducción.- Antecedentes.- Aspecto Demográfico.- Estructura Organizacional.- Medidas de Desempeño.- Cumplimiento.- Estrategia de manejo del tema.- Servicio y ejecución.- Proceso de fiscalización.- Catalizador para el Cambio.- Apéndice: Sistema balanceado para medir el desempeño organizacional y del empleado en el Servicio de Rentas Internas.

INTRODUCCIÓN

En este último año, se ha prestado mucha atención al gobierno corporativo, tanto desde el punto de vista de los estados financieros de las compañías públicas, como del cumplimiento con las leyes tributarias. Aun cuando habían y continúan habiendo grandes sociedades que han mantenido la integridad en sus informes financieros y tributarios, claramente hay otras que no lo han hecho. Los riesgos para el sistema tributario presentado por esas sociedades y personas naturales que optan por dedicarse a transacciones abusivas de elusión tributaria o refugios tributarios han traído como resultado que se tomen acciones significativas a través de la legislación, la creación de entes y controles, así como cambios en el enfoque del contribuyente hacia el análisis de riesgo para fortalecer el gobierno corporativo en su totalidad.

Esto brinda desafíos y oportunidades al administrador tributario de las grandes sociedades para evaluar nuestra efectividad y mejorar nuestros procesos e interacciones, según convenga.

Esta ponencia dará una idea general de la estructura y procesos actuales para hacer frente al cumplimiento de los grandes contribuyentes corporativos. También esbozará algo de la dinámica cambiante y propulsores externos del gobierno corporativo que influye en nuestras ideas actuales respecto a la reingeniería de nuestros procesos. En vista de que los procesos nuevos servirán para complementar a los actuales, y no para reemplazarlos totalmente, es importante establecer el marco en el cual se ha de fijar el contexto para el cambio significativo.

A continuación se presenta un breve perfil de la ponencia:

- Antecedentes
- Aspectos Demográficos
- Estructura Organizacional
- Medidas de Desempeño
- Cumplimiento
 - Estrategia de Manejo del Tema
 - Servicio y Ejecución
 - Proceso de Fiscalización
- Catalizador del Cambio
- Pasos Futuros

ANTECEDENTES

El Servicio de Rentas Internas fue establecido en 1952, y su objetivo fue el de crear una agencia que recaudara los impuestos federales de acuerdo con la ley, sin influencia política o corrupta. La declaración de misión del IRS que fuera redactada en los 60 y en vigencia hasta 1998, reflejaba la forma en que la agencia se veía a sí misma y en que era vista por el público. Sus términos operativos eran “recaudar el monto exacto de impuestos.” En 1998, luego de una audiencias muy públicas, se aprobó la Ley de Reestructuración y Reforma del IRS de 1998 (RRA’98). La dirección dada al IRS era clara: debe realizar un mejor trabajo para satisfacer las necesidades de los contribuyentes. Según fuera requerido por la RRA’98, esa dirección se expresa en la nueva declaración de misión del IRS:

Ofrecer a los contribuyentes americanos un servicio de alta calidad, ayudándoles a comprender y cumplir con sus responsabilidades tributarias y aplicando la ley tributaria con integridad e imparcialidad para todos.

Esta declaración de misión describe con precisión el papel del IRS, al igual que las expectativas del público respecto a cómo debe desempeñarse el IRS. En Estados Unidos, el Congreso aprueba leyes tributarias y requiere que los contribuyentes cumplan con las mismas. El papel de los contribuyentes es comprender y cumplir con sus obligaciones tributarias, y la mayoría lo hacen ya que aproximadamente el 98 por ciento de los impuestos recaudados, son pagados sin intervención activa del IRS. El papel del IRS consiste en ayudar a la gran mayoría de contribuyentes que están dispuestos a cumplir con la ley tributaria, a la vez de asegurarse de que no se le permita, a la minoría que no está dispuesta a cumplir, recargar a los demás contribuyentes.

Algunos observadores han cuestionado el hecho de que si la nueva declaración de misión sub-enfatiza la necesidad obvia de recaudar impuestos. Por el contrario, la declaración de misión requiere que el IRS sea más efectivo en todos los aspectos de su misión, incluyendo la aplicación de la ley a los que no están dispuestos a cumplir voluntariamente.

La estructura modernizada del IRS es similar a una ampliamente utilizada en el sector privado: organizada en base a las necesidades de los clientes, en este caso, los contribuyentes. Al igual que muchas instituciones financieras tienen diferentes divisiones que brindan servicio a los clientes al detal, los negocios pequeños a medianos y las grandes empresas multinacionales, la base de contribuyentes encaja naturalmente en grupos similares. Las unidades operacionales claves son cuatro divisiones operativas, cada una con responsabilidades plenas para servir a un conjunto de contribuyentes con necesidades similares.

A continuación se muestra el concepto y diseño al momento de su creación:



Esta ponencia describirá el enfoque usado por el Servicio de Rentas Internas de Estados Unidos para administrar la ley tributaria para el gran contribuyente corporativo a partir de junio de 2000. Igualmente compartirá algunos de nuestros desafíos actuales y futuros.

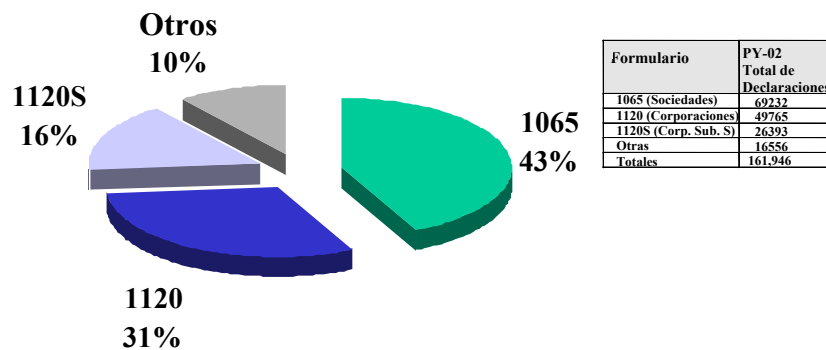
ASPECTO DEMOGRÁFICO

La gran base de contribuyentes corporativos requiere una administración tributaria que responda a sus necesidades de servicio y ejecución, en el ambiente global en el que operan. Adicionalmente, la administración tributaria debe ser pro-activa e innovadora, para poder pronosticar los aspectos que surjan del riesgo de cumplimiento y tratarlos adecuadamente. Las leyes tributarias deben aplicarse con imparcialidad e integridad, mediante una aplicación consistente y uniforme de la ley para contribuyentes que se encuentran en situaciones similares. La complejidad de las leyes tributarias conjuntamente con la sofisticación de los contribuyentes y sus representantes requieren una fuerza laboral altamente competente, equipada tecnológicamente e intelectualmente para administrar esas leyes.

En la División de Negocios Grandes y Medianos, hay aproximadamente 162.000 sociedades y compañías con activos que sobrepasan los \$10 millones. De estas, hay aproximadamente 11.000 sociedades públicas, muchas de las cuales están en el programa de “Caso de Industria Coordinada”

Presentación de Declaraciones de Negocios Grandes y Medianos (NGM)

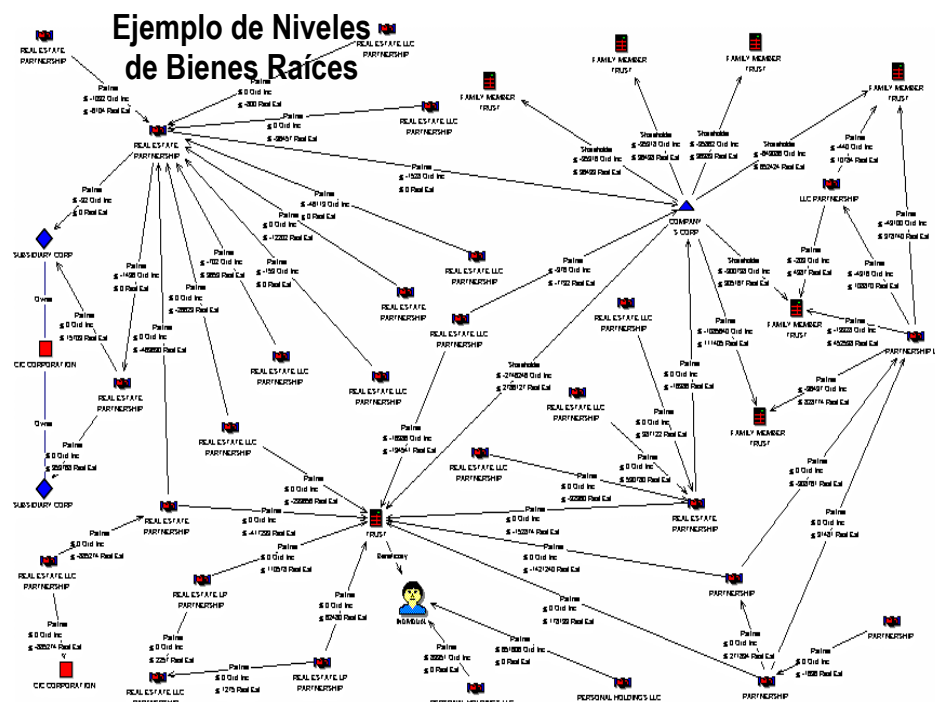
La división de NGM sirve a las 161.946 Corporaciones y Sociedades más grandes



Estas sociedades constituyen los grandes negocios en los Estados Unidos que mantienen operaciones globales. Están bien representadas por contadores y abogados, tanto externos como internos y mantienen relaciones con otras agencias reguladoras. Ejercen gran influencia en la estructuración de la legislación y políticas. Están firmemente motivados para presentar una rentabilidad sólida a los accionistas y el público y utilizan extensamente la planificación tributaria.

Agregado a esta complejidad, están las relaciones de la empresa, la forma de hacer negocios y la medida e implicaciones de las operaciones globales. Los tratados tributarios, acuerdos de intercambio de información tributaria y la cooperación internacional entre autoridades tributarias continuarán aumentando en importancia.

El diagrama que aparece a continuación sólo tiene como propósito ilustrar la complejidad de las grandes entidades que representan desafíos para los administradores tributarios.

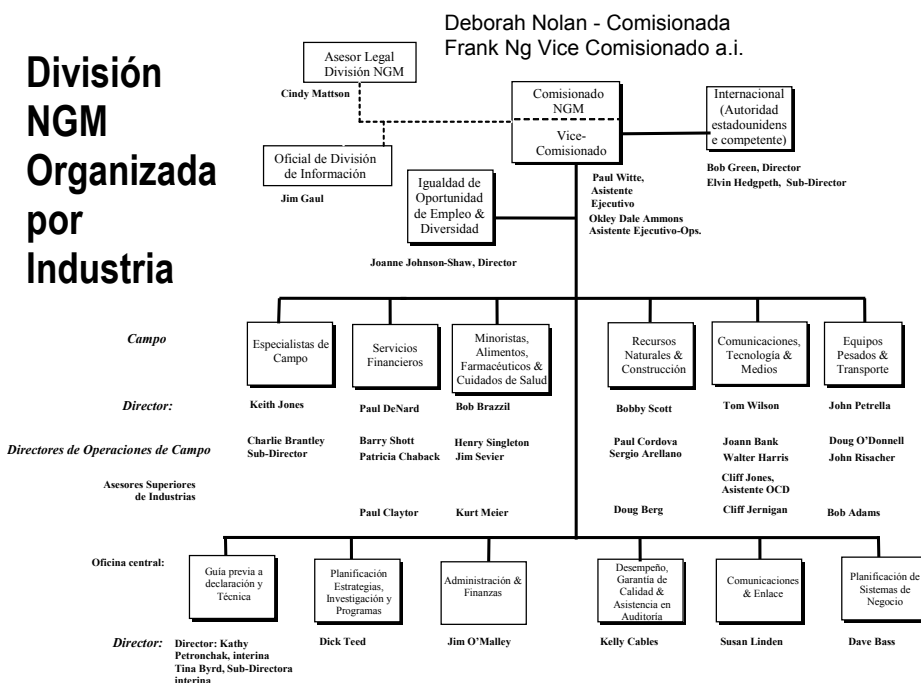


Estructura Organizacional

El Servicio de Rentas Internas fue organizado para proveer una administración tributaria enfocada alrededor de segmentos de contribuyentes:

- *Salarios e Inversiones*
- *Pequeños Negocios y Trabajadores Independientes*
- *Negocios Grandes y Medianos*
- *Entidades Exentas de Impuestos y Gubernamentales*

La División de Grandes y Medios Negocios (LMSB) es una organización a nivel nacional con una estructura plana, a fin de garantizar una administración tributaria uniforme, rápida toma de decisiones y coordinación con la Tesorería respecto a temas de política tributaria y Asesoría. Con 6.000 empleados distribuidos geográficamente, la organización está enfocada en la industria.



El papel de la oficina central es el de respaldar las operaciones de campo y garantizar consistencia y política de Servicio en relación con aspectos de administración tributaria. La estructura de la industria facilita el “enfoque hacia el cliente” tratando aspectos de cumplimiento que son específicos de la industria. Les ofreceré detalles adicionales respecto al papel de la oficina internacional así como respecto al papel esencial de Investigaciones en lo que respecta la administración tributaria del gran contribuyente corporativo.

MEDIDAS DE DESEMPEÑO

La métrica organizacional del desempeño está diseñada alrededor de un conjunto balanceado de medidas:

- **Resultados del Negocio: Calidad:** Los casos de fiscalización son revisados para medir el nivel de cumplimiento con las normas de auditoría y se le asigna un puntaje a cada una de las normas y calidad general del caso. Las revisiones se realizan con respecto a casos en proceso como en casos cerrados.

- **Resultados del Negocio: Cantidad:** La métrica organización incluye casos cerrados comparados con cierres planificados según categoría. Se mide el tiempo directo dedicado a los casos comparado con otras actividades, así como el tiempo aplicado a las prioridades organizacionales. El tiempo del ciclo y la moneda también constituyen métrica de diagnóstico de los resultados de negocios.
- **Satisfacción del Cliente:** Se llevan a cabo dos encuestas: una como muestra aleatoria de contribuyentes que han sido fiscalizados. La métrica del comportamiento y competencia técnica de nuestros fiscalizadores, así como la sensibilidad de nuestras acciones y la claridad de nuestras solicitudes de información se cuentan entre las áreas consideradas. Adicionalmente, se lleva a cabo otra encuesta, respecto a la amplia gama de servicios brindados a todos los contribuyentes, incluyendo la preparación de la declaración, sitios telefónicos para consultas de contribuyentes, respuestas a preguntas sobre cuentas, y el proceso de fiscalización.
- **Satisfacción del Empleado:** Anualmente, se brinda a todos los empleados la oportunidad de responder a una encuesta sobre satisfacción del empleado. Entre las preguntas formuladas en la encuesta, se cuentan las relacionadas con la guía y retroalimentación brindada por el gerente, la suficiencia de capacitación y herramientas requeridas para realizar sus trabajos, y aspectos ambientales de trato justo y calidad de vida laboral.

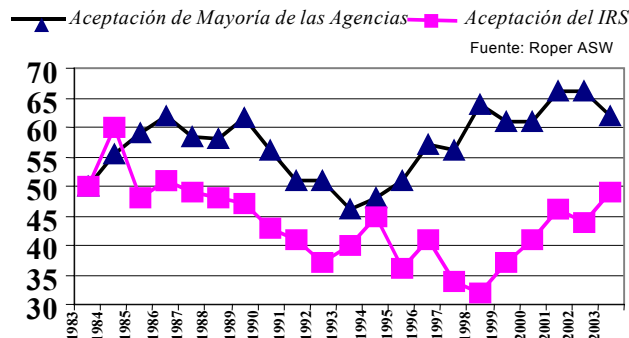
Las medidas de cumplimiento voluntario y medidas de resultados (comparado con las medidas de producción) están siendo desarrolladas como parte del proceso actual de evaluación y planificación estratégica.

Todo el mundo en el IRS comparte la responsabilidad de cumplir la misión y avanzar hacia el logro de las metas estratégicas del IRS. Cada empleado también es evaluado en relación con alguna norma de desempeño, que a su vez, constituye la base de distinciones y ascensos. Es importante que las normas para medir y evaluar el desempeño a todos los niveles estén alineadas de modo que se pueda estimular y compensar el desempeño que promueva las metas estratégicas del IRS. Es igualmente importante evitar medidas o normas que compensen acciones inadecuadas o que estén sujetas a manipulación. (Apéndice 1: Sistema Balanceado para Medir el Desempeño Organizacional y del Empleado en el Servicio de Rentas Internas).

CUMPLIMIENTO

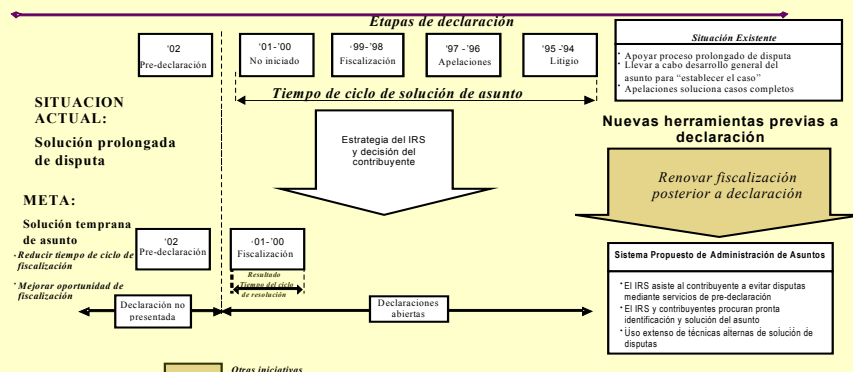
Nuevamente, tomando en cuenta la complejidad de las operaciones de los grandes contribuyentes y la complejidad de la ley tributaria, existen formas diferentes de garantizar el cumplimiento con dichas leyes. La confianza del público en la integridad y eficiencia de la administración tributaria es un factor clave en un sistema de cumplimiento voluntario.

Aceptación del IRS vs. Mayoría de las Agencias



El concepto de: “Servicio + Ejecución = Cumplimiento” es demostrado en lo que respecta al gran contribuyente corporativo mediante una estrategia de administración de asuntos. El enfoque tradicional hacia el cumplimiento era principalmente ponderado a través del proceso de fiscalización. Los recursos de ejecución se deben usar de manera eficiente y efectiva, enfocados en aquellos contribuyentes y asuntos que realmente ameritan el enfoque de ejecución. Uno de los principios rectores de la administración tributaria justa es el de transparencia. La publicación de guías en forma de reglamentos, decisiones y procedimientos sobre ingresos, y la guía administrativa es una forma de aumentar la confianza del contribuyente en nuestra interpretación de la ley. También nos provee una “indicación más clara” para determinar nuestro enfoque de cumplimiento, así como el uso de herramientas de ejecución administrativa tales como multas, litigios y fiscalizaciones. El diagrama que aparece a continuación ilustra las dos corrientes de trabajo para que el gran contribuyente impida o resuelva la controversia tributaria:

Administración del asunto



Una Visión – Un Equipo

→ Avanzando Hacia -- Logrando Resultados



20

La meta es la pronta identificación y solución del asunto. En los últimos años, se han desarrollado diferentes herramientas y procesos para acelerar los procesos y eliminar la controversia o determinar la herramienta y enfoque de ejecución adecuados para resolverlo. Entre los ejemplos se incluyen:

- Acuerdos previos a la declaración
- Solución de Aspectos de la Industria
- Mediación Rápida
- Fiscalizaciones Enfocadas en Aspectos Limitados (LIFE)

Proceso de Fiscalización

A continuación se ofrece una visión general amplia del proceso de fiscalización, desde la presentación de la declaración:

Archivos de Contribuyentes

Declaración Procesada, Clasificada, Enviada al Grupo

Asignación al equipo, Análisis de Riesgo, Revisión Preliminar

Fiscalización

Revisión de Calidad, Cierre

Esta próxima sección se referirá específicamente a la fiscalización de una declaración de impuestos, una vez determinado el riesgo de cumplimiento y adecuada asignación de los recursos. Generalmente, los grandes contribuyentes corporativos son fiscalizados por un equipo. Se consideran los siguientes factores para “señalar” el caso a fin de determinar si se justifica el uso de un equipo:

- Activos Brutos.
- Ingresos Brutos.
- Entidades Operativas.
- Situación en Industrias Múltiples.
- Miembros del Equipo.
- Especialistas.
- Agentes de apoyo.
- Número total planificado de días del personal dedicado a la Fiscalización Directa.

Las normas de identificación de Caso de Industria Coordinada (CIC) han sido establecidas con el objeto de reunir a todos los segmentos de un negocio para una fiscalización concurrente. Esto da una idea general de la estructura del contribuyente y las operaciones globales en lo que respecta al nivel de cumplimiento y precisión de la obligación tributaria declarada, así como ayuda al manejo del caso.

El paquete del caso CIC incluía al contribuyente principal y todas las entidades efectivamente controladas, además de las que no están relacionadas, sino asociadas con el contribuyente en actividades que tengan suficientes consecuencias tributarias. Se consideran diversos factores incluyendo la posesión de acciones para determinar el “control efectivo”. Igualmente se revisan las declaraciones de los funcionarios corporativos para determinar si amerita una fiscalización, y garantizar la presentación de las declaraciones de impuestos.

La fiscalización en sí, se inicia con un proceso de planificación conjunta que incluye al contribuyente y al asesor legal. Abarca todo, desde el espacio y uso de las facilidades del contribuyente, hasta el alcance de la fiscalización, la identificación de los asuntos, acuerdos sobre las “reglas de compromiso”, solicitudes de información y tiempos de respuesta acordados. También se acuerdan las fechas de reuniones sobre el avance y los participantes. El uso y el papel de los especialistas se planifica con una línea de tiempo para todo el proceso y una fecha esperada de terminación.

La mejor descripción de la fase dos es la del trabajo de auditoría preliminar que involucra la revisión de ciertos registros del contribuyente y el análisis de cuentas. Las discusiones con el contribuyente se realizan sobre una base continua. Entre las actividades que se espera que realice el equipo se cuentan la

revisión de los registros básicos del contribuyente, que como mínimo debe incluir:

- Reconciliación del ingreso en libros con el ingreso tributario (Apéndice M)
- Actas Corporativas
- Controles Internos
- Informes de Administración Interna
- Manuales de Contabilidad y Análisis de Sistemas
- Cualesquiera Otros Datos Pertinentes

Se realizan varios análisis comparativos, y en la mayoría de los casos, ellos deben llevarse a cabo mediante el análisis de los datos generados por computador.

El tercer paso consiste en desarrollar los procesos de auditoría. Esto incluye:

- Cuentas específicas que aparecen en los registros del contribuyente y que deben examinarse.
- Procedimientos preliminares de auditoría a ser utilizados.
- Justificación de la fiscalización de la cuenta.
- Tiempo estimado.

El resultado es un plan de fiscalización que es un documento escrito que contiene acuerdos con el contribuyente, información para el personal del Servicio, asignaciones de trabajo, procedimientos de auditoría, estimaciones de tiempo e instrucciones especiales. El plan consta de tres partes básicas:

- Parte I – Sección de Información del Contribuyente (Arreglos para la Fiscalización)
- Parte II – Sección de Información de Administración del Servicio
- Parte III – Sección de Procedimientos de Fiscalización

A medida que avanza la fiscalización, el equipo identificará aquellos aspectos de controversia que se intenta que sean resueltos a su nivel, mediante discusiones con el contribuyente y documentación y análisis de la ley. El proceso para la solución del asunto fuera del equipo de fiscalización, incluye una reunión con los funcionarios administrativos, una apelación administrativa con un oficial de apelaciones “independiente” y el litigio. El proceso puede requerir mucho tiempo y recursos, por lo tanto, en la medida en que el equipo de fiscalización puede resolver el asunto, pero todavía permanecer dentro del contexto de la ley, se le estimula a que lo haga.

CATALIZADOR PARA EL CAMBIO

En los últimos años, ha habido un número de factores que sirven como catalizador para que re-evaluemos nuestros procesos de cumplimiento. El uso de transacciones abusivas de elusión de impuestos, la corrosión de las normas profesionales y éticas de algunos contadores y abogados, y la intensificación del gobierno y legislación corporativos, ha creado la necesidad de un cambio fundamental en nuestro enfoque para asegurar el cumplimiento. Los contribuyentes nos han dicho que requieren un mayor grado de certidumbre, sobre una base oportuna, en relación con asuntos de controversia tributaria y los medios para resolverlos. Nosotros requerimos un mayor grado de seguridad de que la declaración de impuestos presentada esté cumpliendo sustancialmente. También requerimos ser capaces de identificar más rápidamente y con menores recursos, aspectos que surjan en relación con el incumplimiento. Ha habido un número de factores, incluyendo la legislación, gobierno corporativo, responsabilidad de los oficiales corporativos, el papel de la junta directiva y los comités de auditoría, así como el impacto de la reciente publicidad que crean una responsabilidad y una oportunidad para que emprendamos la re-ingeniería de nuestros procesos.

Actualmente nos encontramos dedicados a una iniciativa de re-ingeniería de nuestros procesos, trabajando con grupos interesados externos para obtener su contribución, así como con otras agencias federales y estatales. El objetivo de este esfuerzo es diseñar e implantar un proceso que brinde servicio a los contribuyentes a la vez que mejore el cumplimiento con las leyes tributarias. El proceso nos dará un mayor grado de confianza respecto al nivel de cumplimiento de la declaración o nos permitirá identificar más rápidamente asuntos que puedan crear controversia. Igualmente podremos identificar más rápidamente áreas de riesgo, y ofrecer guías al público o usar la ejecución para trabajar con los contribuyentes a fin de resolver los asuntos de una manera más contemporánea.

Esta ponencia nos ofrece una amplia idea general de la estructura y el proceso para la fiscalización de un gran contribuyente corporativo. También esboza en más detalle, el proceso de fiscalización. Como administradores tributarios, todos enfrentamos la necesidad de mejorar continuamente nuestros procesos en un ambiente rápidamente cambiante. Espero poder compartir con ustedes un emocionante nuevo proceso en una conferencia futura, conjuntamente con nuestros éxitos y tal vez, lo que es aún más importante para un foro de esta naturaleza, las lecciones que hemos aprendido a través de los últimos años.

Sra. Deborah Nolan
Vicecomisionada
División de Negocios Grandes y Medianos
Servicio de Rentas Internas
Estados Unidos de América
Correo electrónico: deborah.m.nolan@irs.gov

Apéndice:
Departamento del Tesoro
Servicio de Rentas Internas

PARTE 801—SISTEMA
 BALANCEADO PARA MEDIR EL
 DESEMPEÑO ORGANIZACIONAL
 Y DEL EMPLEADO EN EL
 SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
 Sec.

801.1 Sistema balanceado de medición del desempeño; en general.

801.2 Medición del desempeño organizacional.

801.3 Medición del desempeño del empleado

801.4 Medidas de satisfacción del cliente.

801.5 Medidas de satisfacción del empleado.

801.6 Medidas de resultados del negocio.

Autoridad: 5 U.S.C 9501 et seq. ; secs. 1201, 1204, Pub. L. 105-206, 112 Stat. 685, 715-716, 722 (26 U.S. C. 7804 note).

801.1 Sistema balanceado de medición del desempeño; En general

(a) En general-- (1) El reglamento de esta parte 801 implanta las disposiciones de las secciones 1201 y 1204 de la Ley de Reestructuración y Reforma del Servicio de Rentas Internas de 1998 (Ley Pública 105 -106, 112 Stat. 685, 715-716, 722) y dispone reglas relacionadas con el establecimiento por el Servicio de Rentas Internas de un sistema balanceado de medición del desempeño.

(2) La práctica de administración moderna y diversas disposiciones

estatutarias y reguladoras requieren que el IRS establezca metas de desempeño para las unidades organizacionales y que mida los resultados logrados por estas organizaciones con respecto a dichas metas. Para cumplir con estos requerimientos, el IRS ha establecido un sistema balanceado de medición del desempeño, que consta de tres elementos: Medidas de Satisfacción del Cliente; Medidas de Satisfacción del Empleado y Medidas de Resultados del Negocio. Igualmente, el IRS requiere establecer un sistema de evaluación del desempeño para empleados individuales.

(b) Fecha de vigencia. Esta parte 801 está vigente a partir del 7 de septiembre de 1999.

801.2 Medición del desempeño organizacional

(a) En general. Las medidas de desempeño que comprenden el sistema balanceado de medición, en la medida de lo posible, serán expresadas en términos objetivos, cuantificables y mensurables y, sujeto a la limitación establecida en el párrafo (b) de esta sección, se usará para medir el desempeño global de diversas unidades operacionales dentro del IRS. Además de implantar los requerimientos de la Ley de Reestructuración y Reforma del Servicio de Rentas Internas de 1998 (Ley Pública 105 -206, 112 Stat. 685), las medidas descritas aquí se usarán, cuando sea conveniente, en las metas de desempeño y evaluaciones de desempeño establecidas, inter alia, bajo la División E, Ley de Autorización de

Defensa Nacional para el Año Fiscal de 1996 (la Ley Clinger-Cohen de 1996) (Ley Pública 104 -106, 110 Stat. 186, 679); la Ley de Desempeño y Resultados del Gobierno de 1993 (Ley Pública 103 -62, 107 Stat. 285); y la Ley del Funcionario Financiero en Jefe de 1990 (Ley Pública 101-576, 108 Stat. 2838).

(b) Limitación—no se usarán medidas de cantidad (según se describe en '801.6) para evaluar el desempeño de o imponer o sugerir metas de producción para cualquiera unidad organizacional con empleados que sean responsable de emitir criterio con respecto a resultados de ejecución tributaria (según se define en '801.6) salvo en conjunto con una evaluación o metas basadas también en Medidas de Satisfacción del Cliente, Medidas de Satisfacción del Empleado y Medidas de Calidad.

801.3 Medición del desempeño del empleado

(a) En general. Todos los empleados del IRS serán evaluados de acuerdo con los elementos y normas críticos o tales otros criterios de desempeño que se establezcan para sus posiciones. De acuerdo con los requerimientos del 5 U.S.C. 4312, 4313 y 9508 y la sección 1201 de la Ley de Reestructuración y Reforma del Servicio de Rentas Internas de 1998 (Ley Pública 105 -206, 112 Stat. 685) (según convenga a la posición del empleado), los criterios de desempeño de cada posición consistirán en elementos que respalden las medidas organizacionales de Satisfacción del Cliente, Satisfacción del Empleado y

Resultados del Negocio; no obstante, dichas medidas organizacionales no determinarán directamente la evaluación de los empleados individuales.

(b) trato justo y equitativo de los contribuyentes. Además de todos los otros criterios requeridos, a ser usados en la evaluación de desempeño del empleado, todos los empleados del IRS serán en evaluados con respecto a si brindaron un trato justo y equitativo a los contribuyentes.

(c) Posiciones del Servicio Ejecutivo Superior y especiales. Los empleados del Servicio Ejecutivo Superior serán clasificados de acuerdo con los requerimientos del 5 U.S.C. 4312 y 4313 y los empleados para llenar posiciones bajo el 5 U.S.C. 9503 serán evaluados conforme a planes de trabajo, acuerdos de empleo, acuerdos de desempeño o documentos similares celebrados entre el Servicio de Rentas Internas y el empleado.

(d) Fuerza laboral general. El sistema de evaluación de desempeño para todos los empleados:

(1) Establecerá una o más normas de retención para cada empleado, en relación con el trabajo del empleado y expresada en términos del desempeño individual --

(i) Requerirá determinaciones periódicas respecto a si cada empleado cumple o no cumple con las normas de retención establecida para el empleado; y

(ii) Requerirá que se tome acción, de acuerdo con las leyes y reglamentos aplicables, con respecto a empleados cuyo desempeño no

cumpla con las normas de retención establecidas.

(2) Establecerá metas u objetivos para el desempeño individual que sean consecuentes con los procedimientos de planificación del desempeño del IRS --

(i) Usará dichas metas y objetivos para hacer distinciones de desempeño entre empleados o grupos de empleados; y

(ii) Usará las evaluaciones de desempeño como base para otorgar premios a los empleados, ajustar la tasa de pago básico del empleado, y otras acciones adecuadas de personal, de acuerdo con las leyes y reglamentos aplicables.

(e) Limitaciones--(1) Ningún empleado del Servicio de Rentas Internas puede utilizar registros de resultados de ejecución tributaria (según se define en '801.6) para evaluar a ningún otro empleado o imponer o sugerir cuotas de producción o metas a cualquier empleado.

(i) Para fines de la limitación contenida en este párrafo (e), el empleado tiene el significado que se le atribuye en 5 U.S.C. 2105(a).

(ii) Para fines de la limitación contenida en este párrafo (e), evaluar incluye cualquier proceso usado para valorar o medir el desempeño de un empleado para los fines de proveer lo siguiente:

(A) Cualquier clasificación de desempeño requerida o solicitada.

(B) Una recomendación para una distinción cubierta por el Capítulo 45 del Título 5; 5 U.S.C. 5384; o la sección 1201(a) de la Ley de Reestructuración y Reforma de 1998 del Servicio de Rentas Internas (Ley

Pública 105 -206, 112 Stat. 685, 713-716).

(C) Una valoración de las aptitudes de un empleado para ascenso, reasignación u otro cambio de tareas.

(D) Una valoración de la elegibilidad de un empleado para incentivos, asignaciones o bonificaciones.

(E) Clasificación de los empleados para despido / retirada y reducciones de fuerza.

(2) Los empleados que son responsables de ejercer criterio con respecto a resultados de ejecución tributaria (según se define en '801.6) en casos relacionados con uno o más contribuyentes pueden ser evaluados con respecto al trabajo realizado en dichos casos, solamente sobre la base de información derivada de una revisión del trabajo realizado en los casos de los contribuyentes atendidos por dicho empleado.

(3) Las medidas de desempeño basadas en su totalidad o en parte en Medidas de Cantidad (según se describe en '801.6) no serán usadas para evaluar el desempeño de, o imponer o sugerir metas para cualquier empleado de nivel no supervisorio que sea responsable de ejercer criterio con respecto a los resultados de ejecución tributaria (según se define en '801.6).

801.4 Medidas de satisfacción del cliente

Las metas y logros de satisfacción del cliente de las unidades operacionales dentro del Servicio de Rentas Internas se determinarán en base a la información recopilada a través de diversos métodos. Por ejemplo, se pueden usar

cuestionarios, encuestas y otros tipos de mecanismos de recopilación de información para reunir datos sobre la satisfacción de los clientes. La información para medir la satisfacción para la unidad de trabajo en particular se recopilará de una muestra estadísticamente válida de los clientes atendidos por la unidad operacional y se usará para medir, entre otras cosas, si los clientes consideran que recibieron un trato cortés, oportuno y profesional del personal del Servicio de Rentas Internas con que trataron. A los clientes se les permitirá proveer la información solicitada para estos fines, bajo condiciones que garanticen su anonimato. A los fines de esta sección, los clientes pueden incluir contribuyentes individuales, unidades organizacionales o empleados en el Servicio de Rentas Internas y grupos externos afectados por la unidad operacional del Servicio de Rentas Internas.

801.5 Medidas de satisfacción del empleado

Las clasificaciones numéricas de satisfacción del empleado a ser dadas a las unidades operacionales dentro del Servicio de Rentas Internas se determinarán en base a la información recopilada a través de diversos métodos. Por ejemplo, se usarán cuestionarios, encuestas y otros mecanismos de recopilación de información para reunir datos sobre la satisfacción del empleado. La información recopilada se usará para medir, entre otros factores relacionados con la satisfacción del empleado, la calidad de supervisión y suficiencia de capacitación y

servicios de apoyo. Todos los empleados de una unidad operacional tendrán la oportunidad de brindar información respecto a la satisfacción del empleado dentro de la unidad operacional bajo condiciones que le garanticen el anonimato.

801.6 Medidas de resultados del negocio

(a) En general. Las medidas de resultados del negocio consistirán en puntajes numéricos determinados bajo las Medidas de Calidad y las Medidas de Cantidad descritas en otra parte de esta sección.

(b) Medidas de Calidad. La medida de calidad será determinada en base a una revisión por un personal especialmente dedicado a ello dentro del Servicio de Rentas Internas, de una muestra estadísticamente válida de aspectos de trabajo manejados por ciertas funciones o unidades organizacionales determinadas por el Comisionado o su delegado, tales como las siguientes:

(1) Unidades de Fiscalización y Recaudación y unidades del Sistema de Recaudación Automatizada (ACS). La revisión de calidad del manejo de casos que involucran a contribuyentes particulares se enfocará en factores tales como si el personal del Servicio de Rentas Internas dedicó una cantidad adecuada de tiempo a un asunto, analizó debidamente los temas presentados, desarrolló los hechos respecto a estos asuntos, aplicó correctamente la ley a los hechos, y cumplió con los procedimientos estatutarios, reguladores y del

Servicio de Rentas Internas, incluyendo la oportunidad, suficiencia de las notificaciones y contactos requeridos con los contribuyentes.

(2) Sitios para llamadas telefónicas gratuitas. La revisión de calidad de los servicios telefónicos enfocará factores tales como si el personal del Servicio de Rentas Internas brindó información precisa sobre las leyes y cuentas tributarias.

(3) Otras unidades de trabajo. La revisión de calidad de otras unidades de trabajo se determinará de acuerdo con criterios prescritos por el Comisionado o su delegado.

(c) Medidas de cantidad. Las medidas de cantidad consistirán en datos de resultado-producción neutra, tales como número de casos cerrados, aspectos de trabajo concluidos, educación, asistencia del cliente, y esfuerzos realizados, horas gastadas e inventario similar, información sobre volumen de trabajo y dotación de personal que no incluya información respecto al resultado de ejecución tributaria logrado en cualquier caso que involucre a contribuyentes particulares.

(d) Definiciones--(1) Resultado de ejecución tributaria. Un resultado de ejecución tributaria es aquel producido por el ejercicio de criterio de un empleado del Servicio de Rentas Internas al recomendar o determinar si, o como el Servicio de Rentas Internas debe llevar a cabo la aplicación de las leyes tributarias.

(i) Ejemplos de resultados de ejecución tributaria. Los siguientes son ejemplos de un resultado de ejecución tributaria:

un embargo presentado; una incautación diligenciada; un decomiso ejecutado; el monto liquidado; el monto recaudado; y una referencia de fraude.

(ii) Ejemplos de datos que no constituyen resultados de ejecución tributaria. Los siguientes son ejemplos de datos que no constituyen resultados de ejecución tributaria: cierres de casos, tiempo por caso; tiempo de fiscalización directa/tiempo fuera de la oficina; tiempo del ciclo; número o porcentaje de casos de sobrantes; información de inventarios; nivel de acceso gratuito; tiempo de conversación; número y tipo de educación, asistencia al cliente y esfuerzos para llegar a los mismos completados; y datos derivados de una revisión de calidad o de una revisión del trabajo de un empleado o de una unidad de trabajo en un caso, tal como el número o porcentaje de casos en que se propusieron ajustes correctos a la fiscalización, o se hicieron determinaciones adecuadas de gravamen.

(2) Registros de los resultados de ejecución tributaria. Los registros de resultados de ejecución tributaria son datos, estadísticas, recopilaciones de información u otros registros numéricos o cuantitativos de los resultados de ejecución tributaria logrados en uno o más casos, pero no incluyen los resultados de ejecución tributaria de casos individuales cuando se usan para determinar si un empleado ejerció criterios adecuados en la ejecución de las leyes tributarias en base a una revisión del trabajo del empleado en un caso individual.

(e) Usos permitidos de los registros de resultados de ejecución tributaria. Los resultados de registros de ejecución tributaria se pueden usar para fines tales como pronósticos, planificación financiera, administración de recursos y la formulación de criterios para la selección de casos.

(f) Ejemplos. Los siguientes ejemplos ilustran las reglas de esta sección:

Ejemplo 1. Al llevar a cabo una evaluación de desempeño, un supervisor puede tomar en cuenta información que muestre que el empleado omitió proponer un ajuste adecuado a la obligación tributaria en uno de los casos que examinó el empleado, siempre y cuando la información se derive de una revisión del trabajo realizado sobre el caso. Toda la información derivada de tal revisión de casos individuales manejados por un empleado, incluyendo el tiempo invertido, asuntos planteados y resultados de ejecución logrados se pueden considerar al evaluar al empleado.

Ejemplo 2. Al asignar un caso, un supervisor puede discutir con el empleado los méritos, aspectos y desarrollo de técnicas del caso, en base a una revisión del expediente del caso.

Ejemplo 3. Un supervisor puede no establecer una meta para ajustes propuestos en una fiscalización futura, en base a los resultados de ejecución tributaria logrados en otros casos. Ejemplo 4. Una unidad de la oficina central puede usar registros de los resultados de ejecución tributaria para desarrollar metodologías y algoritmos para ser

usados en la selección de declaraciones de impuestos a auditar.

Comisionado de Rentas Internas
Aprobado:

Caso práctico

TEMA 2.1 VERIFICACIÓN Y AUDITORÍA DE GRANDES CONTRIBUYENTES - LA ESPECIALIZACIÓN SECTORIAL EN LA SECRETARÍA DE INGRESOS FEDERALES

Flávio Antônio Gonçalves Martins Araújo
 Coordinador de Estudios y Programación
 Secretaría de Ingresos Federales – SRF
 (Brasil)

SUMARIO: Resumen.- 1. Contexto: La Estructura Administrativa de la Secretaría de Ingresos Federales.- 2. La Creación de Unidades Especializadas de la SRF.- 3. Especialización Sectorial por Actividad Económica: las Delegaciones Especiales de Instituciones Financieras (DEINF).- 3.1 Estructura administrativa.- 4. Especialización sectorial por tipo de negocio: Delegación Especial de Asuntos Internacionales (DEAIN).- 4.1 Precios de transferencia.- 4.2. Tributación internacional.- 4.3. Valoración aduanera.- 4.4 Superposición de jurisdicciones.- 4.5 Estructura administrativa.- 5. Especialización: Instrumentos y Beneficios.- 5.1. Ingreso de funcionarios en las unidades especializadas.- 5.2 Capacitación de los funcionarios.- 5.3 Sistematización de las actividades.- 5.4 Coordinación a nivel nacional.- 5.5 Beneficios para las demás unidades de la SRF.

RESUMEN

En 1998, la Secretaría de Ingresos Federales (SRF) implementó unidades administrativas especializadas en sectores económicos y actividades específicas, con la creación de dos Delegaciones Especiales de Instituciones Financieras (Deinf) y la Delegación Especial de Asuntos Internacionales.

En términos geográficos, las Delegaciones Especiales de Instituciones Financieras tienen su sede en las ciudades de San Pablo y de Río de Janeiro, con actuación, respectivamente, sobre los contribuyentes de la 8ª Región Fiscal – que corresponde al Estado de San Pablo – y de la 7ª Región Fiscal – que corresponde a los Estados de Río de Janeiro y de Espírito Santo. Actualmente, la Delegación Especial de Asuntos Internacionales actúa solamente junto a los contribuyentes localizados en la 8ª Región Fiscal.

Delegaciones Especiales de Instituciones Financieras (Deinf)

Tienen jurisdicción sobre las instituciones financieras propiamente dichas y sobre los demás contribuyentes que integran el Sistema Financiero, abarcando bancos y otras

instituciones de crédito, agencias de corretaje y distribución de títulos y valores y agencias de cambio, aseguradoras, fondos y clubes de inversión y demás instituciones que integran el Sistema Financiero Nacional.

Excepción: empresas que desarrollan actividades similares o análogas a las desempeñadas por las instituciones del Sistema Financiero y que no caen dentro de la jurisdicción de las delegaciones especializadas, por tener características semejantes a las operaciones realizadas por otras personas jurídicas, por lo que no les corresponde ser examinadas por unidades especializadas en el sector financiero.

Delegación Especial de Asuntos Internacionales (Deain)

Un conjunto cada vez más grande y diverso de actividades o relaciones comerciales en todos los sectores de la economía ha merecido la creación de una unidad específica por parte de la Secretaría de Ingresos Federales – la Delegación Especial de Asuntos Internacionales (Deain).

Específicamente y a los efectos de la organización administrativa en el ámbito de la SRF, se consideran Asuntos Internacionales a las siguientes figuras de los sistemas tributarios modernos, o en términos más simples, a los siguientes asuntos:

- las operaciones de precios de transferencia entre personas vinculadas;
- la tributación internacional; y
- la valoración aduanera.

Superposición de jurisdicciones

La Deain comparte jurisdicción con las demás Delegaciones de Ingresos Federales de la 8ª Región Fiscal.

Especialización: Instrumentos y Beneficios

a) Ingreso de funcionarios en las Unidades Especializadas

- proceso inicial de selección interna;
- criterios:
 - formación académica;
 - experiencia profesional anterior a SRF;
 - experiencia en la realización de procedimientos fiscales análogos al área de actuación de la unidad especializada;
 - perspectivas de crecimiento profesional en el área.
- ingreso de nuevos Auditores por procesos rutinarios de selección interna, a partir del historial de los candidatos;

b) Capacitación de los funcionarios

- capacitación específica, promovida por la propia SRF, que puede valerse del apoyo de la Escuela de Administración Hacendaria (Esaf);
- capacitación externa, realizada por instituciones públicas o privadas;
- cursos de post grado – extensión universitaria, maestría y doctorado – realizados en instituciones con sede en el país o en el exterior.

c) Sistematización de las actividades

Concepto básico: las actuaciones de la administración tributaria no deben diferir en virtud de la unidad administrativa o del funcionario.

Principales instrumentos para la sistematización de las actividades:

- manuales de orientación para la fiscalización;
- sistemas informatizados de soporte a las actividades fiscales:
 - selección de contribuyentes a fiscalizar
 - generación de expedientes en medio digital
 - auditoría en medio digital
 - labrado de actas de infracción
 - control de las actividades fiscales
- capacitación interna, especialmente con el uso de la Intranet/SRF.

d) Coordinación a nivel nacional

Coordinación General de Fiscalización (Cofis) => División de Mercado Financiero y Asuntos Internacionales (Dimei) => Sistema Financiero y precios de transferencia y tributación internacional.

Coordinación General de Administración Aduanera (Coana) => División de Valoración Aduanera y Merceología (Divam) => valoración aduanera.

Beneficios para las demás unidades de la SRF

Dado que la delimitación geográfica de actuación de las dos unidades especializadas en instituciones financieras y de la unidad especializada en asuntos internacionales abarca solamente a dos de las diez regiones fiscales existentes en Brasil, hay muchos contribuyentes y operaciones que también requieren supervisión por parte de la administración tributaria y que se encuentran fuera de la jurisdicción de las Deinf y de la Deain.

Como ocurría antes de la creación de las unidades especializadas, en las otras regiones fiscales son las propias Delegaciones de Ingresos Federales las encargadas

de la fiscalización de instituciones financieras y asuntos internacionales. Se utilizan diversos instrumentos que sistematizan las actividades fiscales para su consolidación y difusión entre las demás unidades administrativas de la SRF, que se valen de ellos para realizar actividades fiscales relativas a asuntos que son tratados constantemente por las Deinf y Deain.

1. CONTEXTO: LA ESTRUCTURA ADMINISTRATIVA DE LA SECRETARÍA DE INGRESOS FEDERALES

La Secretaría de Ingresos Federales fue creada en 1968. Este organismo depende directamente del Ministro de Hacienda y está a cargo de la administración, fiscalización y recaudación de los tributos federales.

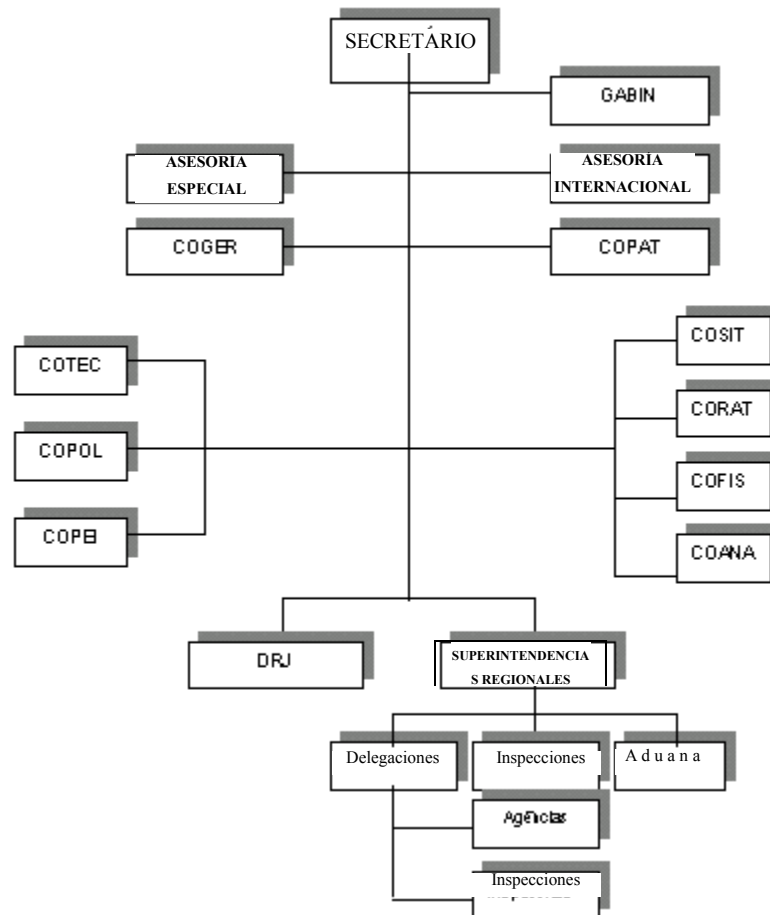
La dirección de la SRF está a cargo del Secretario de Ingresos Federales, asistido por cuatro Secretarios Adjuntos. Directamente subordinadas al Secretario de la SRF están las unidades centrales, compuestas por las unidades de asesoramiento directo y las unidades de actividades específicas, las diez Superintendencias Regionales de Ingresos Federales (SRRF) y las dieciocho Delegaciones de Juzgamiento (DRJ).

El asesoramiento directo engloba cuatro unidades, que desempeñan, en líneas generales, las siguientes funciones:

- Gabinete (Gabin): asiste al Secretario en su representación institucional, en la preparación y despacho del expediente y en las relaciones con la prensa, presenta cuestiones de interés de la SRF ante el Congreso Nacional;
- Asesoría Especial (Asesp): asiste al Secretario y sus Adjuntos en cuestiones jurídicas, examina y prepara propuestas de convenios a ser celebrados entre las Haciendas Públicas de los Estados, y coordina programas, actividades y trabajos especiales;
- Asesoría Internacional (Asain): coordina las acciones necesarias para la negociación, celebración y aplicación de acuerdos internacionales de asistencia mutua administrativa, de intercambio de información de naturaleza tributaria y aduanera, y para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal; conduce y participa de las negociaciones que versan sobre materia tributaria internacional, y coordina las actividades de los funcionarios tributarios y aduaneros junto a las Misiones Diplomáticas o las Reparticiones Consulares brasileñas en el exterior;
- Corregiduría General (Coger): planifica y coordina, orienta, ejecuta, controla y evalúa las actividades de auditoría interna correccional y demás actividades de corrección, promoviendo acciones preventivas y represivas relativas a la ética y la disciplina de los funcionarios;

- Coordinación de Políticas Tributarias (Copat): realiza estudios económicos en lo que se refiere a cuestiones tributarias y aduaneras; contribuye en la formulación y la evaluación de políticas tributarias; coordina la cooperación técnica entre la SRF y entidades nacionales o extranjeras y con organismos internacionales, en asuntos de su competencia; elabora y hace conocer estudios y estadísticas económico-tributarios/aduaneros; elabora y supervisa la previsión y el análisis de los tributos administrados por la SRF; y representa a la SRF en la Comisión Técnica Permanente del ICMS (Cotepe).

Organigrama de la Secretaría de Ingresos Federales



Las unidades de actividades específicas comprenden siete Coordinaciones Generales, a saber:

- Coordinación General de Tecnología y Seguridad de la Información (Cotec): formula y coordina las propuestas de políticas de informática y las actividades que resulten de las mismas; administra los sistemas de información y los contratos firmados con los proveedores de servicios de informática;
- Coordinación General de Programación y Logística (Copol): planifica y coordina las actividades relacionadas con la organización, modernización administrativa, presupuesto, programación y ejecución financiera, contabilidad, recursos humanos, materiales y patrimoniales;
- Coordinación General de Pesquisa e Investigación (Copei): realiza pesquisas y estudios relativos a los delitos contra el orden tributario y los fraudes cambiarios; evalúa y controla los informes relativos a ilícitos fiscales y delitos contra el orden tributario; y elabora información para atender solicitudes de países con los cuales Brasil mantiene acuerdos internacionales en asuntos de su competencia;
- Coordinación General de Tributación (Cosit): planifica y coordina las actividades de tributación; interpreta la legislación tributaria y concordante, y brinda orientación normativa;
- Coordinación General de Administración Tributaria (Corat): planifica, coordina, orienta, supervisa, controla y evalúa las actividades relacionadas con la recaudación, clasificación de ingresos, administración del crédito tributario, atención al contribuyente y administración de los registros, además de coordinar las actividades relacionadas con planeamiento y evaluación institucional;
- Coordinación General de Fiscalización (Cofis): planifica, coordina, orienta, supervisa, controla y evalúa las actividades de fiscalización de los impuestos y contribuciones administrados por la SRF, excepto lo relativo a tributos sobre comercio exterior;
- Coordinación General de Administración Aduanera (Coana): planifica, coordina, orienta, supervisa, controla y evalúa las actividades relativas al comercio exterior, además de expedir orientación normativa destinada a uniformar los procedimientos aduaneros.

La SRF está dividida en diez Regiones Fiscales, representadas por las Superintendencias Regionales de Ingresos Federales (SRRF), dependientes directamente del Secretario de la SRF, que en consonancia con las directivas de la SRF y dentro de los límites de sus jurisdicciones, planifican, programan, supervisan, acompañan, controlan y evalúan las actividades de tributación, recaudación y cobranza, de atención al contribuyente, de fiscalización, de control aduanero, de tecnología y de seguridad de la información, y de programación y logística.

La SRF tiene dieciocho Delegaciones de Ingresos Federales de Juzgamiento (DRJ), que dentro de los límites de sus jurisdicciones juzgan, en primera instancia, una vez instaurado el litigio, los procesos administrativos fiscales, inclusive los resultantes de inspección aduanera.

En suma, la SRF cuenta con:

- 98 Delegaciones de Ingresos Federales (DRF);
- 2 Delegaciones de Ingresos Federales de Fiscalización (Defic);
- 2 Delegaciones de Ingresos Federales de Administración Tributaria (Derat);
- 2 Delegaciones Especiales de Instituciones Financieras (Deinf);
- 1 Delegación Especial de Asuntos Internacionales (Deain);
- 46 Inspecciones;
- 24 Aduanas; y
- 357 Agencias de Ingresos Federales.

2. LA CREACIÓN DE UNIDADES ESPECIALIZADAS DE LA SRF

En 1998, la Secretaría de Ingresos Federales (SRF) implementó unidades administrativas especializadas en sectores económicos y en actividades específicas, con la creación de dos Delegaciones Especiales de Instituciones Financieras (Deinf) y la Delegación Especial de Asuntos Internacionales, instituidas por Resolución N° 27 del Ministerio de Hacienda, con fecha 16 de febrero de ese mismo año.

Delimitando el área geográfica de actuación de esas unidades especializadas, cabe señalar que, de las diez regiones fiscales mencionadas anteriormente, tiene mayor relevancia económica la 8ª Región Fiscal - que corresponde al Estado de San Pablo – y la 7ª - que engloba los Estados de Río de Janeiro y de Espírito Santo. Las Delegaciones Especiales de Instituciones Financieras tienen su sede en las ciudades de San Pablo y de Río de Janeiro, con competencia sobre los contribuyentes de la 8ª Región Fiscal y de la 7ª Región Fiscal, respectivamente. Hoy la Delegación Especial de Asuntos Internacionales actúa solamente junto a los contribuyentes localizados en la 8ª Región Fiscal.

3. ESPECIALIZACIÓN SECTORIAL POR ACTIVIDAD ECONÓMICA: LAS DELEGACIONES ESPECIALES DE INSTITUCIONES FINANCIERAS (DEINF)

Con la creación de las unidades especializadas en Instituciones Financieras, quedaron comprendidas dentro de ellas las Instituciones Financieras propiamente dichas y los demás contribuyentes integrantes del Sistema Financiero, las cuales comprenden:

- Bancos Comerciales;
- Bancos Múltiples;
- Bancos de Inversión;
- Bancos de Desarrollo;
- Bancos Cooperativos;
- Cajas económicas federales [Cajas de Ahorro];
- Sociedades de Crédito, Financiamiento e Inversión;

- Sociedades de Crédito Hipotecario;
- Asociaciones de Ahorro y Préstamo;
- Cooperativas de Crédito;
- Sociedades de Arrendamiento Mercantil;
- Compañías Hipotecarias;
- Corredoras de Títulos y Valores;
- Distribuidoras de Títulos y Valores;
- Corredoras de Cambio;
- Corredoras de Mercaderías;
- Sociedades de Inversión;
- Representaciones de Bancos Extranjeros;
- Bolsas de Valores, de Mercaderías, de Futuros y afines;
- Administradoras del Mercado Secundario;
- Entidades de Liquidación y Compensación;
- Empresas de Seguro Privado;
- Empresas de Reaseguro;
- Empresas de Capitalización;
- Entidades previsionales privadas;
- Fondos de Inversión cuyas instituciones administradoras tengan sede en la Región Fiscal donde es competente la Delegación Especial de Instituciones Financieras;
- Clubes de Inversión registrados en instituciones con sede en la Región Fiscal donde tiene competencia la Delegación Especial de Instituciones Financieras;
- Todas las demás Instituciones Financieras integrantes del Sistema Financiero Nacional;
- Las Empresas de Cobranzas de Créditos (Factoring).

Existen, no obstante, empresas que desarrollan actividades semejantes o análogas a las desarrolladas por las instituciones del Sistema Financiero, que no están comprendidas dentro de la jurisdicción de las delegaciones especializadas. Aun cuando tienen relación directa con el Sistema Financiero, los negocios que llevan a cabo estas empresas revisten características semejantes a las de las operaciones realizadas por las demás personas jurídicas que se dedican al comercio y a la prestación de servicios, y por lo tanto no corresponde que sus actividades sean examinadas por unidades especializadas del sector financiero. Se trata de:

- Intermediación financiera:
 - Actividades de otorgamiento de crédito:
 - Administración de consorcios;
 - Administración de tarjetas de crédito;
 - Cajas de financiación de corporaciones;
 - Otras actividades de otorgamiento de crédito;
 - Actividades de intermediación financiera:
 - Sociedades de participación;

- Holdings de instituciones financieras;
 - Otorgamiento de licencias, compra y venta, y leasing de activos intangibles no financieros, excluidos los derechos de autor;
 - Gestión de fondos para fines varios, excluidas las inversiones;
 - Otras actividades de intermediación financiera.
- Planes de salud;
 - Actividades auxiliares de la intermediación financiera:
 - Administración de carteras de títulos y valores para terceros;
 - Emisión de vales para alimentos, transporte y otros similares;
 - Otras actividades auxiliares de la intermediación financiera.
 - Actividades auxiliares de los seguros y previsionales privadas;
 - Corredores y agentes de seguros, de planes previsionales privados y de planes de salud;
 - Peritos y tasadores de seguros;
 - Auditoría y consultoría actuarial;
 - Club de seguros;
 - Otras actividades auxiliares de los seguros y previsionales privadas.

3.1. Estructura administrativa

Con la jurisdicción administrativa vinculada a esas unidades, estos contribuyentes pasaron a relacionarse con la administración tributaria federal exclusivamente a través de ellas. Su estructura es, por consiguiente, semejante a la de una unidad administrativa convencional, estando compuesta por:

- División de Orientación y Análisis Tributario (Dior)
- División de Control y Supervisión Tributaria (Dicat)
 - Sección o Sector de Control de la Red Recaudadora (Saarf o Soarf)
- Centro de Atención al Contribuyente (CAC)
- División de Fiscalización (Difis)
- Sección de Programación, Evaluación y Control de la Actividad Fiscal (Sapac)
- Servicio de Tecnología y Seguridad de la Información (Setec)
- Servicio de Programación y Logística (Sepol)

4. ESPECIALIZACIÓN SECTORIAL POR TIPO DE NEGOCIO: DELEGACIÓN ESPECIAL DE ASUNTOS INTERNACIONALES (DEAIN)

Contrariamente a lo que ocurre con las instituciones financieras, cuyo universo claramente delimitado y relativamente poco numeroso de contribuyentes permite realizar todas las actividades de supervisión de la administración tributaria en una unidad administrativa exclusivamente dedicada a aquéllas, existe un conjunto de

actividades o de relaciones de negocio que se presentan cada vez en mayor cantidad y con diversificación creciente en todos los sectores de la economía, y que merecieron la creación de una unidad específica de la Secretaría de Ingresos Federales – la Delegación Especial de Asuntos Internacionales (Deain).

Específicamente, y a los efectos de la organización administrativa en el ámbito de la SRF, se consideran Asuntos Internacionales las siguientes figuras de los sistemas tributarios modernos, o dicho en términos más simples, los siguientes asuntos:

- las operaciones de precios de transferencia entre personas vinculadas;
- la tributación internacional; y
- la valoración aduanera.

4.1. Precios de transferencia

A los efectos de la legislación del impuesto a las rentas, y también la Contribución Social sobre las Ganancias Líquidas (CSGL), la deducibilidad de costos de bienes, servicios y derechos de importación, y el reconocimiento de los ingresos y los beneficios derivados de la exportación en operaciones practicadas por una persona física y/o jurídica, con domicilio real o legal en Brasil, con una persona física o jurídica con domicilio real o legal en el exterior considerada como vinculada, interpósita persona o incluso como residente en países de tributación favorecida, estarían sujetos a las normas de precios de transferencia.

En las operaciones relativas a exportaciones sujetas al ajuste de precios de transferencia, según los términos del art. 19 de la Ley N° 9.430 del año 1996, los ingresos por exportación serían determinados según uno de los siguientes métodos:

- Método del Precio de Venta en las Exportaciones (PVEx);
- Método del Precio de Venta al por Mayor en el País de Destino, menos la Ganancia (PVMa);
- Método del Precio de Venta al por Menor en el País de Destino, menos la Ganancia (PVMe);
- Método del Costo de Adquisición o de Producción, más Tributos y Ganancia (CAP).

Los costos, gastos y cargos relativos a bienes, servicios y derechos, las constancias de los documentos de importación o de adquisición, en las operaciones efectuadas con persona vinculada, interpósita persona o con domicilio real o legal en países con tributación favorecida, solamente serían deducibles en la determinación de la ganancia real y de la base de cálculo del CSGL, hasta un valor que no supere el precio determinado por uno de estos métodos:

- Método de los Precios Independientes Comparados (PIC);
- Método del Precio de Reventa menos la Ganancia (PRL);

- Métodos del Costo de Producción más la Ganancia (CPL).

La legislación incluso prevé el ajuste de los precios de transferencia en relación con los intereses pagados o acreditados a persona vinculada, interpósita persona o persona con domicilio real o legal en países de tributación favorecida.

Se considera país de tributación favorecida a:

- aquél que no tribute la renta o que la tribute a una alícuota inferior al veinte por ciento; o bien,
- aquél cuya legislación interna oponga el anonimato con respecto a la composición societaria de personas jurídicas o su titularidad.

4.2. Tributación internacional

Los beneficios, utilidades y ganancias de capital obtenidos en el exterior serán computados en la determinación de la ganancia real de las personas jurídicas en el balance al 31 de diciembre de cada año, conforme con lo dispuesto en la legislación específica.

A partir del 1º de octubre de 1999, las ganancias devengadas en el exterior pasarán a componer la base de cálculo del CSGL.

A partir del 1º de enero de 2002 - de conformidad con las modificaciones introducidas por la Ley Complementaria N° 104 del año 2001, que agregó el § 2º al art. 43 de la Ley N° 5.172 de 1966 (CTN), que autoriza que la ley disponga las condiciones y la ocasión en que quedarán disponibles los ingresos y beneficios originados en el exterior, y de conformidad también con lo dispuesto en los arts. 21 y 74 de la Medida Provisoria N° 2.158-35/01 – las ganancias obtenidas por la empresa controlada o afiliada en el exterior serán consideradas disponibles en Brasil, en la fecha del balance en la cual hubiesen devengado en el exterior, independientemente de su distribución efectiva.

4.3. Valoración aduanera

Considerando que la administración aduanera está comprendida entre las atribuciones previstas en el Reglamento Interno de la SRF, y que la imposición de tributos en operaciones de comercio exterior depende directamente del valor atribuido a las mercaderías que se mueven en esas operaciones, con los ajustes previstos en el Acuerdo de Valoración Aduanera de la Organización Mundial de Aduanas (OMA), se incluyó entre los propósitos de la actuación de la Deain la realización de procedimientos fiscales en el área de valoración aduanera, para verificar su aplicación a la luz de los acuerdos Internacionales en la materia.

4.4. Superposición de jurisdicciones

Dadas las definiciones de Asuntos Internacionales mencionadas precedentemente, y a efectos de asignar claramente las actividades que son de competencia de cada unidad, corresponde a la Deain desarrollar las actividades de fiscalización concernientes a las operaciones de precios de transferencia entre personas vinculadas, a la tributación internacional y a la valoración aduanera; y de fiscalización de tecnología y de seguridad de la información y de programación y logística, como así también las actividades relacionadas con el planeamiento, la organización, modernización y los recursos humanos, dentro de los límites de su jurisdicción.

Por otro lado, parece claro que la especialización por tipo de negocio presupone realizar actividades de supervisión de la administración tributaria en unidades administrativas tradicionales, ocupándose la unidad especializada únicamente de los asuntos a los cuales está estrictamente vinculada.

Como prácticamente todos los contribuyentes pueden realizar negocios que requieran consideración a nivel Asuntos Internacionales y, por otro lado, la inmensa mayoría de las operaciones y negocios de dichos contribuyentes cumplen con las características usualmente comprendidas en la supervisión de las unidades administrativas tradicionales, no resulta ni interesante ni factible transferir de jurisdicción a todos los contribuyentes localizados en determinada región geográfica, asignándolos a una unidad específica.

En términos geográficos, la jurisdicción de la Deain corresponde a la región económicamente más importante del país – la 8ª, que comprende el Estado de San Pablo – y complementa la actividad de supervisión de las 22 Delegaciones de la Secretaría de Ingresos Federales existentes en el Estado, que actúan en conjunto con los contribuyentes de esa Región Fiscal, atendiendo los demás asuntos tributarios.

4.5. Estructura administrativa

La Deain, dado el alcance limitado de sus atribuciones, está estructurada administrativamente con la siguiente modalidad:

- División de Administración Tributaria (Divat)
- División de Fiscalización – Precios de Transferencia (Difis/PT)
- División de Fiscalización – Tributación Internacional (Difis/TBM)
- División de Fiscalización – Valoración Aduanera (Difis/VA)
- Servicio de Programación, Evaluación y Control de la Actividad Fiscal (Sepac)
- Servicio de Tecnología, Seguridad de la Información y Logística (Setel)

5. ESPECIALIZACIÓN: INSTRUMENTOS Y BENEFICIOS

5.1. Ingreso de funcionarios en las Unidades Especializadas

En el caso de la administración tributaria federal brasileña, la institución y la consolidación de las unidades especializadas se sucedieron por medio de un proceso que atravesó diversas etapas. Inicialmente, tras la creación de las nuevas estructuras administrativas y la designación de los respectivos gerentes, se realizó un proceso de selección interna en las demás unidades descentralizadas de la SRF, de modo de identificar a los funcionarios que tuviesen un perfil adecuado al desempeño de actividades en las nuevas unidades.

Tales funcionarios se seleccionaron sobre la base de su formación académica, experiencia profesional anterior al ingreso en la SRF, experiencia en la realización de procedimientos fiscales en su respectiva unidad relacionados con los temas de interés de las unidades especializadas, y perspectivas de crecimiento profesional en esa área.

El ingreso de nuevos auditores en las unidades especializadas se efectúa a través de procesos rutinarios de selección interna, estudiando los currículos presentados por los candidatos que se inscriben para el proceso. Ello asegura, a nivel nacional, la motivación de los seleccionados, y ofrece igualdad de oportunidades a los interesados.

5.2. Capacitación de los funcionarios

Después de posicionar a los auditores en las respectivas áreas organizacionales, de acuerdo con la estructura administrativa descrita anteriormente, es posible entrenarlos específicamente para las actividades que les serán asignadas. En la SRF, esto se logra por medio de capacitaciones internas, promovidas por la propia institución, que puede recurrir al apoyo de la Escuela de Administración Hacendaria (Esaf), órgano también integrante de la estructura del Ministerio de Hacienda.

Además de las capacitaciones internas, se promueven capacitaciones externas para fines específicos y realizadas por instituciones públicas o privadas, de modo de proporcionar condiciones adecuadas de trabajo a los auditores, en un ambiente altamente técnico y complejo.

Dentro de una política de formación de recursos humanos de alta calidad, se ofrecen además cursos de pos grado – extensión universitaria, maestría y doctorado – realizados en instituciones que tienen su sede en el país o en el exterior.

5.3. Sistematización de las actividades

Las actividades desarrolladas por las unidades administrativas de la SRF para la consecución de sus objetivos, especialmente en el ámbito de la Fiscalización de Tributos y Contribuciones Federales, se estructuran y documentan por medio de diversos instrumentos que permiten obtener un modelo técnico homogéneo para esas actividades.

El concepto básico es que las actuaciones de la administración tributaria no deben diferir en virtud de cuál unidad o jurisdicción o de qué auditor fiscaliza, por ejemplo.

Los principales instrumentos para sistematizar estas actividades son:

- manuales de orientación para la fiscalización: se trata de manuales en los cuales se vinculan los procedimientos de auditoría que se han de llevar a cabo con cada tributo, a partir de las hipótesis de incidencia legalmente previstas, indicándose los elementos que se ha de verificar y las pruebas a ser producidas, si correspondiera.
- sistemas informatizados de soporte a las actividades fiscales: se trata de herramientas, proyectadas e implementadas por la administración central de la SRF con la participación de funcionarios que trabajan en las unidades descentralizadas, que asisten a los funcionarios en la realización de las actividades que les competen. Las principales herramientas se dedican a:
 - selección de contribuyentes a fiscalizar
 - generación de expedientes en medio digital
 - auditoría en medio digital
 - labrado de actas de infracción
 - control de las actividades fiscales
- capacitación interna, especialmente con el uso de la Intranet/SRF: con la divulgación de la tecnología Web, que permite diseñar la capacitación de acuerdo con la necesidad de la administración, es posible instrumentar y llevar a cabo capacitaciones dinámicas y actualizadas acerca de las actividades fiscales. La capacitación puede realizarse “bajo demanda”, o sea, cuando determinado funcionario necesita formación específica en relación con un tema, puede acceder a un aula digital donde obtiene el conocimiento requerido a un costo bastante reducido para la administración tributaria.

5.4. Coordinación a nivel nacional

La Coordinación General de Fiscalización (Cofis), que planifica, coordina, orienta, supervisa, controla y evalúa las actividades de fiscalización de los impuestos y contribuciones administrados por la SRF - excepto los relativos al comercio exterior -,

cuenta dentro de su estructura administrativa con la División de Mercado Financiero y Asuntos Internacionales (Dimei), a la cual compete no solo supervisar y coordinar los trabajos realizados en relación con los contribuyentes integrantes del Sistema Financiero y los relativos a precios de transferencia y a tributación internacional, sino también promover la divulgación de sus resultados.

Actualmente, la Coordinación General de Administración Aduanera (Coana), a la cual corresponde planificar, coordinar, orientar, supervisar, controlar y evaluar las actividades relativas al comercio exterior - correspondiéndole expedir la orientación normativa destinada a uniformizar los procedimientos aduaneros - cuenta con la División de Valoración Aduanera y Merceología (Divam), que realiza una tarea análoga a la de Dimei, pero centrada en los procedimientos relativos a valoración aduanera.

5.5. Beneficios para las demás unidades de la SRF

Como ya se indicó, la delimitación geográfica de la actuación de las dos unidades especializadas en instituciones financieras y la unidad especializada en Asuntos Internacionales alcanza solamente a dos de las diez regiones fiscales existentes en Brasil.

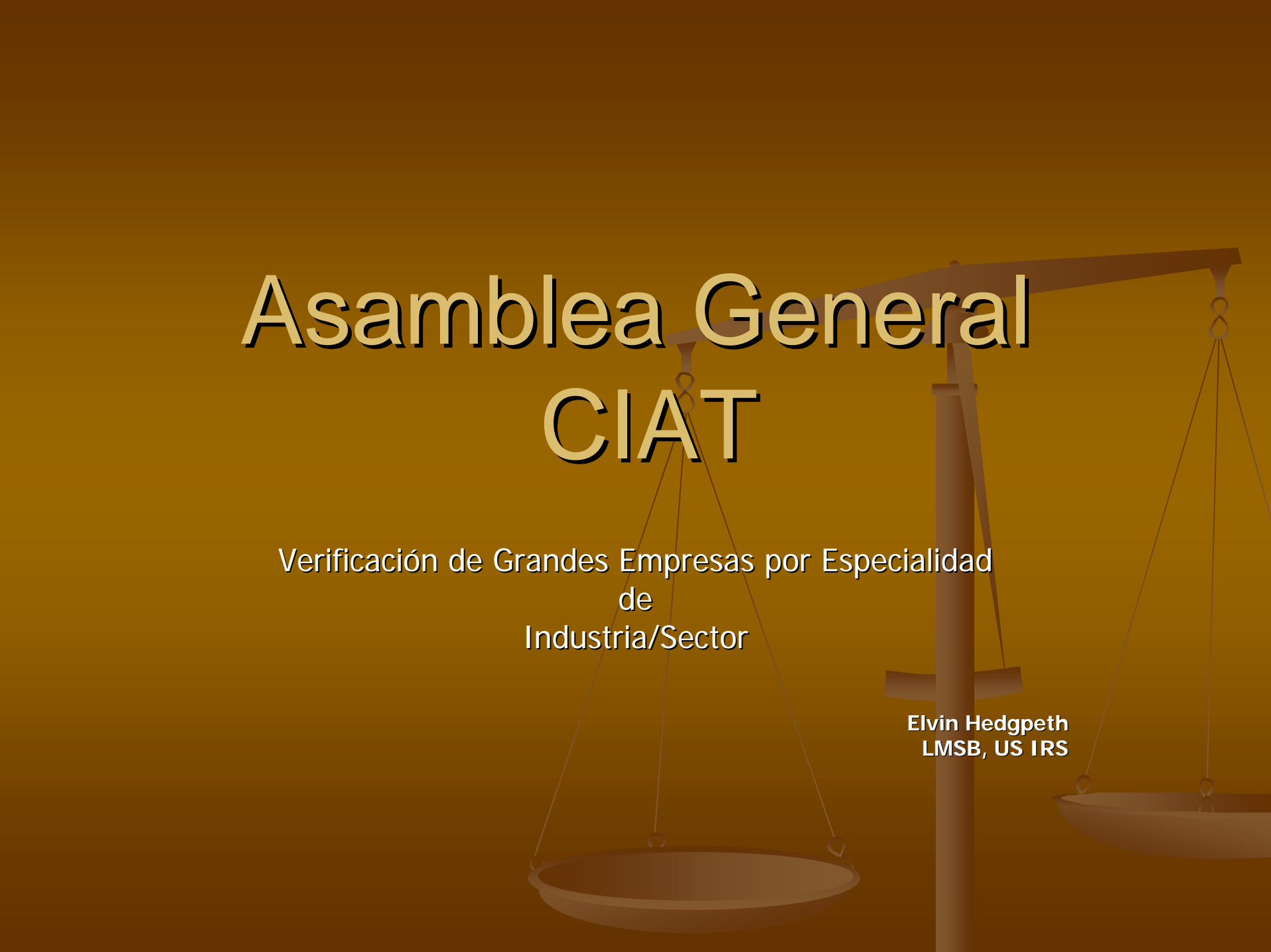
Si bien no cabe duda de que estas unidades especializadas alcanzan un segmento bastante significativo de la economía brasileña, especialmente en el sector financiero y en las operaciones que se relacionan con los asuntos internacionales descritos anteriormente, el hecho es que hay muchos contribuyentes y muchas operaciones que también requieren de supervisión por parte de la administración tributaria y que están fuera de los límites geográficos de la jurisdicción de las Deinf y de la Deain.

Como ocurría antes de la creación de las unidades especializadas, en las demás regiones fiscales las propias Delegaciones de la Secretaría de Ingresos Federales están encargadas de las actividades fiscales relativas a las instituciones financieras y los asuntos internacionales. Pero aun en ese caso, los beneficios de la creación de unidades especializadas se hacen sentir claramente.

Como se describió en el punto 5.4, existen diversos instrumentos que sistematizan las actividades fiscales. Lo que ocurre es que se establece una vía de doble mano: por un lado, la sistematización ofrece a los auditores de las unidades especializadas la base de conocimientos técnicos para realizar sus actividades; por otro lado, les da la oportunidad de registrar y divulgar el conocimiento adquirido y las experiencias vividas en esas unidades.

De esa forma, el conocimiento producido por las unidades especializadas se consolida y disemina hacia las demás unidades administrativas de la SRF, que se nutren de éste para la realización de actividades fiscales relativas a asuntos que son tratados constantemente por las Deinf y la Deain.

Sr. Flávio Antônio Gonçalves Martins Araújo
Coordinador de Estudios y Programación
Secretaría de Ingresos Federales – SRF
Brasil
Correo electrónico: flavio.antonio-araujo@receita.fazenda.gov.br



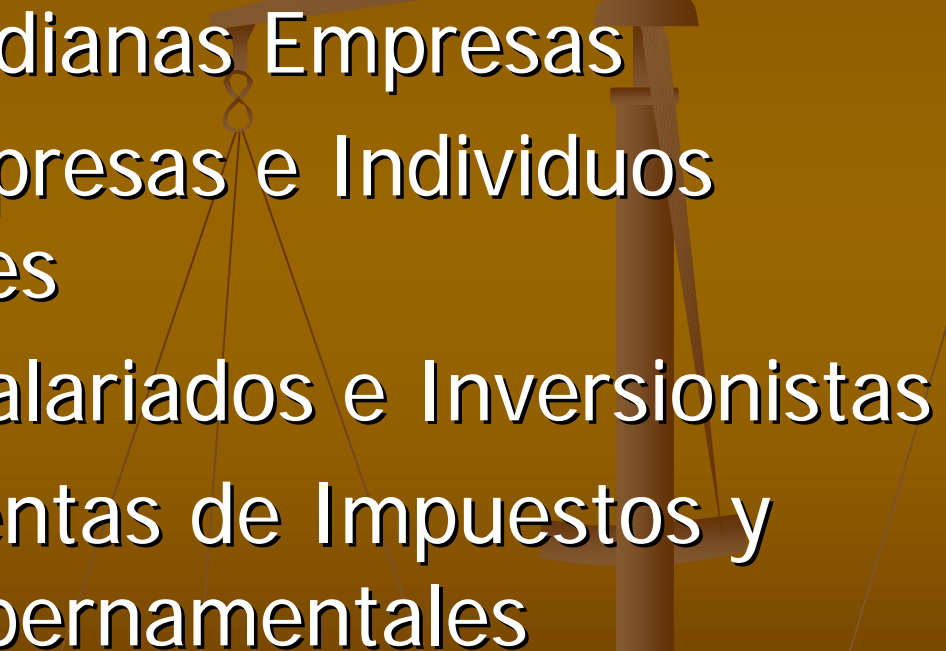
Asamblea General CIAT

Verificación de Grandes Empresas por Especialidad
de
Industria/Sector

Elvin Hedgpeth
LMSB, US IRS

Programa de Especialización por Tipo de Contribuyente del IRS

■ Divisiones Operativas del IRS

- Grandes y Medianas Empresas
 - Pequeñas Empresas e Individuos Independientes
 - Individuos Asalariados e Inversionistas
 - Entidades Exentas de Impuestos y Entidades Gubernamentales
- 

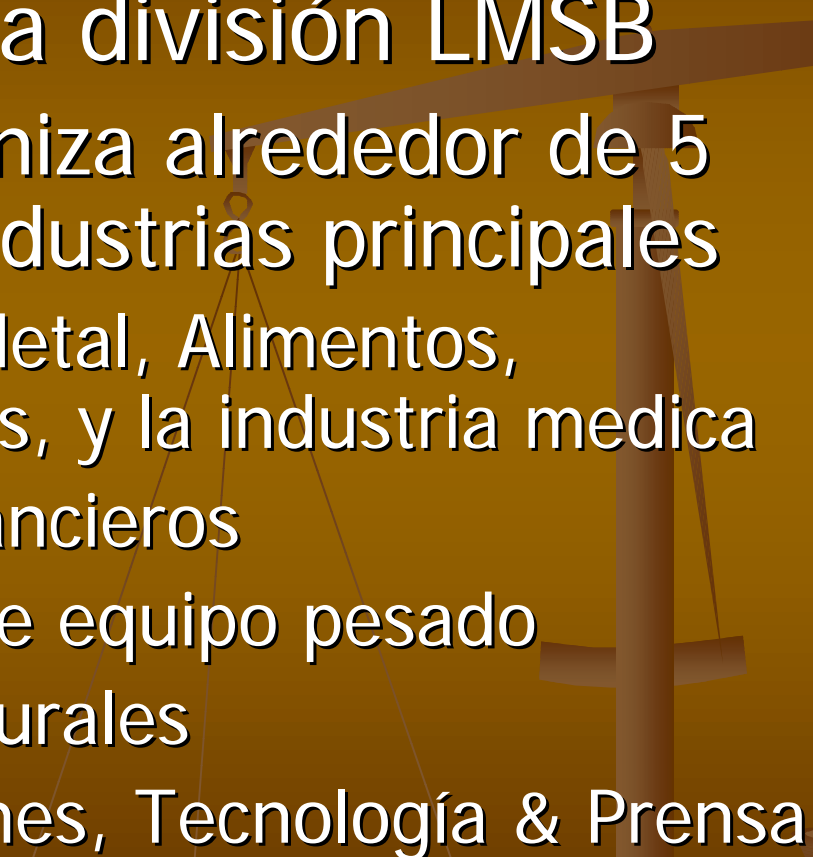
Especialización por Grandes Empresas

Especialidades en LMSB

- Especialización por Industrias
- Especialización por Asunto o Controversia
- Especialización por Auditor Fiscal



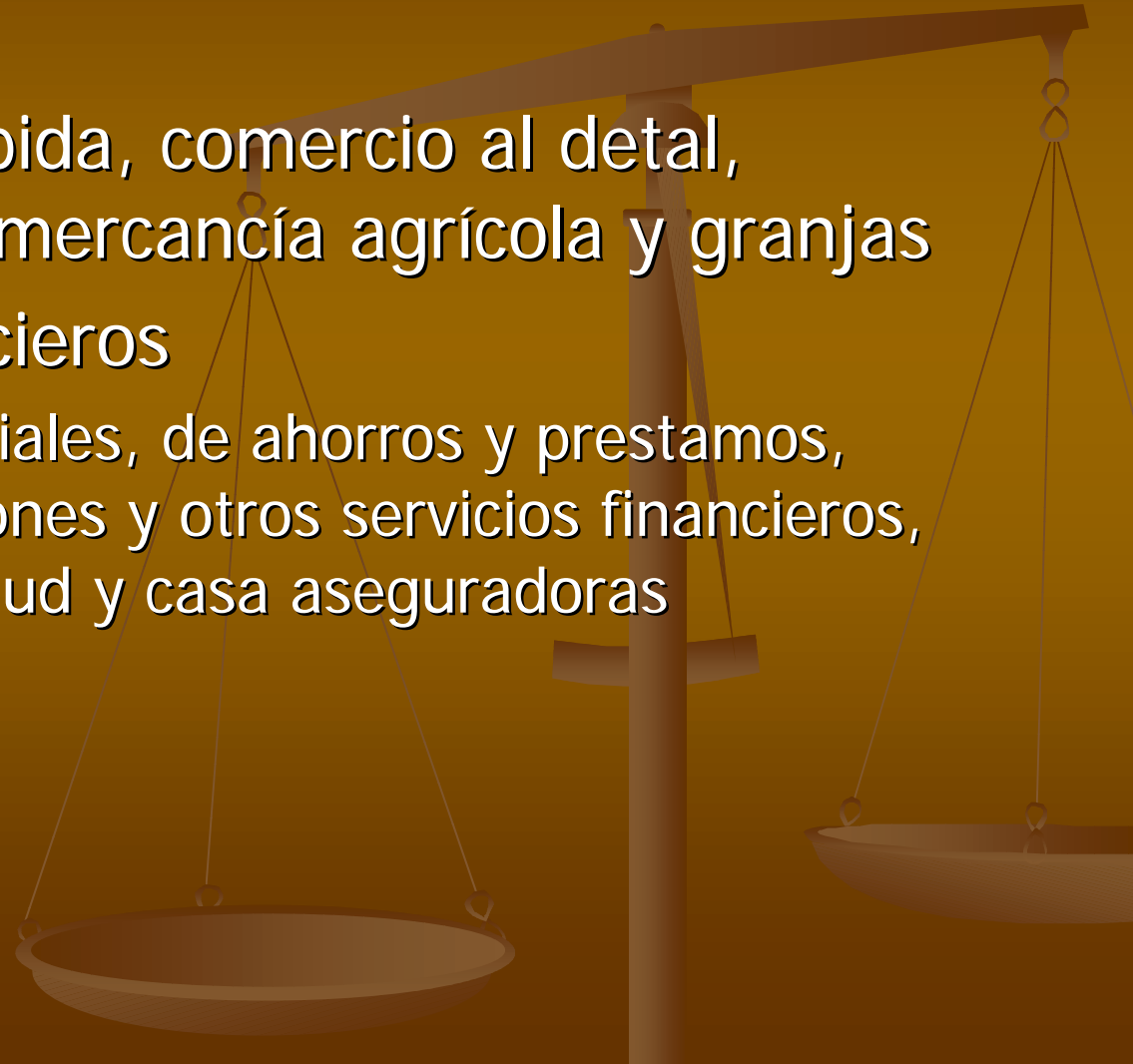
Especialización por Industrias

- Industrias en la división LMSB
 - LMSB se organiza alrededor de 5 sectores de industrias principales
 - Comercio al detal, Alimentos, Farmacéuticas, y la industria medica
 - Servicios Financieros
 - Fabricación de equipo pesado
 - Recursos Naturales
 - Comunicaciones, Tecnología & Prensa
- 

Especialización por Industria

■ RFPH

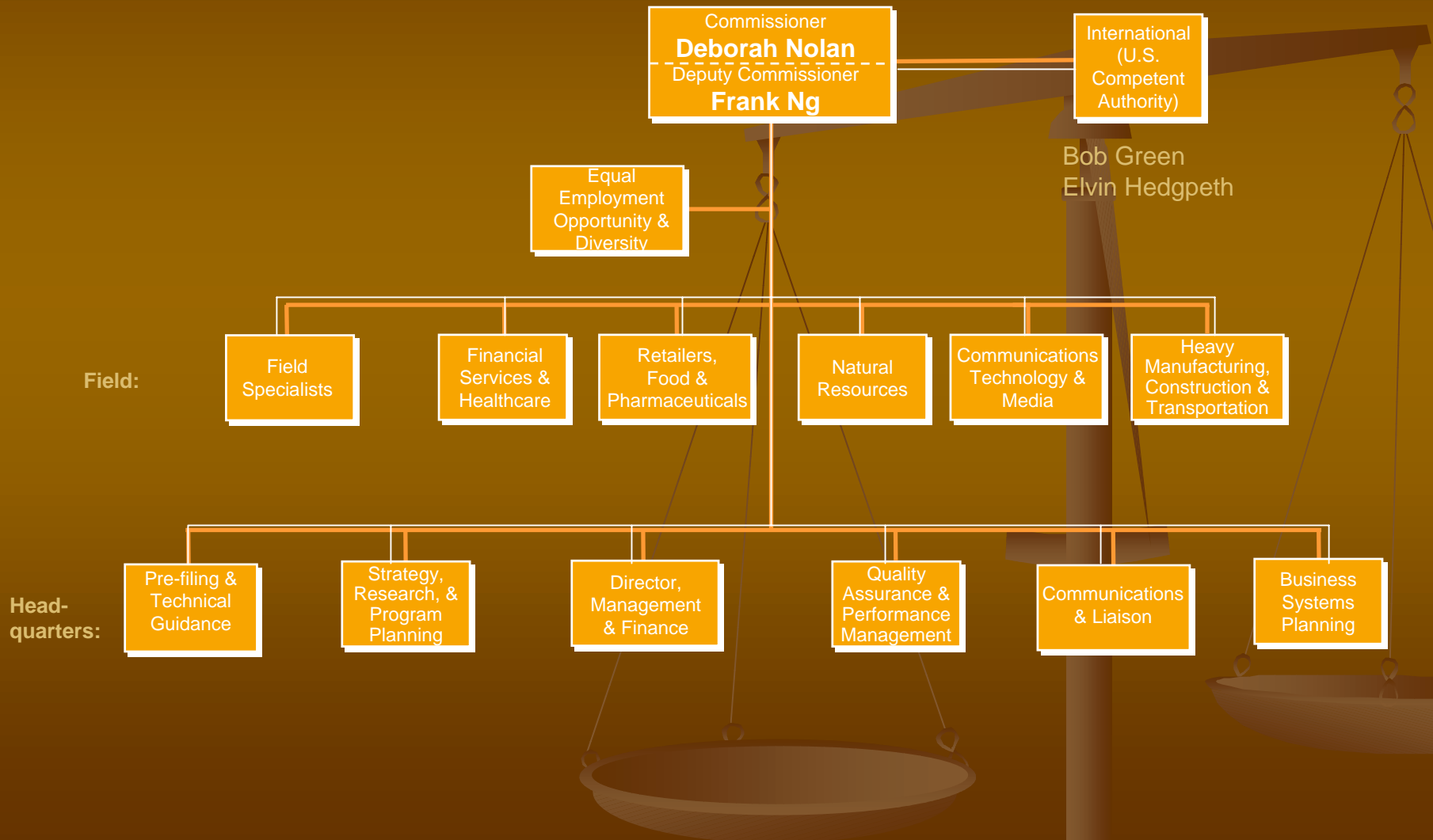
- Alimentos y bebida, comercio al detal, farmacéuticas, mercancía agrícola y granjas
- Servicios Financieros
 - Bancos comerciales, de ahorros y prestamos, ventas de acciones y otros servicios financieros, industria de salud y casa aseguradoras



Especialización por Industria

- Fabricación de equipo pesado
 - Transporte por aire y tierra, aeroespacial, vehículos de motor, embarques, construcción y bienes raíces
- Recursos Naturales
 - Petróleo y gas, minas, selvicultura y servicio de energía eléctrica, agua y otras utilidades
- Tecnología de Comunicación
 - Producción of computadoras; media (incluyendo comunicaciones y programas); equipos deportivos

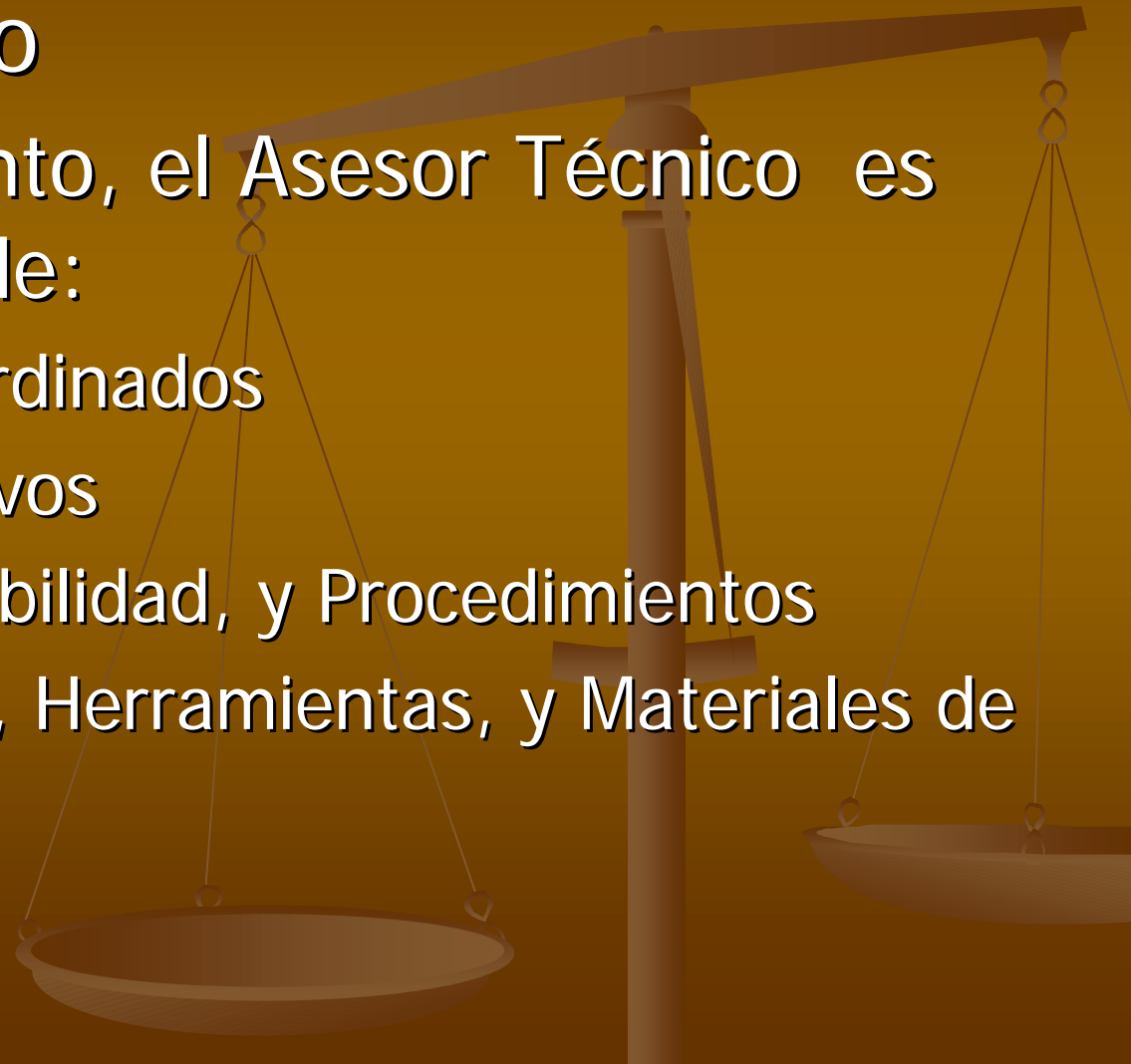
LMSB Organized By Industry



Especialización por Asuntos

■ Asesor Técnico

- Por cada asunto, el Asesor Técnico es responsable de:
 - Asuntos Coordinados
 - Asuntos Nuevos
 - Leyes, Contabilidad, y Procedimientos
 - Capacitación, Herramientas, y Materiales de Referencia



Especialización de Asuntos

■ Algunos Asuntos tratados por ASESORES TÉCNICOS

Aerospace, Agricultural, Air Transportation, banking, Commercial and Savings & Loans, Foreign Banking, Biotech Study, Cafeteria Plans / Executive Compensation, Capitalization (Includes certain Meals & Entertainment Issues), Change in Accounting Method, Chemical Study, Classified/Government Contracts, Consolidated Returns, Construction, Cooperatives, Corporate Owned Life Insurance (COLI), Alta Technology, Entertainment, Environmental, Extraterritorial Income Exclusion, Financial Products, Food & Beverage, Foreign Joint Ventures and Partnerships, Foreign Mergers & Acquisitions, Foreign Sales Corporations, Foreign Tax Credit, Forest Products, Gaming, Healthcare, High Technology, Insurance (Blue Cross Blue Shield/Health, Captive and Offshore Transactions, Life, Property and Casualty), Transfer Pricing, International Penalties, Inventory, Leasing, Maquiladora, Media, Mergers & Acquisitions, Mining, Motor Vehicle, Offshore Compliance, Partnerships, Petroleum, Pharmaceutical, Private Placement Insurance, Railroad, Research Credit, Security & Financial Services, Shipping, Software Access, Sports, Telecommunications, Trucking, Utilities, Vacation Pay

Especialización del Auditor Fiscal

- **Especializaciones de Auditores**
 - Especialista en Inspección Computarizada
 - Economistas
 - Especialista en Impuestos sobre Empleo
 - Ingenieros
 - Especialista en Productos Financieros
 - Auditor Internacionales
- 

Especialización del Auditor



Especialista en Auditoría Computarizada

Obtiene información computerizada del contribuyente para ser usado por el equipo investigador, además provee experiencia en el desarrollo y protección de los resultados de la intervención utilizando técnicas de ejemplos estadísticos.

Especialista en Productos Financieros

Provee ayuda en la investigación de asuntos en el área de productos financieros y transacciones (i.e. instrumentos derivados intercambiados y vendidos en el mercado mundial)

Especialización del Auditor

Economista

Provee asistencia durante una investigación determinando el justo valor económico de transacciones relacionadas y su consecuencia tributario. Provee habilidades pesquisas en industrias específica para conducir estudios y analizar la información, además actúa como testigo experto en casos litigados.

Asuntos: Precio de Transferencia, Valides Económica, Valor de Bienes

Especialización del Auditor



Especialista en Impuestos sobre Empleo

Conducir inspecciones de impuesto sobre empleo concurrentemente con la investigación de impuesto sobre la renta de una empresa y trabajar con las partes para identificar y resolver barreras para mejorar el cumplimiento del impuesto sobre empleo.

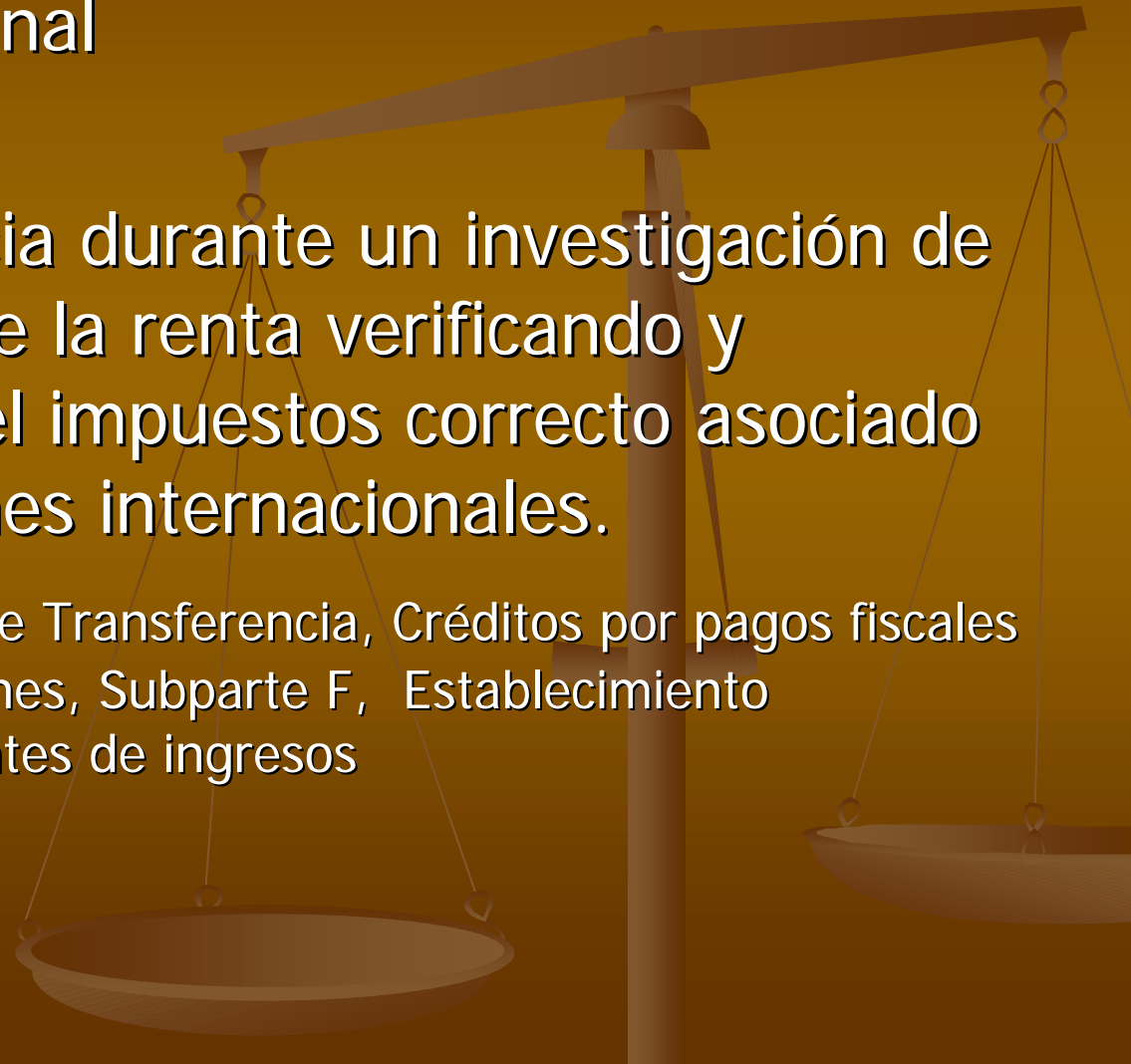
Ingenieros

Provee asistencia en el campo de ingeniería y valuación a los auditores fiscales, abogados de sucesiones y otras divisiones operativas a través del IRS.

Especialización del Auditor

■ Auditor Internacional

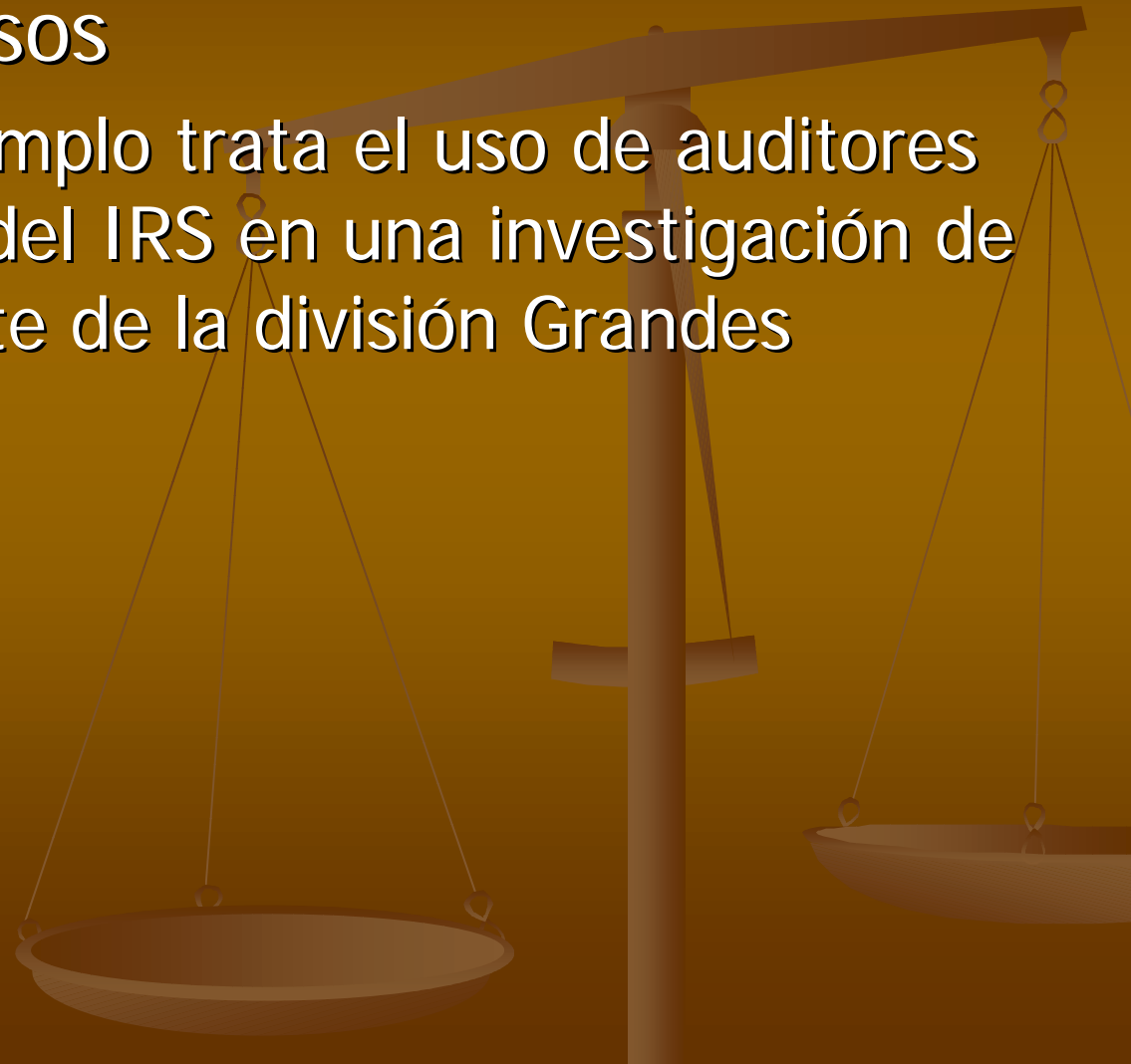
- Provee asistencia durante un investigación de impuestos sobre la renta verificando y determinando el impuestos correcto asociado con transacciones internacionales.
 - Asuntos: Precio de Transferencia, Créditos por pagos fiscales a otras jurisdicciones, Subparte F, Establecimiento Permanente, Fuentes de ingresos



Especialización

- Ejemplos de Casos

- El siguiente ejemplo trata el uso de auditores especializados del IRS en una investigación de un contribuyente de la división Grandes Empresas:



Caso práctico

Tema 2.2 LA ESPECIALIZACIÓN EN AUDITORÍA COMPUTACIONAL

Sylvie Perroudon-Ragot
Directora Adjunta
Dirección de Verificaciones Nacionales e Internacionales
Dirección General de Impuestos
(Francia)

SUMARIO: I. Introducción - El Control Fiscal en Francia.- II. El Marco Jurídico del Control Informatizado.- 1. La naturaleza y el alcance del control – Las obligaciones de conservación.- 2. Las modalidades de control.- 3. Las sanciones aplicables.- III. Las Misiones de Control Informatizado de las BVCI.- IV. Las Acciones de Control Informatizado de las Brigadas de Verificación General (BVG).- 1. Evolución del control informático.- 2. La organización de la red de inspectores especializados.- 3. La práctica de los inspectores especializados.- V. La Generalización del Control Informatizado.- 1. Situación actual.- 2. Peritaje.- 3. Plan de acción interno.- 4. Plan de acción – comunicación externa.- VI. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN – EL CONTROL FISCAL EN FRANCIA

Durante el año 2002, la Dirección General de Impuestos realizó 45 500 operaciones de comprobación contable con la participación de 2 700 inspectores generales. Estas inspecciones fiscales cubren el tejido fiscal francés en su conjunto, desde la muy pequeña empresa hasta los mayores grupos internacionales, y permiten cotejar las cantidades asentadas en la contabilidad con aquellas declaradas anualmente a la administración tributaria.

De esas 45 500 inspecciones:

- 500 expedientes contaron con el asesoramiento de un inspector informático, lo cual permitió verificar en esos casos tanto la organización jurídica, económica y contable de la empresa como la organización informática y el curso de la información entre el acontecimiento económico que la genera y su incorporación en el resultado contable y fiscal.
- Durante el mismo período, los inspectores generales realizaron 375 inspecciones y completaron su tradicional enfoque jurídico / contable con un enfoque informático, utilizando un programa de auditoría muy conocido por los auditores externos, el software ACL.

Todas esas operaciones de fiscalización han permitido recaudar 8 157 millones de Euros, lo que equivale al 3,6% de los ingresos fiscales franceses.

Por lo tanto, únicamente el 2% de las inspecciones fiscales han podido llevarse a cabo con un doble enfoque: jurídico e informático.

Ahora bien, la evidente evolución de la informática ocurrida durante los últimos años ha generado dos fenómenos significativos:

- ⇒ *La contabilidad general se inscribe cada vez más en un sistema integrado de tratamiento automatizado de la información en la empresa y ya no constituye sino un subproducto que agrupa y centraliza los resultados de otras aplicaciones (gestión, producción, control de existencias...), en el que el uso de procedimientos automáticos permite procesar rápidamente un volumen considerable de datos y realizar, a discreción, cualesquiera operaciones de constitución, modificación, supresión, reproducción, selección, extracción, incorporación..., en los datos contables;*
- ⇒ *Hoy en día, la utilización de la contabilidad informatizada ya no es privilegio de las grandes empresas. La mayoría de las empresas fiscalizadas cuenta con una contabilidad informatizada, incluso las medianas y pequeñas empresas (MPE) y las pequeñas y microempresas (PYME), que utilizan paquetes de softwares contables distribuidos en el mercado por editores implantados en todo el mundo.*

Un primer análisis de los productos representativos del mercado francés ha permitido advertir que *esos softwares de contabilidad podrían ser calificados de permisivos*. Los principios fundamentales de contabilidad pueden no ser respetados y ciertas manipulaciones prohibidas por las normas contables pueden producirse; no obstante, los estados generados por el programa conservan la apariencia de regularidad y conformidad.

Al mismo tiempo, diferentes informaciones procedentes de los servicios judiciales y los servicios de investigación han permitido probar la existencia de ciertos softwares de facturación y de ingresos destinados a registrar las ventas al contado que, por medio de manipulaciones fraudulentas, permiten ocultar con relativa facilidad una parte del volumen de negocios.

De lo anterior resulta una *gran variedad y amplia difusión de los acontecimientos susceptibles de generar registros contables*, mientras que el carácter de inmaterialidad, de integración, de reversibilidad de la contabilidad ofrece a la empresa una *extrema flexibilidad en las modalidades de elaboración de los registros contables*.

En consecuencia, en la actualidad ya no es posible ignorar el sistema informático de la empresa.

Puesto que la organización informática escogida refleja a menudo la organización económica de la empresa, *el enfoque informático del control complementa el enfoque tradicional jurídico / contable*. Este enfoque proporciona los medios para una inspección de calidad y, al permitir que la administración utilice la herramienta informática para la comprobación, *restaura el equilibrio de los medios entre la entidad fiscalizada y el inspector*.

Ambos enfoques, tradicional e informático, son desde ahora complementarios dado que:

- ⇒ el análisis del sistema informático permite *entender la organización y el funcionamiento de la empresa*, realizar un diagnóstico de fiabilidad sobre el control interno y detectar zonas de riesgo;
- ⇒ el uso de la herramienta informática ofrece la posibilidad de realizar *tratamientos exhaustivos sobre conjuntos de datos para obtener resultados exactos*, limitando los riesgos de impugnación relacionados con cualquier método de muestreo.

No obstante, resulta ilusorio pensar que todos los inspectores generales puedan adquirir una tecnicidad informática suficiente para realizar inspecciones con un enfoque informático.

Este enfoque debe seguir siendo facultad de los inspectores especializados en informática o bien de los inspectores generales que deseen diversificar la óptica de sus inspecciones, pero que cuenten con conocimientos personales de informática o tengan la predisposición y la curiosidad necesarias para poder integrar un nuevo parámetro en la conducción de sus inspecciones. Y esto no se le puede exigir a cada inspector general. Además, la inversión tanto material como en términos de formación ofrecida resulta muy importante y necesita reservarse para esos inspectores “híbridos”.

Los recursos franceses asignados a este tipo de misión han seguido la evolución de la informatización de la sociedad. Esos medios organizacionales y jurídicos pueden sintetizarse en torno a cuatro fases:

- ⇒ expertos en informática agrupados desde 1982 en *Brigadas de Verificación de las Contabilidades Informatizadas (BVCI)*, año de creación de la primera brigada. Estas brigadas se dedican principalmente al control de las grandes empresas;
- ⇒ un *marco jurídico específico*, que permita controlar las contabilidades informatizadas y sancionar las malas prácticas;
- ⇒ *inspectores generales especializados*, dotados del software de auditoría ACL desde el año 2000, cuando la Dirección General de Impuestos adquirió 300 licencias. Con esta herramienta, los inspectores extienden sus ámbitos de investigación, lo que constituye una garantía de eficiencia adicional;
- ⇒ una nueva etapa tendiente a proporcionar a todos los inspectores generales, en particular a aquellos que actúan en el segmento de las MPE / PYME, una *metodología que les permita apreciar la regularidad de una contabilidad llevada con un software contable* para el público en general o evaluar la veracidad de estados producidos por un software de venta al contado.

II. EL MARCO JURÍDICO DEL CONTROL INFORMATIZADO

El artículo 103 de la Ley de Presupuestos de 1990, define las normas aplicables en materia de control de las contabilidades informatizadas, especialmente:

- ⇒ **la naturaleza y el alcance** de las informaciones sujetas al derecho de control;
- ⇒ **las obligaciones de conservación** impuestas a las empresas;
- ⇒ **las modalidades de control** de las contabilidades llevadas por medio de sistemas informatizados;
- ⇒ **las sanciones** a las que se exponen las empresas que no permitan la realización de la inspección en las condiciones previstas por la ley.

Las disposiciones estipuladas por la Ley de Presupuestos de 1990 se aplican a todos los contribuyentes cuya contabilidad se lleva con un sistema informatizado.

1. La naturaleza y el alcance del control – las obligaciones de conservación

El control efectuado por la administración tributaria se aplica a las informaciones, datos y tratamientos informáticos que concurren, directa o indirectamente, a la constitución de los

resultados contables o fiscales y a la elaboración de las declaraciones fiscales, es decir, tanto a los elementos de información integrados en el sistema informático como al conjunto de las operaciones automáticas que permiten la explotación de esos elementos (captura, clasificación, edición, etc.).

Para tal efecto, las empresas tienen la obligación de conservar todos los datos elementales (es decir, los que no son resultado de un tratamiento o de una agregación) en un soporte informático, así como los programas y la documentación asociada, durante un **período de tres años**.

2. Las modalidades de control

El tratamiento a partir de los datos de la empresa puede efectuarse según tres modalidades, a elección del contribuyente:

a) Tratamiento efectuado por los inspectores utilizando equipos de la empresa (8%):

Cuando, con arreglo a los textos, los agentes fiscalizadores efectúan la comprobación en un equipo utilizado por el contribuyente, este último deberá tomar todas las medidas pertinentes para preservar la integridad de los datos y la seguridad del equipo y los softwares.

b) Tratamiento efectuado por la empresa (61%):

El contribuyente puede solicitar efectuar él mismo todo o parte de los tratamientos necesarios a la comprobación.

En este caso, los agentes encargados de la inspección formulan por escrito un pliego de condiciones explicando la naturaleza de las operaciones que deben ser efectuadas y el plazo otorgado para realizarlas, compatible con los imperativos inherentes al funcionamiento de la empresa.

c) Tratamiento efectuado fuera de la empresa (31%):

Por último, el contribuyente puede pedir que la comprobación no se lleve a cabo en equipos de la empresa. En tal caso, debe entregar al inspector copias de los documentos y de los tratamientos que éste le solicite para llevar a cabo la comprobación. El contribuyente efectuará la duplicación con sus propios medios o a través de un prestador de servicios. Esas copias deben cumplir ciertas normas técnicas establecidas por decreto.

Los medios empleados por el inspector para utilizar esas copias y proceder a la comprobación de los elementos de la declaración se harán del conocimiento del contribuyente en el marco de un debate oral y contradictorio: programas, condiciones de ejecución del o de los tratamientos y documentación informática eventualmente creada para tal efecto.

Las copias serán restituidas al contribuyente a más tardar antes de la notificación de pago. La administración no conserva ningún ejemplar de las copias de los documentos que le han sido transmitidos.

3. Las sanciones aplicables

En caso de oposición a la realización del control de las contabilidades informatizadas, las bases imponibles se tasan de oficio.

El procedimiento de tasación de oficio se aplica en las situaciones en las que resulta imposible o irrealizable la comprobación informática, particularmente cuando:

- la preferencia expresada por el contribuyente no permita, por razones técnicas o prácticas, efectuar la comprobación de los datos o los tratamientos;
- los datos para la realización de la verificación no estén disponibles;
- los datos estén disponibles, pero la comprobación no haya podido llevarse a cabo por circunstancias imputables a la organización de la empresa.

Este procedimiento constituye una excepción, que condiciona la aplicación de penalidades severas. Sólo unos cuantos expedientes se encuentran cada año en esta situación.

III. LAS MISIONES DE CONTROL INFORMATIZADO DE LAS BVCI

Creadas en 1982, las BVCI cuentan con 72 inspectores informáticos repartidos en 9 brigadas. Dependientes de la Dirección de Verificaciones Nacionales e Internacionales (DVNI), tienen competencia nacional y su cometido consiste en apoyar a los servicios de control en todo el territorio nacional. Las BVCI están compuestas:

- ⇒ en parte, por **inspectores generales** con formación en informática y titulares de la calificación de analista informático otorgada por el Ministerio de Economía, Finanzas e Industria;
- ⇒ en parte, por **informáticos** que han recibido una formación complementaria en materia de fiscalidad, contabilidad y comprobación.

El objetivo del plan de formación interna es lograr la convergencia de tres especialistas: informático, auditor e inspector fiscal. Este plan garantiza un alto nivel de tecnicidad de los inspectores de las BVCI.

Las misiones de asistencia encomendadas a estos expertos tienen por objeto incluir la auditoría de los sistemas de información durante las inspecciones fiscales de las grandes empresas.

En el marco de su encomienda, incumbe a los inspectores informáticos dar su opinión sobre la fiabilidad, desde el punto de vista fiscal, del sistema informático de la empresa fiscalizada y, de haber lugar, efectuar – o hacer que la empresa lo haga – los tratamientos necesarios a la cuantificación de las anomalías encontradas y susceptibles de generar reajustes impositivos y su consiguiente notificación de liquidación.

Durante el cumplimiento de su misión de asistencia a las brigadas de inspección general, las BVCI ejercen, principalmente, tres tipos de acciones complementarias:

- ⇒ la verificación del respeto del marco legal que fundamenta jurídicamente y permite en la práctica el uso de la herramienta informática para las necesidades de la inspección;
- ⇒ la verificación del sistema informático de la empresa;
- ⇒ el uso del sistema informático para la comprobación.

Verificación del respeto de las obligaciones específicas de las contabilidades informatizadas

Las indagaciones del inspector informático tienen por objeto ofrecer rápidamente al inspector un panorama lo más preciso posible de:

- ⇒ el entorno informático de la empresa;
- ⇒ su situación con respecto a sus obligaciones relativas a la conservación de los datos y la documentación informática.

Verificación del sistema de información de la empresa

El inspector informático comprueba el sistema de información de la empresa ya sea de manera global, en el marco de un examen de conjunto del sistema, o bien de manera puntual, limitándose a ciertas cadenas de tratamientos específicos.

En todos los casos, analiza el sistema de información de la empresa fiscalizada tomando en consideración dos tipos de riesgos:

- por una parte, los riesgos inherentes, es decir, propios de la empresa fiscalizada por su naturaleza y tipo (categoría socioeconómica, campo de actividad...), riesgos que enumera, en principio, con el inspector general;
- por otra parte, los riesgos eventualmente relacionados con la insuficiencia o la ausencia de procedimientos internos de control susceptibles de garantizar, normalmente, la fiabilidad de los tratamientos.

Sus operaciones de comprobación le permiten:

- asegurarse en primer lugar de la calidad y la fiabilidad de las informaciones capturadas en el sistema informático.
- apreciar, posteriormente, el grado de confianza que puede otorgarse a los procedimientos, normas de gestión o algoritmos aplicados a esas informaciones durante el proceso que lleva a la constitución de los resultados declarados.

El inspector informático define de común acuerdo con el inspector general, la estrategia de control que debe poner en práctica y, a medida que avanzan sus investigaciones detalladas, precisa las pistas que pretende explorar y las que prevé abandonar, en función de los umbrales de materialidad acordados con el inspector general.

La utilización de la herramienta informática para la comprobación

En función de las líneas de investigación fijadas por el inspector general o encontradas por él mismo durante la auditoría del sistema, el inspector informático puede recurrir a los medios informáticos para:

- aplicar tests de conformidad con miras a probar los procedimientos informáticos;

- realizar diversos tests de validación con objeto de establecer la materialidad de los riesgos supuestos;
- realizar tratamientos informáticos destinados a cuantificar las anomalías o las diferencias a partir de las cuales el inspector general, de haber lugar, notificará los reajustes impositivos.

Esas pruebas y tratamientos consistirán, según el caso, en:

- ⇒ **efectuar búsquedas y extracciones** en función de un criterio;
- ⇒ **comprobar o reconstituir un cálculo**;
- ⇒ **buscar contradicciones** y valorar las diferencias encontradas cruzando informaciones.

Para realizar los tratamientos informáticos necesarios a la fiscalización, el inspector informático utilizará, de acuerdo con la elección del contribuyente (artículo L47A del Libro de Procedimientos Fiscales):

- ⇒ los medios informáticos de la empresa, para trabajos que realizará el mismo contribuyente o bien la BVCI;
- ⇒ los medios informáticos de la Administración, en caso de que el contribuyente haya decidido entregar copias de sus ficheros.

¿Cuáles son y cómo se toman en cuenta los resultados de los trabajos de las BVCI?

Según las misiones encomendadas, las investigaciones de las BVCI dan por resultado:

- ⇒ la **enunciación** exhaustiva de las informaciones y datos disponibles en el sistema informático examinado;
- ⇒ un **diagnóstico sobre la fiabilidad**, desde el punto de vista fiscal, de ese sistema;
- ⇒ la **detección** de eventuales **fallas** en el sistema de información, mismas que constituyen igual número de ejes de investigación para el inspector;
- ⇒ la **cuantificación** de las anomalías detectadas, susceptibles de dar lugar a reajustes impositivos.

En todos los casos, los reajustes que pudiesen derivar de estos resultados se notifican al inspector general para que las tome en cuenta.

Si bien es cierto que debe existir una estrecha concertación entre el inspector general y su colega informático durante todo el tiempo que dure el control fiscal, en todos los casos el servicio encargado de la inspección sigue siendo el único responsable del correcto desarrollo de la comprobación y conserva el control total en la conducción de las operaciones.

¿Cómo se materializa el trabajo del inspector informático?

En general, cuando el inspector analista termina su intervención, entrega al servicio solicitante una *Nota de Información Interna* que contiene sus propias conclusiones y en la cual expone su actuación y explica detalladamente las investigaciones realizadas.

Por otra parte, redacta los siguientes documentos para su inserción en la notificación de reajuste impositivo:

- ⇒ la **argumentación técnica** que justifica los reajustes impositivos cuya legitimidad han contribuido a establecer las BVCI;
- ⇒ la **descripción de los tratamientos** que han permitido detectar y/o cuantificar el importe de los reajustes impositivos que serán notificados;
- ⇒ la lista de los **incumplimientos detectados** si la empresa fiscalizada no ha respetado sus obligaciones relativas a la conservación de los datos y a la documentación informática, precisando las sanciones.

Balance de la acción de las BVCI

Las BVCI despachan entre 450 y 500 expedientes de auditoría cada año, principalmente en las empresas de nivel medio y grandes empresas. La intervención de los inspectores informáticos permite motivar por lo menos una notificación de liquidación tributaria en dos de cada tres casos. La exhaustividad aportada por los tratamientos realizados garantiza una gran seguridad en el cálculo de las liquidaciones tributarias notificadas. Por consiguiente, los trabajos efectuados tienen un fundamento que las empresas no pueden poner en tela de juicio y por esta razón el porcentaje de recursos contenciosos derivados de los trabajos de las BVCI a raíz de inspecciones “in situ” sigue siendo marginal hasta ahora.

IV. LAS ACCIONES DE CONTROL INFORMATIZADO DE LAS BRIGADAS DE VERIFICACIÓN GENERAL (BVG)

Ante la creciente informatización de la contabilidad utilizada en las empresas de tipo MPE / PYME, la Dirección General de Impuestos ha considerado necesario impulsar una iniciativa de calidad poniendo a disposición de los servicios de inspección tradicionales medios de control informatizado.

En efecto, los medios de asistencia informática ofrecidos por los expertos, es decir, los inspectores de las BVCI, no son suficientes para responder a la diversidad de los problemas que encuentran los inspectores generales durante sus inspecciones. Además, la explotación directa de ficheros permite al inspector evitar una nueva captura de las informaciones y contar con un enfoque exhaustivo que aporta una gran fiabilidad a los resultados notificados, lo que no sucede con la práctica de investigaciones por muestreo.

Al propiciar una mayor presencia del control informático en todas las empresas fiscalizadas, el dominio que progresivamente adquieren los inspectores generales de la herramienta informática permite augurar una mejora en la diversificación de sus acciones de control, una ampliación de sus campos de investigación y, por ende, una mayor eficacia.

1 – Evolución del control informático

Durante 1999 se experimentaron diversos programas informáticos de auditoría particularmente bien adaptados a la lectura de los ficheros contables, cualesquiera que fuesen el volumen por tratar y la codificación de los datos. Esta fase de estudio de los productos concluyó con la redacción de un pliego de condiciones y el lanzamiento de un concurso público en el que la competencia entre los diferentes proveedores permitió seleccionar el software ACL (Audit Command Language).

Durante el año 2000, la DGI adquirió 300 licencias que fueron repartidas en los diferentes servicios de inspección; cada uno de los inspectores informáticos de las BVCI cuenta con un software.

Para apoyar este dispositivo se ha encomendado a las BVCI diseñar cursos de formación dirigidos a los inspectores generales susceptibles de utilizar esta nueva herramienta. Esas sesiones de formación tienen un carácter obligatorio para todos los inspectores generales interesados en el uso de la herramienta ACL y se desarrollan en dos fases:

- ⇒ un *módulo metodológico de control en entorno informatizado* para descubrir la organización informática de las empresas, guiar los pasos de investigación en función de las líneas fiscales escogidas y tratar las informaciones sujetas al derecho de comprobación;
- ⇒ *dos sesiones de familiarización y de práctica del software ACL*, cuyo principal objetivo es aprender a manipular las funciones que ofrece esta herramienta después de la fase de recuperación de ficheros efectuada en la empresa.

2 – La organización de la red de inspectores especializados

Durante la fase de despliegue del programa de auditoría ACL en las brigadas de inspección general, los responsables de todas las estructuras implicadas tuvieron que plantearse la siguiente pregunta: ¿es preferible crear células especializadas, constituidas por algunos inspectores, o poner softwares a la disposición de inspectores motivados por la utilización de nuevas herramientas dentro de las brigadas?

Desde el principio, la DVNI prefirió la segunda opción. Los 30 inspectores especializados dotados de la herramienta ACL forman parte de las BVG y están repartidos por polos profesionales para asegurar una distribución más homogénea de los recursos informáticos.

Sin embargo, este dispositivo de control informatizado, basado en las competencias informáticas de inspectores especializados aislados, no podría perdurar sin el apoyo de una red que facilite el intercambio de experiencias, especialmente para propiciar la difusión de investigaciones innovadoras. Además, los inspectores generales que se han invertido en el software ACL a veces necesitan ser guiados para resolver más rápidamente las dudas técnicas que encuentran durante la lectura de los datos.

Por esta razón, desde noviembre de 2000 la DVNI instituyó un comité llamado "Club ACL DVNI", cuyo objetivo es apoyar activamente cualquier iniciativa de los inspectores generales en el ámbito de la informática. Abierta a todos los usuarios del software ACL, esta instancia favorece el intercambio de experiencias y está basada en la pericia y los conocimientos de los inspectores de las BVCI para facilitar el trabajo de los inspectores especializados. La creación de fichas prácticas con ejemplos de tratamiento de ficheros contribuye a simplificar la práctica de las investigaciones informáticas realizadas por las brigadas BVG.

Desde 2003, un sitio Intranet DGI dedicado a la aplicación ACL está a la disposición de todos los inspectores, cuyo objeto es dar a conocer las ventajas de esta herramienta y mancomunar las prácticas interesantes en términos de métodos de investigación o de resultados obtenidos.

3 – La práctica de los inspectores especializados

La intervención de un inspector especializado siempre comprende diferentes fases:

- ⇒ *visitas a la empresa para conocer la organización informática*, las diferentes funciones informatizadas previas a la contabilidad general para detectar los ficheros sensibles que pueden permitir investigaciones completas sobre la facturación, la gestión de inventarios, las provisiones;
- ⇒ *solicitar la entrega de una copia de los ficheros* en un soporte perteneciente a la empresa fiscalizada, respetando el procedimiento establecido por las disposiciones fiscales;
- ⇒ *el tratamiento de los datos en los equipos de la administración tributaria, utilizando la herramienta ACL*, que ofrece un entorno seguro de trabajo (preserva los ficheros originales) y numerosas funcionalidades: clasificación, extracción, estratificación ...;
- ⇒ *el análisis de los resultados obtenidos* después del tratamiento informático en colaboración con la empresa y la justificación de las diferencias encontradas, confirmadas en la notificación de reajuste impositivo y su consecuente liquidación tributaria;
- ⇒ *la restitución de la copia de los ficheros* inicialmente entregados por la empresa; el servicio de control no conserva en ningún soporte copia de los datos de la empresa fiscalizada.

La manera de actuar de los inspectores especializados depende de la actitud de la empresa fiscalizada, que puede decidir no entregar copias de los ficheros. Además, para poder ser explotadas con ACL, esas copias deben cumplir ciertas normas técnicas definidas por decreto.

Al respecto, cabe señalar que las bases imponibles determinadas por tratamientos informáticos muy pocas veces son refutadas. En efecto, el criterio de calidad que resulta de un análisis informático exhaustivo de los datos de la empresa hace que no se impugnen los importes notificados; los raros litigios se refieren esencialmente al procedimiento seguido por los servicios de inspección.

La opción dejada a su elección de entregar una copia de los ficheros a la administración es preferida por las empresas de tipo MPE / PYME. En este caso, el coste de los tratamientos informáticos (recursos informáticos e intelectuales) incumbe por completo a la administración tributaria. Este dispositivo les permite ahorrarse la intervención, onerosa, de una sociedad de servicios informáticos, dado que las empresas medianas y pequeñas pocas veces disponen de este recurso informático a nivel interno.

V. LA GENERALIZACIÓN DEL CONTROL INFORMATIZADO

1. Situación actual

Hoy en día, la utilización de las contabilidades informatizadas ya no es privilegio de las grandes empresas. La mayoría de las empresas fiscalizadas cuenta con una contabilidad informatizada, instalada en una red o en un ordenador de tipo PC y gestionada con paquetes de softwares contables distribuidos en el mercado por editores implantados en

todo el mundo. Estos productos de gran difusión, cuyo valor unitario no supera los 1 000 €, son ampliamente utilizados por empresas de tipo MPE / PYME.

Un primer análisis de los productos representativos del mercado francés ha permitido observar que esos *softwares contables podrían ser calificados de permisivos*.

Los principios fundamentales de la contabilidad pueden no ser respetados, ciertas manipulaciones prohibidas por las normas contables pueden efectuarse mientras que los estados producidos por el programa conservan, sin embargo, la apariencia de regularidad y conformidad; en otras palabras, a un inspector general le resulta extremadamente difícil sospechar ese tipo de irregularidades a partir del simple examen de los documentos contables producidos por el software y presentados durante las operaciones de comprobación si no se ha procedido al análisis informático del fichero que contiene los asientos contables.

Al mismo tiempo, diferentes informaciones procedentes de los servicios judiciales y los servicios de investigación han permitido comprobar la existencia de ciertos softwares de facturación y de ingresos destinados a registrar las ventas al contado que, por medio de manipulaciones fraudulentas, permiten ocultar con relativa facilidad una parte del volumen de negocios. La mayoría de estos softwares están instalados en sistemas de caja y, por ende, están desconectados de la contabilidad y funcionan de manera autónoma. A menudo dedicados específicamente a un sector socioprofesional, pueden poner a la disposición de ciertos usuarios poco escrupulosos funcionalidades ocultas que permiten en particular:

- *Aminorar automáticamente el importe de los ingresos percibidos*, sin dejar huellas al final en la contabilidad, pero asegurando una distribución coherente de los medios de pago (efectivo, cheques, tarjetas de crédito) para que las anomalías sintomáticas de la minoración voluntaria del resultados no puedan ser detectadas.
- *Presentar a los inspectores facturas modificadas* con toda la apariencia de la regularidad.

Como en el caso de los softwares contables, *la auditoría clásica de los inspectores generales se enfrenta a la aparente regularidad de la contabilidad*; además, las manipulaciones fraudulentas se efectúan con la intención de no gravar de manera importante los márgenes declarados por la empresa y, por ende, no impactar los indicadores de rentabilidad.

En este contexto, se ha encomendado a los servicios operativos de la DGI una misión con objeto de:

- Definir una metodología para los softwares contables susceptible de ser aplicada por los inspectores, que les permita apreciar la fiabilidad y la veracidad de las cuentas presentadas.
- En cuanto a los softwares de facturación / ingresos, determinar la existencia de una eventual trazabilidad informática de las manipulaciones operadas en los programas incriminados.

Para tal efecto, se señalaron dos ejes de trabajo:

- por una parte, trabajos en oficina relativos al *análisis técnico de cuatro paquetes softwares contables*;

- por otra parte, trabajos de campo coordinados entre servicios de investigación y de control, que permiten determinar la existencia o no de una *trazabilidad de las operaciones fraudulentas*.

2. Peritaje

a. Análisis de cuatro paquetes softwares contables

El examen de los principales softwares comercializados en el mercado francés de las PYME y las MPE permite observar que los diseñadores, que privilegian la flexibilidad de uso de sus programas, no siempre prevén los cerrojos informáticos que obligarían al usuario a respetar las reglas contables y fiscales vigentes.

Además, los usuarios a menudo desconocen esas reglas y las infringen sin saberlo, sin medir los riesgos a los que se exponen en el caso de un control fiscal. Las inspecciones informatizadas llevadas a cabo en este tipo de empresas demuestran además que estas últimas tienen grandes dificultades para cumplir con el marco legal que rige la contabilidad informatizada.

Las primeras pruebas realizadas han revelado:

- ⇒ *la modificación o la supresión de asientos contables registrados en los libros, infringiendo el respeto de la condición de irreversibilidad de los registros contables;*
- ⇒ *la ausencia de cierre o la reapertura de un período cerrado, operación susceptible de volver irregulares y no fehacientes las cuentas presentadas.*

El examen ha permitido describir las insuficiencias encontradas y explicitadas como tales en las guías técnicas redactadas en su momento, tanto para los módulos de gestión contable como para los módulos de gestión comercial.

b. Softwares de facturación / ingresos

Con base en una lista de softwares identificados, se han llevado a cabo registros domiciliarios fiscales seguidos de operaciones de comprobación "in situ" en los sectores de la restauración y la peluquería. Estas acciones, practicadas en colaboración con las BVCI, han permitido incautar los ficheros de ingresos antes y después de la manipulación fraudulenta. Los softwares incriminados también pudieron ser embargados al mismo tiempo.

Los resultados obtenidos demuestran la ausencia de rastreabilidad de las manipulaciones informáticas operadas. En general, esos softwares se revelan como de gran opacidad tanto en términos de estados de gestión como de formatos de ficheros. Los trabajos realizados en el marco de esta evaluación han permitido detectar una propagación insidiosa y rápida que afecta a todos los sectores socioprofesionales, y de manera particular al sector servicios.

Resulta muy difícil frenar este fenómeno puesto que es imposible demostrar las manipulaciones fraudulentas en el marco de un control clásico.

3. Plan de acción interno

a. Paquetes de softwares contables

Más allá de la prevención de los riesgos y de la simplificación de las reglas de archivo, es necesario facilitar la tarea de los cuerpos de inspección; además, las relaciones con las empresas fiscalizadas mejorarán al reducirse los plazos de intervención “in situ” si las mismas empresas implementan los dispositivos recomendados de salvaguarda de sus libros contables.

En efecto, los inspectores se enfrentan a dificultades de todo tipo para acceder a la contabilidad informatizada y, sobre todo, para apreciar su carácter regular y fehaciente. Por lo tanto, las recomendaciones a los profesionales responsables del estado de la contabilidad informatizada (cf. infra) también habrán de facilitar las relaciones entre la empresa fiscalizada y el servicio de fiscalización, puesto que al facilitar el acceso a las informaciones y la restitución de datos, ambos necesarios para el examen de la contabilidad, las empresas podrán responder más fácilmente a los requerimientos de la administración sin necesidad de recurrir a una asistencia externa.

Paralelamente, se recomienda sensibilizar más a los inspectores en el análisis crítico de la contabilidad informatizada para evitar que hagan una interpretación apresurada de los riesgos informáticos supuestos que pueda eventualmente generar un rechazo de la contabilidad de la empresa. En efecto, la apreciación del carácter verídico y fehaciente de la contabilidad se basa en la capacidad para descubrir la existencia de anomalías informáticas y evaluar su impacto real con respecto a la exactitud de las cuentas presentadas.

Dado que, como se ha dicho anteriormente, los cuatro softwares examinados representan el 40% del mercado, resulta legítimo utilizar las insuficiencias evidenciadas y explicitadas como tales en las guías técnicas redactadas, para elaborar una estrategia de control genérico susceptible de ser adaptada a cualquier software contable. Este método se aplica desde principios de 2004 a través de una formación dirigida a todos los inspectores, para sensibilizarlos a las insuficiencias detectadas en los softwares contables y a las infracciones susceptibles de ser encontradas y sancionadas. Respaldadas por el marco legal de las contabilidades informatizadas, estos cursos de formación se desarrollarán en dos fases:

- ⇒ una sesión de sensibilización a los principios de control de las contabilidades informatizadas con una duración prevista de una jornada, para recordar e ilustrar las modalidades de investigación autorizadas por los textos vigentes en cuanto a la infracción del respeto de la condición de irreversibilidad de los registros contables;
- ⇒ una sesión de metodología de control aplicada a las contabilidades informatizadas, con una duración prevista de 3 días, para proponer a los inspectores generales una estrategia de investigación adaptada a los entornos informatizados y de manera más precisa a los paquetes de softwares contables utilizados en el sector de las empresas de tipo MPE / PYME.

El objetivo de estas acciones de formación es dar a conocer los riesgos contables y fiscales inducidos por el uso diario de los softwares contables, brindando al mismo tiempo una clarificación esencial sobre las modalidades de acceso a las informaciones, datos y tratamientos autorizados por el marco legal.

b. Softwares potencialmente fraudulentos

El objetivo prioritario debe ser contener la difusión de los softwares que permiten manejos fraudulentos.

El examen de los softwares potencialmente fraudulentos y el análisis de las condiciones en las que se difunden en ciertos sectores de actividad demuestran la relativa impotencia de la administración para probar el uso efectivo de las funcionalidades sospechosas y evaluar la incidencia financiera de ese uso durante los controles fiscales, salvo cuando se invierten recursos humanos y se aplican procedimientos muy importantes (registros domiciliarios fiscales). En este sentido, deben seguirse dos ejes:

- Prevenir la propagación de los softwares potencialmente fraudulentos mediante la instalación de una célula de vigilancia que permita centralizar la información de los servicios de control y de investigación y delinear el perfil de riesgo de los softwares señalados como potencialmente fraudulentos. Esta célula también resultaría pertinente en un sitio intranet dedicado a aportar un apoyo metodológico a los servicios de inspección
- Reprimir el uso de los softwares potencialmente fraudulentos. Los editores de softwares demuestran una gran reactividad cuando se trata de borrar cualquier huella de manipulaciones en las demás empresas que utilizan el mismo software. Además, y esto sucede en cualquier sector, el fraude siempre implica una parte relativamente pequeña del volumen de negocios con el propósito de hacer fracasar toda detección “a priori” de la disimulación de ingresos, pero debilita al mismo tiempo cualquier método tradicional de reconstitución de ingresos.

En este contexto, conviene desarrollar una estrategia a través de un comité de conducción ad hoc con base en acciones enfocadas, que comporte la implementación de operaciones fiscales de registro domiciliario, seguidas de inspecciones “in situ” con miras a la penalización de los asuntos correspondientes.

4. Plan de acción – comunicación externa

a. Para las empresas usuarias de softwares contables

En primer lugar, es evidente que no es necesario modificar la normatividad existente en materia de contabilidades informatizadas. En efecto, una contabilidad, manual o informatizada, puede ser rechazada durante un control si el inspector la juzga no regular y no fehaciente.

No obstante, es conveniente renovar el marco que rige el uso de los softwares contables, ofreciendo a las empresas un *marco claro y sin ambigüedades* para preservar a las empresas usuarias de softwares contables de cualquier litigio con la administración.

- Clarificar el dispositivo que garantiza una utilización regular y fiscalmente correcta de una contabilidad informatizada significa, por ejemplo, garantizar la irreversibilidad de los estados contables producidos y garantizarles una fecha verídica mediante el uso de tratamientos de cierre;
- Simplificación de las modalidades de archivo mediante la presentación de salvaguardas fiscales en soporte informático no regrabable susceptible de ser explotado por el inspector con un software de auditoría del tipo de ACL, y permitiendo así a la empresa ahorrarse el archivo en papel.

b. Para las empresas creadoras de softwares contables

Las recomendaciones formuladas se inscriben en el marco de las normas contables. Basándose en las mejores prácticas detectadas, tienen por objeto:

- Ofrecer un marco seguro a los editores del que ellos mismos puedan prevalerse frente a sus clientes para incluir funcionalidades destinadas a hacer seguro el registro de los asientos contables y de las facturas garantizando, por ejemplo, una numeración secuencial y su integración irreversible en la contabilidad
- Prohibir ciertas funcionalidades que permiten modificar o suprimir un asiento contable o modificar cuentas ya cerradas.

Sin embargo, la administración fiscal no prevé la implementación de un proceso de certificación de softwares.

c. Para las empresas creadoras de softwares de facturación ingresos

El objetivo prioritario debe ser contener la difusión de los softwares que posibilitan usos fraudulentos. Por tal motivo, es conveniente:

- **Sensibilizar a los diseñadores** y a los usuarios de softwares sospechosos, informándoles acerca del riesgo de sanciones penales a las que se exponen
- **Recomendar el uso de un fichero “huella”** para preservar la flexibilidad de uso de los softwares de caja, en particular en cuanto a la rectificación de errores, pero conservando el historial de las operaciones.

VI. CONCLUSIÓN

El uso de contabilidades en soporte informático ya no es un privilegio de las grandes empresas. El nivel de intervención de los inspectores informáticos pertenecientes a las Brigadas de Verificación de las Contabilidades Informatizadas o dotados de un software de auditoría, ya no es suficiente para hacer frente a la evolución del uso de la informática en las empresas.

Frente a esta situación, Francia ha adoptado una actitud voluntarista:

- **Las reglas de la contabilidad en soporte informatizado han sido clarificadas** transponiendo al derecho constante las obligaciones inherentes a la contabilidad manual en soporte papel. Los diseñadores y usuarios de softwares de contabilidad han sido informados de los riesgos que corren en caso de una inobservancia de las reglas que pueda llevar al rechazo de la contabilidad.
- **La formación de todos los actores del control fiscal** ha empezado con objeto de que los inspectores puedan ejercer su misión de control de manera eficaz cuando son confrontados a un entorno informatizado
- Por último, la creación de un **comité de conducción** permitirá aplicar una estrategia global que permita detener la propagación de los softwares fraudulentos gracias a la vigilancia ejercida por la célula creada para tal efecto.

Sra. Sylvie Perroudon-Ragot
Directora Adjunta
Dirección de Verificaciones Nacionales e Internacionales
Dirección General de Impuestos
Francia
Correo electrónico: sylvie.perroudon-ragot@dgi.finances.gouv.fr

Caso práctico

TEMA 2.3. LOS REQUERIMIENTOS DE INFORMACION ESPECIFICOS – EXPERIENCIA BOLIVIANA

José Luis Zegarra
Gerente Distrital Santa Cruz
Servicio de Impuestos Nacionales
(Bolivia)

SUMARIO: 1. La Importancia de la Información en la Función de Fiscalización.- 2. Administración de la Información.- 3. Inteligencia Fiscal.- 4. Selección de Casos.- 5. Información Externa Solicitada a Grandes Contribuyentes.- 6. Otra Información Externa Solicitada.- 7. Proyectos de Solicitud de Información Externas.- 8.- Operativos Realizados con la Información Obtenida.- 9.- Resultados Obtenidos en los Operativos.- 10. Conclusiones.

RESUMEN

El área de Fiscalización de la Administración Tributaria boliviana ha definido como parte de su planificación estratégica el basar su trabajo en los procesos del Departamento de Inteligencia Fiscal.

La Inteligencia Fiscal es una actividad orientada al análisis económico-fiscal, al estudio de conductas de defraudación y a la definición de los cauces de acción correspondientes. Los análisis y estudios realizados permiten establecer estrategias eficientes de control sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

Dos de los principales instrumentos de Inteligencia Fiscal son Información Interna e Información Externa, ambos proporcionan toda la información necesaria para que Inteligencia Fiscal pueda realizar todos los análisis y estudios mencionados anteriormente. Por otra parte, Inteligencia Fiscal basándose en determinadas investigaciones establece la necesidad de que alguna empresa, asociación, institución o persona presente a la Administración Tributaria cierta información que pase a formar parte de Información Externa.

Los principales proveedores de Información Externa son los Grandes Contribuyentes, la Administración Tributaria boliviana cuenta actualmente con 1,835 contribuyentes categorizados como Grandes Contribuyentes (GRACOS) y 85 categorizados como

Principales Contribuyentes (PRICOS), ambos, representan el 0,7 % del total de nuestro de Padrón.

Sin embargo este 0,7% representa el 76% de la recaudación anual de nuestra Administración, correspondiendo el 56% a los Grandes Contribuyentes y el 20% a los Principales Contribuyentes. Estos, por su importancia en el movimiento económico del país cuentan con la información suficiente, no solamente para ser eficientemente controlados ellos mismos, sino para controlar al resto de los contribuyentes.

La información con la que actualmente cuenta la Administración Tributaria boliviana y que es provista por estos contribuyentes es la siguiente: Compras y Ventas realizadas en cada período (mes), Dictamen de Auditoría Externa, Transacciones con Tarjetas de Crédito, Consumo de Energía Eléctrica, Clínicas y la Aduana Nacional que se ha convertido en el principal proveedor de información en todo lo que se refiere a transacciones de comercio exterior.

Además la Administración Tributaria cuenta con tres proyectos de solicitud de Información Externa, inicialmente a Grandes Contribuyentes, que serán implantados en el corto plazo: Estados Financieros, Inventarios e Información sobre Procesos de Producción asociados al Impuesto a los Consumos Específicos.

Con toda la información solicitada y recibida la Administración Tributaria boliviana ha generado una serie de operativos a través de cruces de información que han permitido abarcar una gran cantidad de rubros en la actividad económica boliviana, algunos de ellos son: Compras Informadas versus Ventas Declaradas, Notas Fiscales Duplicadas, Notas Fiscales Observadas, Ventas Declaradas versus Ventas Informadas por Administradoras de Tarjetas de Crédito, Servicios Declarados por Agentes Despachantes de Aduana versus Servicios Informados por la Aduana Nacional, Ventas Declaradas versus Importaciones Informadas, Servicios Declarados por Empresas de Transporte de Carga versus Servicios Informados por la Aduana Nacional y Consumo de Energía Eléctrica versus Inscripciones a Padrón.

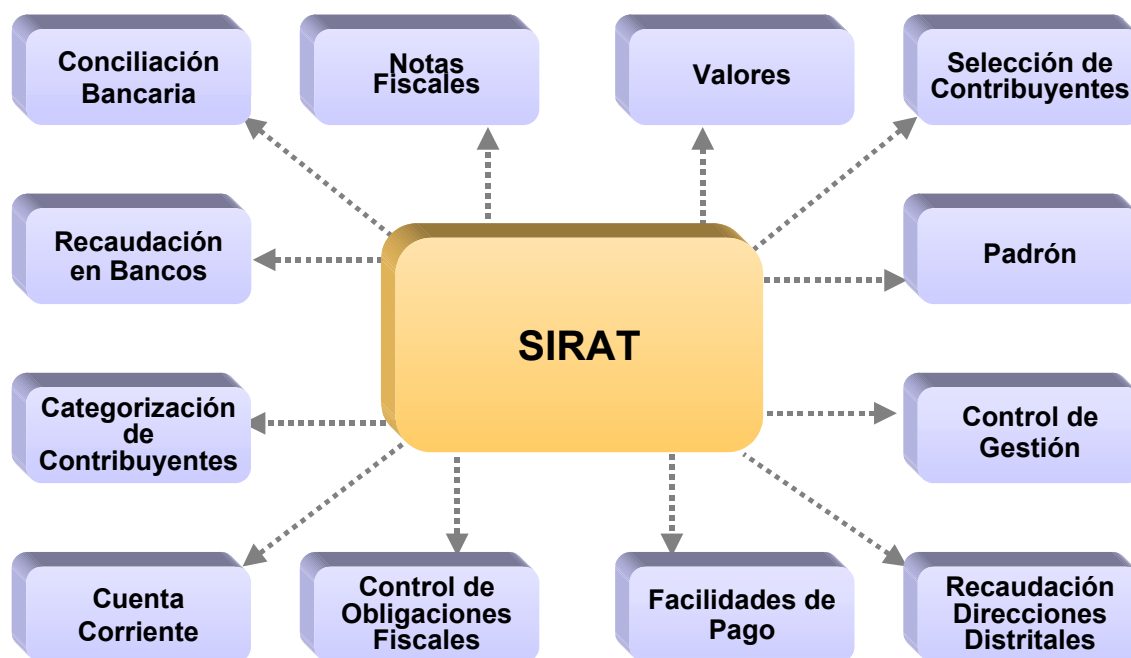
Los resultados de explotar toda la información con que cuenta la Administración Tributaria han sido altamente positivos pues se han generado casos sobre más del 10% del Padrón de contribuyentes en una gestión, obteniendo de forma directa más del 20% de la recaudación del área de Fiscalización y, lo que es más importante, se ha incrementado de gran manera la sensación de riesgo de los contribuyentes logrando un mayor cumplimiento voluntario lo que ha permitido un incremento en las recaudaciones.

1. LA IMPORTANCIA DE LA INFORMACIÓN EN LA FUNCIÓN DE FISCALIZACIÓN

Si partimos de la premisa que la Función de Fiscalización se basa en el control sistemático, sostenido e integral del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, induciendo de esta manera al cumplimiento voluntario de las mismas, y tomando en cuenta que el recurso humano con el que cuenta esta área no es el

suficiente (238 funcionarios para 285.000 contribuyentes) y debe ser utilizado de manera eficiente; podemos afirmar que la principal herramienta con la que cuenta el área de Fiscalización para cumplir estas premisas es: Información.

Las fuentes de información con que cuenta el área de fiscalización son claramente identificables:



Información Interna

Información Interna son todos aquellos datos que posee la Administración Tributaria sobre cada uno de los contribuyentes, vale decir toda la información administrada por las aplicaciones informáticas existentes.

El área de Fiscalización hace uso de esta información de dos maneras:

- Mediante consultas y reportes ya definidos, es decir, tal cual como cada una de las aplicaciones, ya mencionadas, presenta la información almacenada en la base de datos.
- Mediante información procesada donde determinada información puede ser objeto de tratamientos especiales que permitan la obtención de agregados, promedios, ratios, etc., por ejemplo, consolidación de declaraciones juradas por contribuyente, por impuesto, por sector económico, etc.

Para la correcta explotación de toda esta información es necesario garantizar la calidad total de los datos, esta es lograda a través de los procesos de validación que cada una de las aplicaciones posee.



Información Externa

Información Externa son todos aquellos datos que la Administración Tributaria obtiene de empresas, asociaciones, instituciones ó personas, para coadyuvar al trabajo del área de Fiscalización.

De manera similar que con la Información Interna, la Administración Tributaria solicita dos tipos de Información Externa:

- Información detallada; es información que de forma desagregada contiene todas las transacciones, movimientos, cambios de estado, etc., de determinada empresa, asociación, institución ó persona; a su vez esta información puede dividirse en:

- General; información detallada de operaciones económicas de cualquier agente de información, por ejemplo: compras, ventas, importaciones, proveedores, etc.
 - Orientada a sectores específicos; información detallada solicitada a cualquier ente orientada a controlar una actividad económica específica.
- Información agregada; es información previamente procesada, esta información puede contener resúmenes, promedios, ratios, etc., de igual forma esta información podemos dividirla en:
 - General; información económica por ejemplo del Instituto Nacional de Estadística.
 - Orientada a sectores específicos; información procesada solicitada a cualquier ente, por ejemplo la Cámara Boliviana de la Construcción, Cámara Boliviana del Transporte, Cámara Nacional de Industrias, etc., que permita realizar análisis económicos de sectores o actividades específicas.

La decisión sobre a que entes se deben solicitar información y cual el contenido de esta, es el resultado de una serie de análisis y estudios para evitar la posibilidad de solicitar información innecesaria ó a quien no corresponde requerírsela, todo dato que se recibe tiene un objetivo, caso contrario es información que no sirve a la Administración Tributaria.

Toda información que es recibida pasa por procesos de depuración y control de calidad, cada proceso es diferente de acuerdo a la fuente, la cantidad y el tipo de información, únicamente la información que pasa los procesos de depuración y control de calidad es utilizada para su explotación.

Es importante hacer hincapié en que el crecimiento de la Información Externa es ilimitado, depende de los requerimientos de información que la Administración Tributaria determine realizar, obviamente un aspecto que no se debe descuidar es la existencia del soporte de equipo informático necesario para poder recibir, depurar, procesar y explotar toda la Información Externa que se reciba.

2. ADMINISTRACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Toda la información que posee o que llega a la Administración Tributaria es tratada de dos formas:

2.1 Cruces de Información

Haciendo uso de toda la información que la Administración Tributaria posee, el área de Fiscalización realiza una serie de Cruces de Información con el objetivo de detectar posibles casos de defraudación ó conducta anormal de los contribuyentes.

Los Cruces de Información son definidos por el Departamento de Inteligencia Fiscal, luego estos son derivados al área Informática de la Administración Tributaria donde son programados y ejecutados. Posteriormente los resultados son conocidos por el Departamento de Inteligencia Fiscal para que de ese modo este pueda evaluar si el cruce definido dio los resultados esperados o caso contrario es necesario realizar una redefinición del mismo. Si el resultado del cruce de información es positivo, el Departamento de Inteligencia Fiscal determina que este se haga periódicamente de forma rutinaria, por otra parte con los resultados de los Cruces de Información, el Departamento de Inteligencia Fiscal define nuevos tipos de cruces.

Los resultados de los Cruces de Información, en caso de ser positivos, pasan a un proceso de Selección de Casos a Auditar. Dependiendo de las características de los resultados, los contribuyentes seleccionados podrán pasar a determinado tipo de proceso de control tributario.

Los tipos de Cruces de Información posibles de realizarse son:

- Cruces entre Información Interna; con toda la información que posee la Administración Tributaria fruto del cumplimiento de las obligaciones formales de los contribuyentes se han definido una serie de cruces internos de información.
- Cruces entre Información Externa; con la información que la Administración Tributaria recibe de empresas, asociaciones, instituciones ó personas se han definido cruces internos de información.
- Cruces entre Información Interna e Información Externa; utilizando los dos tipos de información con los que cuenta la Administración Tributaria se realizan una serie de cruces.

2.2 Procesamiento de la Información

Tanto la Información Interna como la Información Externa originan una serie de procesos que logran obtener información agregada ó resumida que permite realizar diversos tipos de análisis y estudios.

Por ejemplo, en el caso de Información Interna, mediante determinados procesos sobre la información existente se obtiene información histórica por grupos de contribuyentes, sectores económicos, impuestos, regiones, regímenes, etc. con el fin de analizar tendencias de comportamiento tributario.

Para el caso de Información Externa se definen, por ejemplo, procesos sobre la información totalizando anualmente ó mensualmente las compras y/ó ventas de determinado contribuyente.

3. INTELIGENCIA FISCAL

La Inteligencia Fiscal es una actividad orientada al análisis económico-fiscal, al estudio de conductas de defraudación y a la definición de los cauces de acción correspondientes. Los análisis y estudios realizados permiten establecer estrategias eficientes de control sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

Dos de los principales instrumentos de Inteligencia Fiscal son Información Interna e Información Externa, ambos proporcionan toda la información necesaria para que Inteligencia Fiscal pueda realizar todos los análisis y estudios mencionados anteriormente. Por otra parte, Inteligencia Fiscal basándose en determinadas investigaciones establece la necesidad de que alguna empresa, asociación, institución o persona presente a la Administración Tributaria cierta información que pase a formar parte de Información Externa.

Inteligencia Fiscal también utiliza como materia prima el resultado de los diferentes procesos que se hagan tanto con la información interna como con la externa, así como el resultado de los cruces de información que se realicen. Al mismo tiempo, Inteligencia Fiscal basada en análisis y estudios define determinados procesos o cruces a ser aplicados sobre la información existente.

Para facilitar los análisis y estudios se cuenta con el apoyo de herramientas informáticas que coadyuvan a la detección de posibles hechos de defraudación de manera rápida, sencilla y eficiente sobre la base de las definiciones realizadas por Inteligencia Fiscal.

Como resultado de todo el trabajo de Inteligencia Fiscal, esta define el método de selección de casos a ser fiscalizados y el tipo de proceso de fiscalización a ser aplicado de acuerdo a la capacidad operativa del área de Fiscalización.

Si bien, como se mencionó anteriormente, la información es la materia prima para cumplir el objetivo de Inteligencia Fiscal, la principal tarea de esta área es realizar análisis y estudios sobre la información existente ó sobre los resultados de procesos y cruces. Únicamente efectuando procesos de alto grado de investigación se pueden

obtener productos que permitan diferenciar y evaluar segmentos de contribuyentes, tendencias y características del cumplimiento.

Inteligencia Fiscal realiza continuos análisis sobre la situación fiscal boliviana, para esto efectúa, por ejemplo, los siguientes procesos:

- Estudios de comportamiento tributario agregado y por sector económico de cada uno de los impuestos nacionales y de las operaciones de comercio exterior.
- Análisis del Registro Único de Contribuyentes sobre las inscripciones a determinados impuestos con el fin de obtener segmentos, tendencias y formas de cumplimiento de los contribuyentes.
- Establece estrategias de depuración y explotación sobre la Información Externa recibida por la Administración Tributaria.
- Estudios de comportamiento tributario por: impuesto, contribuyente, grupos de contribuyentes, regiones, actividades económicas, etc.
- Análisis detallado y especializado sobre las actividades sujetas al Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados y al Impuesto a los Consumos Específicos, con el fin de:
 - + Definir estrategias particulares que permitan contar con estudios especializados, tanto en aspectos económicos y financieros como en aspectos operativos y de producción.
 - + Proponer políticas normativas que posibiliten el ejercicio de controles sistemáticos.
- Análisis económico-fiscales y de evasión sectorial con el fin de afinar los procesos de control y la selección de contribuyentes.
- Análisis detallado de los grupos de contribuyentes que se benefician con devoluciones de títulos valores con el fin de establecer y mejorar las políticas de control.

4. SELECCIÓN DE CASOS

Como resultado de la explotación de toda la información existente en la Administración Tributaria a través del procesamiento de la información, los cruces de información y las definiciones realizadas por Inteligencia Fiscal, el área de Fiscalización se encuentra con una gran cantidad de posibles casos a ser

fiscalizados. La determinación de que casos ejecutar es una decisión de las autoridades basados en una serie de factores:

- Estrategias que posee el Servicio de Impuestos Nacionales ó la Gerencia Nacional de Fiscalización.
- Cantidad de recursos humanos que posea el área de Fiscalización.
- Objetivos planteados tanto por la Gerencia Nacional de Fiscalización como por las Gerencias Distritales.

La selección de casos toma en cuenta el origen de los casos, si son producto de información interna o externa, si son resultado de cruces de información o de procesos determinados, si son fruto de análisis y estudios definidos por Inteligencia Fiscal y el monto posible de reparos. Luego se decide si los casos seleccionados pasarán a un proceso de Verificación Interna, de Verificación Externa, de Control Preventivo ó de Fiscalización Externa; en forma general las características de cada uno de los procesos son:

- Verificación Interna; los contribuyentes son los que se apersonan a la Administración Tributaria para aclarar diferencias detectadas o aspectos dudosos de su situación tributaria.
- Verificación Externa; los funcionarios del área de fiscalización se desplazan hasta el domicilio del contribuyente para aplicar procedimientos de control y revisión específicos en función a lo detectado por la Administración Tributaria.
- Control Preventivo; visitar grupos de contribuyentes para comprobar el cumplimiento de obligaciones formales.
- Fiscalización Externa; son únicamente casos muy importantes que ameriten auditorías completas por evidencias obtenidas con fuertes indicios de que la defraudación es mayor que la que acusa la información disponible.

La decisión sobre el tipo de proceso de fiscalización a seguir depende principalmente de: el tipo de proceso o cruce de información que dio origen a los contribuyentes seleccionados, la cantidad de contribuyentes que resulten seleccionados a través del proceso o cruce de información y el tipo de información o evidencia que se posea sobre la conducta anormal.

Posteriormente se determina la cantidad de casos a ser seleccionados basándose en la cantidad de recurso humano disponible y por último se selecciona a los contribuyentes a ser fiscalizados en función a su importancia fiscal o el grado de la posible defraudación detectada.

5. INFORMACIÓN EXTERNA SOLICITADA A GRANDES CONTRIBUYENTES

La Administración Tributaria boliviana cuenta actualmente con 1 920 contribuyentes categorizados como Grandes Contribuyentes (GRACOS) que representan el 0,7 % del total de nuestro de Padrón.

Sin embargo este 0,7% representa el 76% de la recaudación anual de nuestra Administración.

La Información Externa obtenida de estos contribuyentes ha resultado ser clave para el control tributario no sólo de ellos mismos sino de la totalidad de contribuyentes.

La información con la que actualmente cuenta la Administración Tributaria y que es provista por estos contribuyentes es la siguiente:

5.1. Compras y Ventas realizadas en cada período (mes)

Durante la gestión 1997 se realizó un estudio sobre la necesidad de contar, en la Administración Tributaria boliviana, con información detallada sobre las transacciones comerciales (compras y ventas) realizadas por los contribuyentes, con el objetivo de hacer más eficaces y eficientes los procesos de control del área de Fiscalización.

Como resultado del estudio citado anteriormente se definió el desarrollo de una aplicación que pueda ser distribuida de forma gratuita entre los contribuyentes y en la cual puedan registrar de manera detallada u obtener de sus propios sistemas informáticos todas las notas fiscales de las compras y ventas que realicen por cada período y entregar esta información, en medio magnético, a la Administración Tributaria.

A partir del mes de agosto de 1998, se inicio la recepción de información generada por el Software del Libro de Compras y Ventas IVA, en una primera instancia se recibió la información de 757 contribuyentes, todos GRACOS, nombrados como Agentes de Información mediante Resolución Administrativa, a la fecha, y luego de varios movimientos de recategorización de contribuyentes y ampliaciones paulatinas de universos obligados a llevar el Software del Libro de Compras y Ventas se ha llegado a tener 3,087 contribuyentes obligados a presentar la información generada por el Software antes mencionado (todos los GRACOS incluyendo los más importantes del resto de contribuyentes, además de Gobiernos Municipales, Prefecturas y Ministerios).

Actualmente la Administración Tributaria recibe un promedio de 3 500 000 registros mensualmente, en estos están incluidas todas las transacciones

comerciales por compras y por ventas que los contribuyentes obligados realizan durante un período.

Toda esta información, se comenzó a explotar de forma completa a partir de la gestión 2002, gracias a esta información el área de Fiscalización ha podido detectar un gran número de actos de evasión y defraudación y ha logrado respaldar de forma contundente los reparos detectados en los diferentes procesos de control.

Uno de los objetivos de la Administración Tributaria es el ampliar el universo de contribuyentes obligados a presentar la información generada por el Software del Libro de Compras y Ventas IVA a la mayor cantidad posible de estos y no circunscribir únicamente la obligación a los Grandes.

5.2. Transacciones con Tarjetas de Crédito

Las dos empresas Administradoras de Tarjetas de Crédito en Bolivia están en la categoría de Grandes Contribuyentes, a ambas se las ha nombrado Agentes de Información debiendo entregar cada una de ellas, de forma semestral, la información en detalle de todas las ventas que sus asociados realizan aceptando como forma de pago una tarjeta de crédito.

La información es entregada a nivel central por ambas empresas en archivos modo texto bajo formatos que han sido establecidos por la Administración Tributaria.

La obligación ha sido impuesta a partir de la gestión 2000 habiéndose procesado hasta el momento las gestiones 2000 y 2001.

Actualmente la Administración Tributaria recibe un promedio de 800 000 registros semestralmente, en estos está incluidas todas las transacciones de ventas que realizan los asociados con tarjetas de crédito.

5.3. Consumo de Energía Eléctrica

En la actualidad, de acuerdo a estudios realizados por la Cámara Nacional de Industria, la industria clandestina en Bolivia se ha incrementado considerablemente; en ciudades como Santa Cruz y El Alto han proliferado las fábricas clandestinas; esto significa un elevado porcentaje de evasión de impuestos ya que estas industrias ni siquiera se encuentran inscritas al Padrón.

El área de Inteligencia Fiscal, sobre la base de una serie de estudios que ha realizado, ha determinado que una de las formas para poder detectar estas industrias clandestinas es mediante el consumo de energía eléctrica, mediante

esta información podemos detectar elevados consumos de energía eléctrica en lugares donde aparentemente no se encuentra instalada ninguna empresa industrial.

De igual forma, con la información del consumo de energía eléctrica, el área de Fiscalización detecta posibles hechos de defraudación comparando los niveles de consumo de energía eléctrica con los volúmenes de ventas declarados por los contribuyentes.

Por último, como un valor agregado, la información que las empresas de servicio de energía eléctrica proporcionan, es también utilizada como un instrumento para la depuración de la información sobre direcciones de los contribuyentes en nuestro Padrón, esto tomando en cuenta que estas empresas poseen las direcciones correctas y exactas de cada uno de sus asociados.

Basada en lo anteriormente descrito la Administración Tributaria boliviana tomó la decisión de nombrar Agentes de Información a las empresas de servicio de energía eléctrica de las ciudades capitales de departamento.

Estas empresas, todas clasificadas como Grandes Contribuyentes, deben presentar de forma detallada, en medio magnético y en formato establecido por la Administración Tributaria, la información mensual sobre el consumo de energía eléctrica de todos aquellos asociados, que en cada mes, tengan un consumo mayor o igual a 2 500 Kwh.

5.4. Clínicas

El realizar controles especializados por rubros de profesionales es una estrategia definida por el área de Fiscalización de la Administración Tributaria boliviana, estos controles permiten realizar un seguimiento sobre el comportamiento tributario de abogados, arquitectos, constructores, oficiales de registro civil, notarios, médicos, etc.

El rubro de profesionales en medicina resultó ser muy interesante para controlar debido a su bajo cumplimiento tributario, por esta característica, la Administración Tributaria boliviana decidió desarrollar una herramienta informática que, distribuida entre las principales clínicas privadas del país (todas categorizadas como Grandes Contribuyentes), proporcione información sobre las intervenciones quirúrgicas.

La información proporcionada incluye: fecha y hora de la utilización de quirófanos, costos de la intervención y médicos que participaron en la misma.

6. Otra Información Externa solicitada

La Aduana Nacional se ha convertido en un principal proveedor de información para la Administración Tributaria boliviana en todo lo que se refiere a transacciones de comercio exterior.

Las Pólizas de Importación permiten realizar controles tributarios sobre Agentes Despachantes de Aduana e Importadores, sin dejar de mencionar a las recientemente desaparecidas Empresas Verificadoras.

Los Manifiestos Internacionales de Carga permiten efectuar un seguimiento sobre el comportamiento tributario de las Empresas de Transporte Internacional de Carga, rubro que mueve millones de bolivianos en nuestro país.

Las Pólizas de Exportación ayudan a controlar que los Certificados de Devolución Impositiva, que son un incentivo a las exportaciones, sean precisamente para aquellos contribuyentes que realicen efectivamente exportaciones cumpliendo toda la normativa vigente

7. PROYECTOS DE INFORMACIÓN EXTERNA A SER SOLICITADA A GRANDES CONTRIBUYENTES

Actualmente la Administración Tributaria boliviana cuenta con tres proyectos de solicitud de Información Externa, inicialmente a Grandes Contribuyentes, que serán implantados en corto plazo:

7.1. Estados Financieros

Actualmente la Administración Tributaria boliviana recibe de forma anual los Estados Financieros de contribuyentes que cumplen determinadas condiciones en sus niveles de ventas o de ingresos brutos.

Esta información es presentada en papel y archivada por la Administración Tributaria, su utilización es casi nula pues en caso de generarse un control tributario sobre algún contribuyente que presente sus Estados Financieros, el proceso de ubicar en el archivo, la documentación presentada, lleva varios días y en ocasiones ni siquiera es ubicada.

La información de Estados Financieros deberá ser presentada en formatos magnéticos, pues de esa forma estará disponible de manera rápida y sencilla para cualquier proceso de control en todo momento.

Sin embargo la presentación de Estados Financieros en formato magnético no soluciona el problema de la estandarización, es decir, cada contribuyente lleva sus Estados Financieros con sus propios Planes de Cuentas, no existiendo una uniformidad en los mismos, con esta característica la Administración Tributaria no podría hacer estudios o análisis sobre la información presentada.

La solución que plantea la Administración Tributaria, es la creación de un Plan de Cuentas estándar, almacenado en un software a ser distribuido entre los contribuyentes para que estos, utilizando la mencionada aplicación, vuelquen sus Estados Financieros en ese Plan de Cuentas, generen un medio magnético y presenten esta información en la Administración Tributaria.

El objetivo es que la Administración Tributaria cuente con información de Estados Financieros de determinados contribuyentes de manera sencilla y rápida, realizar análisis verticales y horizontales por contribuyente, obtener índices financieros para cada contribuyente, obtener Estados Financieros promedios por actividad económica y comparar el comportamiento de un contribuyente contra el comportamiento medio de su rubro, de idéntica forma obtener índices financieros por actividad económica y comparar los índices financieros de un contribuyente contra los de su rubro. Con todos estos estudios comparativos y análisis, el área de Fiscalización podrá detectar comportamientos financieros anómalos que posiblemente repercuten en las bases imponibles tributarias.

7.2. Inventarios

Uno de los mecanismos más importantes dentro de los procesos de control de Fiscalizaciones Externas integrales es la reconstrucción de inventarios, proceso largo y difícil que permite identificar posibles ventas no declaradas.

Debido a la importancia y dificultad que conlleva este proceso la Administración Tributaria boliviana ha tomado la decisión de desarrollar una herramienta informática para ser distribuida entre los Grandes Contribuyentes en la cual lleven un registro digital de todo su movimiento de inventarios de una forma estándar, desde el punto de vista de la Administración Tributaria, y sencilla y útil, desde el punto de vista del contribuyente.

Con esta herramienta la Administración Tributaria podrá contar con información sobre inventarios de una manera rápida, sencilla y lograr que el proceso de control de inventarios sea más eficiente.

7.3. Información sobre Procesos de Producción asociados al Impuesto a los Consumos Específicos

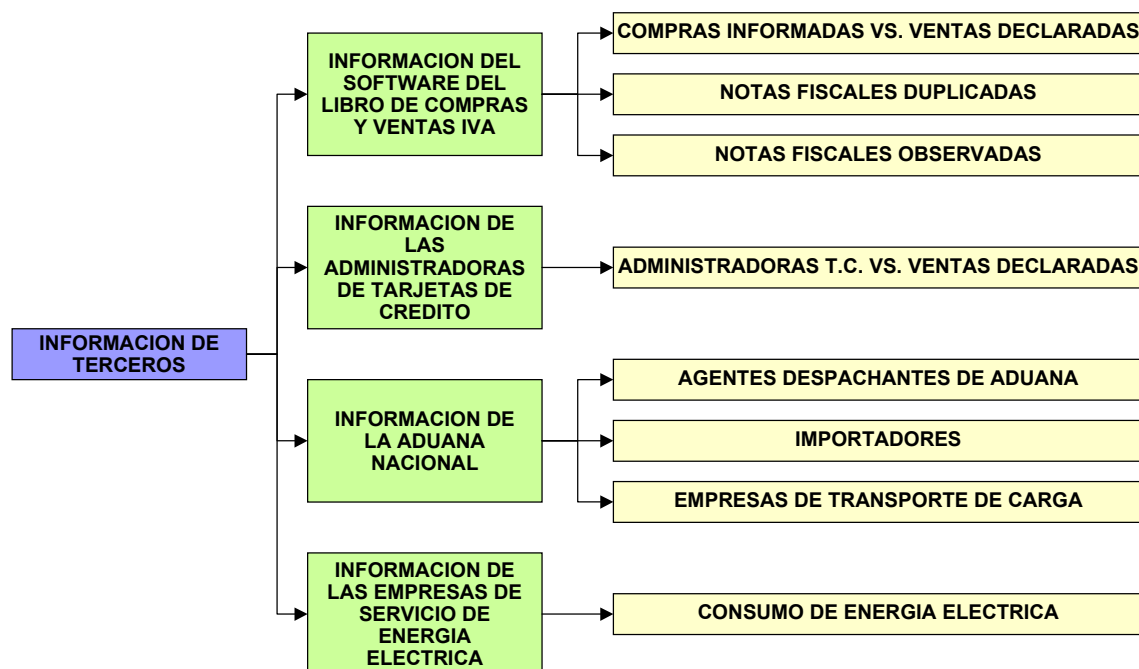
El control sobre los Procesos de Producción de productos gravados por el Impuesto a los Consumos Específicos (ICE), como ser la cerveza, las bebidas gaseosas, los alcoholes, los vinos, etc., se vuelve complicado al momento de tener que conocer el proceso en si, los insumos, las matrices de costo – producción, las medidas, etc.

Por la importancia que conlleva un control eficiente sobre el ICE y sabiendo que esto depende de controlar sobre todo los Procesos de Producción, la Administración Tributaria boliviana ha decidido desarrollar una herramienta informática en la cual el contribuyente efectúe un registro de todos los insumos que ingresan al proceso, la utilización de estos y la salida de los productos.

Con toda esta información la Administración Tributaria podrá realizar un control más eficiente sobre los procesos de producción de productos gravados con el ICE.

8. OPERATIVOS REALIZADOS CON LA INFORMACIÓN OBTENIDA

Con toda la información antes descrita y bajo los lineamientos establecidos por Inteligencia Fiscal, el área de Fiscalización de la Administración Tributaria boliviana, definió una serie de operativos resultantes de cruces o de procesamientos de



información.

A continuación se detallan los más importantes:

8.1. Compras Informadas versus. Ventas Declaradas

La información detallada sobre todas las compras, que los Agentes de Información declaran haber efectuado, es almacenada y agrupada por número de Registro Único de Contribuyente (RUC) de proveedor y período (mes), de esa forma obtenemos el total de ventas que supuestamente ha realizado cada proveedor en cada período.

Este dato es luego comparado con las ventas registradas en la declaración jurada de ese período por el proveedor.

De ser las ventas declaradas, de estos proveedores, menores a las supuestas ventas obtenidas de los Agentes de Información o informantes, se generan comunicaciones donde se detalla la diferencia y se solicita que el contribuyente se apersona a la Administración Tributaria con el objetivo de aclarar esta situación (Verificación Interna).

Cuando el contribuyente se apersona existen dos posibilidades. La primera es que él acepte no haber declarado esas ventas y por lo tanto asuma el impuesto omitido. La segunda es que él demuestre que no realizó esas ventas y por lo tanto sea el informante quien mintió respecto a sus compras y por lo tanto es ese contribuyente quien asume el impuesto omitido (depuración de crédito).

8.2. Notas Fiscales Duplicadas

Todas las notas fiscales informadas por compras son comparadas para ubicar notas fiscales duplicadas, triplicadas y hasta cuadruplicadas, de todas estas notas fiscales anómalas encontradas se generan comunicaciones para los proveedores citándolos a la Administración Tributaria y solicitándoles nos informen a quien fue emitida esa nota fiscal.

Los informantes que no son señalados por los proveedores son citados y deben asumir el impuesto omitido (depuración de crédito).

Sin embargo en este operativo se han encontrado también varias figuras interesantes, por ejemplo:

- Notas fiscales en más de un sistema contable de empresas que pertenecen a un mismo grupo.
- Notas fiscales emitidas más de una vez (doble facturación).

- Originales de notas fiscales que no coinciden con sus copias.

8.3. Notas Fiscales Observadas

Todas las notas fiscales informadas por compras son pasadas a través de unos filtros donde se detectan:

- Notas fiscales no dosificadas.
- Notas fiscales con números de RUC inválidos.
- Notas fiscales con números de RUC pertenecientes al Régimen General pero no inscritos al Impuesto al Valor Agregado.
- Notas fiscales emitidas por contribuyentes pertenecientes al Régimen Tributario Simplificado.

Todas estas notas fiscales son inválidas para crédito fiscal y son depuradas del crédito de los informantes, pero además los proveedores que realmente emitieron estas notas fiscales también son sancionados.

8.4. Ventas Declaradas versus Ventas Informadas por Administradoras de Tarjetas de Crédito

La información detallada sobre todas las ventas que como forma de pago han aceptado tarjetas de crédito, que las Administradoras de Tarjetas de Crédito informan, es almacenada y agrupada por número de RUC de proveedor y período (mes), de esa forma obtenemos el total de ventas que ha realizado cada proveedor en cada período aceptando tarjetas de crédito.

Este dato es luego comparado con las ventas registradas en la declaración jurada de ese período por el proveedor.

De ser las ventas declaradas, de estos proveedores, menores a las ventas obtenidas de la información de las Administradoras de Tarjetas de Crédito, se generan comunicaciones donde se detalla la diferencia y se solicita que el contribuyente se apersona a la Administración Tributaria con el objetivo de aclarar esta situación (Verificación Interna).

Cuando el contribuyente se apersona generalmente acepta no haber declarado algunas de esas ventas y por lo tanto asume el impuesto omitido.

Dentro de este mismo operativo, se detectan contribuyentes que aún realizan transacciones habiendo dado de baja su RUC en la Administración Tributaria, también se detectan contribuyentes que pertenecen al Régimen Tributario Simplificado y cuyos importes de ventas son mayores a los permitidos para ese régimen.

8.5. Servicios Declarados por Agentes Despachantes de Aduana versus Servicios Informados por la Aduana Nacional

La información de las pólizas de importación proporcionadas por la Aduana Nacional es agrupada por número de RUC del agente despachante que prestó el servicio de desaduanización. Una vez agrupados, tomando en cuenta los valores CIF de las importaciones y el tarifario vigente a esa fecha es calculado el ingreso anual aproximado que tuvo ese contribuyente en la gestión.

Este dato es luego comparado con el ingreso registrado en las declaraciones juradas de ese año por el Agente Despachante.

De ser los ingresos declarados menores a los ingresos obtenidos de la información de la Aduana Nacional, se generan comunicaciones donde se detalla la diferencia y se solicita que el contribuyente se apersona a la Administración Tributaria con el objetivo de aclarar esta situación (Verificación Interna).

Cuando el contribuyente se apersona generalmente acepta no haber declarado algunos de esos servicios y por lo tanto asume el impuesto omitido.

8.6. Ventas Declaradas versus Importaciones Informadas

La información de las pólizas de importación proporcionadas por la Aduana Nacional es agrupada por número de RUC del Importador. Una vez agrupados, se totaliza el valor CIF de las importaciones de una gestión.

Este dato es luego comparado con las ventas registradas en las declaraciones juradas de ese año por el Importador.

De ser las ventas declaradas menores a los montos CIF obtenidos de la información de la Aduana Nacional, se generan comunicaciones donde se detalla la diferencia y se solicita que el contribuyente se apersona a la Administración Tributaria con el objetivo de aclarar esta situación (Verificación Interna).

Si el contribuyente alega que la diferencia se debe a que aún no ha vendido la mercadería debe demostrar la presencia de esta en sus inventarios, caso contrario se consideran ventas no declaradas.

8.7. Servicios Declarados por Empresas de Transporte de Carga versus Servicios Informados por la Aduana Nacional

La información de los manifiestos internacionales de carga proporcionados por la Aduana Nacional es agrupada por número de RUC de la Empresa de Transporte de Carga que prestó el servicio. Una vez agrupados, tomando en cuenta los pesos de las cargas, las rutas transitadas y el tarifario vigente a esa fecha es calculado el ingreso anual aproximado que tuvo ese contribuyente en la gestión.

Este dato es luego comparado con el ingreso registrado en las declaraciones juradas de ese año por la Empresa de Transporte.

De ser los ingresos declarados menores a los ingresos obtenidos de la información de la Aduana Nacional, se generan comunicaciones donde se detalla la diferencia y se solicita que el contribuyente se apersona a la Administración Tributaria con el objetivo de aclarar esta situación (Verificación Interna).

Cuando el contribuyente se apersona generalmente acepta no haber declarado algunos de esos servicios y por lo tanto asume el impuesto omitido.

8.8. Consumo de Energía Eléctrica versus Inscripciones a Padrón

Con la información proporcionada por las Empresas de Servicio de Energía Eléctrica se obtuvieron listados con registros de consumos elevados de energía eléctrica que no contaban con números de RUC.

Todas estas direcciones fueron visitadas y en muchos casos se detectaron industrias clandestinas a las cuales se obligó a regularizar su situación tributaria.

Esta información también es utilizada contra aquellos contribuyentes que teniendo un alto consumo de energía eléctrica declaran niveles de ventas que no cubren ni siquiera el pago del consumo de energía eléctrica.

9. RESULTADOS OBTENIDOS EN LOS OPERATIVOS

Los resultados obtenidos mediante la explotación de toda la Información Externa que posee la Administración Tributaria boliviana han sido totalmente positivos, no solo porque se ha conseguido un mayor control sobre los Grandes Contribuyentes, que son los que proporcionan la mayor cantidad de información, sino porque a través de esta información se pudo mejorar el control tributario al resto de contribuyentes.

Toda esta Información ha permitido generar casos de control tributario para más del 10% del total de contribuyentes de nuestro Padrón en cada gestión.

La explotación de la información ha logrado directamente una recaudación de más de Bs. 14 000 000 durante la anterior gestión representando más del 20% de la recaudación lograda por el área de Fiscalización.

Por otra parte, y lo que es más importante, todos los operativos antes mencionados han incrementado en gran medida la sensación de riesgo subjetivo lo que ha determinado un incremento en el cumplimiento voluntario que se ha visto reflejado en el incremento de las recaudaciones de la Administración Tributaria boliviana.

10. CONCLUSIONES

El área de Fiscalización de la Administración Tributaria boliviana ha definido como parte de su planificación estratégica el basar su trabajo en los procesos del Departamento de Inteligencia Fiscal, y este a su vez ha determinado que sus principales insumos son la Información Interna y Externa.

Los principales proveedores de Información Externa son los Grandes Contribuyentes, quienes por su importancia en el movimiento económico del país cuentan con la información suficiente, no solamente para ser eficientemente controlados ellos mismos, sino para controlar al resto de contribuyentes.

Con toda la información solicitada y recibida la Administración Tributaria boliviana ha generado una serie de operativos a través de cruces de información que han permitido abarcar una gran cantidad de rubros en la actividad económica boliviana.

Los resultados de explotar toda la información con que cuenta la Administración Tributaria han sido altamente positivos pues se han generado casos sobre más del 10% del Padrón de contribuyentes, obteniendo de forma directa más del 20% de la recaudación del área de Fiscalización y, lo que es más importante, se ha incrementado de gran manera la sensación de riesgo de los contribuyentes logrando un mayor cumplimiento voluntario lo que ha permitido un incremento en las recaudaciones.

Sr. José Luis Zegarra
Gerente Distrital Santa Cruz
Servicio de Impuestos Nacionales
Bolivia
Correo electrónico: jzegarra@ceibo.entelnet.bo

Caso práctico

TEMA 2.3 REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN ESPECÍFICA PARA LA DETERMINACIÓN Y CONTROL DE LOS IMPUESTOS NACIONALES

Mario Alejandro Aranguren Rincón

Director General

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN
(Colombia)

SUMARIO: I. Antecedentes.- II. Información Que Deben Presentar los Contribuyentes, No Contribuyentes y Demás Entidades en Medios Magnéticos.- III. Información de Terceros en el Exterior.- IV. Quiénes Deben Reportar Esta Información en Medios Magnéticos.- V. Cómo Se Almacena la Información Exógena.- VI. Los Efectos de la Información Reportada.- VII. Hacia una Propuesta de Información Requerida en el Proceso de Verificación y Auditoría Tributaria a Grupos Empresariales y Conglomerados.- 1. El problema no reside en los medios y técnicas disponibles sino en la finalidad de la fuente y la información requerida.- 2. Los requerimientos de información: insumo base para el control y seguimiento tributario a grupos empresariales y conglomerados.

I. ANTECEDENTES

En Colombia, hasta finales de los años ochenta, la administración tributaria recibía en las dependencias de impuestos correspondientes a la jurisdicción del contribuyente, las declaraciones tributarias junto con los anexos explicativos de cada uno de sus renglones, así como las relaciones de los pagos anticipados del impuesto sobre la renta.

Ello significaba el manejo físico y la necesaria custodia de un cuantioso número de documentos, y la ejecución de múltiples procesos en forma manual. Al mismo tiempo, se constituía en un gran obstáculo para el adecuado ejercicio del control de los impuestos nacionales mediante la aplicación de programas de determinación oficial y cobro de cartera morosa.

A partir de 1987, con base en las autorizaciones otorgadas por la Ley 75 de 1986, se adoptaron una serie de medidas conducentes a simplificar las obligaciones de los contribuyentes y a mejorar la operatividad de la administración tributaria.

Entre otros, el cambio más significativo, que se relaciona con el tema general de esta Asamblea, fue la eliminación de la obligación de presentar los anexos que soportaban los datos de los renglones de las declaraciones tributarias. Desde luego, se mantuvo la obligatoriedad de guardar los soportes de la información en el domicilio del contribuyente, de manera que estuviera disponible para cuando la administración tributaria los requiriera en el ejercicio de sus funciones de control.

Ese fue un primer paso, que después permitió establecer para los contribuyentes más representativos, y sobre todo los que tuvieran notables desarrollos automatizados en

sus negocios, la obligación de reportar en forma magnética alguna información soporte de la registrada en los renglones de las declaraciones tributarias.

Nuestra memoria todavía alcanza para recordar la utilización de carretes de cinta magnética, cuyo procesamiento implicaba dispendiosos trabajos de lectura, impresión y distribución de listados a las diferentes administraciones regionales de impuestos para su inclusión en los programas de fiscalización. Como es obvio suponer, en esas épocas no se podía garantizar que la información tuviera siquiera la reserva necesaria para el buen cumplimiento del fin para el que se generaba.

Todos podemos atestiguar hoy los enormes avances alcanzados en todo el mundo, especialmente en los ámbitos del manejo de la información y en los sistemas de comunicación. A tal punto que hoy reconocemos a la información como el principal insumo de las administraciones tributarias, tanto en sus labores de gestión como en las de control. El desafío está en lograr que los legisladores procedan en consecuencia, e incorporen estos vientos modernizadores en temas como los requerimientos de información y los procedimientos necesarios para disponer de ella, procesarla y utilizarla con la calidad y con la oportunidad que desearían los ciudadanos.

En Colombia, gracias al carácter prioritario atribuido al efectivo cumplimiento de las obligaciones fiscales, la normatividad le otorgó a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales amplias facultades de fiscalización e investigación. En tal sentido, nuestra administración tributaria puede sin ningún tipo de restricciones:

1. Verificar la exactitud de las declaraciones tributarias u otros informes, cuando lo considere necesario.
2. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias que no fueron declarados.
3. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.
4. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.
5. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros legalmente obligados a llevar contabilidad,
6. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.

Tanto los contribuyentes como los no contribuyentes deben atender los requerimientos de información y pruebas relacionadas con investigaciones que realice la administración

tributaria, cuando a juicio de ésta, sean necesarios para verificar la situación impositiva de unos y otros, o de terceros relacionados con ellos.

Además, para efectos del control tributario, las personas o entidades, contribuyentes o no contribuyentes, deben conservar por un período mínimo de cinco años, contados a partir del 1° de enero del año siguiente al de su elaboración, expedición o recibo, los siguientes documentos, informaciones y pruebas, que deberán ponerse a disposición de la administración tributaria cuando ésta los requiera:

1. Los libros de contabilidad junto con los comprobantes externos e internos que originaron los registros contables, de tal forma que sea posible verificar la exactitud de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos, deducciones, rentas exentas, descuentos, impuestos y retenciones consignados en ellos. Cuando la contabilidad se lleve por computador, se deben conservar los medios magnéticos que contengan la información, así como los programas respectivos.
2. La información y pruebas específicas contempladas en las normas vigentes que dan derecho o permiten acreditar ingresos, costos, deducciones, descuentos, exenciones y demás beneficios tributarios, créditos activos y pasivos, retenciones y demás factores necesarios para establecer el patrimonio líquido y la renta líquida de los contribuyentes, y en general, para fijar correctamente las bases gravables y liquidar los impuestos correspondientes.
3. La prueba de la consignación de las retenciones en la fuente practicadas en su calidad de agente retenedor.
4. La copia de las declaraciones tributarias presentadas, así como los recibos de pago correspondientes.

II. INFORMACIÓN QUE DEBEN PRESENTAR LOS CONTRIBUYENTES, NO CONTRIBUYENTES Y DEMÁS ENTIDADES EN MEDIOS MAGNÉTICOS

En Colombia, los contribuyentes, los no contribuyentes, las entidades públicas y las demás entidades presentan anualmente la información que a continuación se indica, con la que se realizan estudios de comportamiento tributario y cruces de información para generar programas de fiscalización:

1. Las entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, por la Superintendencia de Economía Solidaria, los Fondos de Valores, los Fondos de Pensiones y los Fondos Mutuos de Inversión deben presentar anualmente en medio magnético la información de sus cuenta-habientes, tarjeta-habientes, ahorradores, usuarios, depositantes o clientes, indicando el número de identificación tributaria, el nombre o razón social, la dirección, el número de las cuentas corrientes o de ahorros y el valor de sus movimientos anuales.
2. Las Cámaras de Comercio informan en medios magnéticos la razón social de las sociedades creadas o liquidadas, con indicación de la identificación de los socios

o accionistas y el capital aportado por cada uno de ellos cuando se trate de creación.

3. La Bolsa de Valores informa los apellidos y nombres o razón social y número de identificación tributaria de cada uno de los comisionistas inscritos.
4. Las administradoras de los aportes parafiscales deben informar quiénes no se encuentran a paz y salvo por concepto de los aportes a tales entidades.
5. La Registraduría Nacional del Estado Civil debe suministrar la información de las cédulas de ciudadanía correspondientes a las personas fallecidas.
6. Los Comisionistas de Bolsa deben informar los apellidos y nombres o razón social y número de identificación tributaria de cada una de las personas o entidades que durante el año efectuaron a través de ellos, enajenaciones o adquisiciones de acciones y demás papeles transados en bolsa.
7. Los Notarios Públicos deben informar los apellidos y nombres o razón social y número de identificación tributaria de cada una de las personas o entidades que efectuaron enajenaciones de bienes o derechos en la respectiva notaría.
8. Las empresas que elaboren facturas de venta o documentos equivalentes deben informar, los apellidos y nombres o razón social y número de identificación tributaria, con indicación del intervalo de numeración de las facturas elaboradas a cada uno de sus clientes.
9. Con el fin efectuar estudios y cruces de información se podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes o no contribuyentes información para el control de los tributos, como nombre, apellido, NIT e información más detallada de acuerdo a los requerimientos:
 - Apellidos y nombres o razón social y NIT de los socios o accionistas, cooperados, comuneros o asociados.
 - Apellidos y nombres o razón social y NIT de las personas o entidades a quienes se les practicó retención en la fuente, indicando el concepto, valor del pago o abono y valor retenido.
 - Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios que les hubieren practicado retención en la fuente.
 - Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de los pagos que dan derecho a descuentos tributarios.
 - Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de los pagos o abonos que constituyan costo o deducción o den derecho a impuesto descontable.

- Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos, con indicación del concepto e impuesto sobre las ventas liquidado.
 - Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos para terceros y de los terceros a cuyo nombre se recibieron los ingresos, indicando la cuantía de los mismos.
 - Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los acreedores por pasivos de cualquier índole, con indicación de su valor.
 - Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los deudores por concepto de créditos activos, con indicación del valor del crédito.
 - Descripción de los activos fijos adquiridos en el año, con indicación del valor patrimonial y del costo fiscal.
 - La discriminación total o parcial de las partidas consignadas en los formularios de las declaraciones tributarias.
 - El valor global de las ventas o prestación de servicios por cada uno de los establecimientos comerciales con indicación del número y tipo de máquina registradora y/o intervalos de numeración de venta utilizada en el año, ciudad y dirección del establecimiento.
 - Se debe informar el número de la factura de venta, con indicación de los apellidos y nombres o razón social y NIT del tercero, de cada uno de los beneficiarios de los pagos o abonos, que constituyan costo o deducción u otorguen derecho a impuesto descontable.
10. Los Grupos Económicos y/o Empresariales inscritos en registro mercantil de las Cámaras de Comercio deben remitir anualmente sus estados financieros consolidados, junto con sus respectivos anexos. La obligación la debe cumplir la empresa controlante de cada grupo.
11. Las Entidades Estatales deben presentar la información que contenga los beneficiarios de los pagos efectuados con cargo a los recursos del tesoro nacional que son entregados para la administración de terceros.

III. INFORMACIÓN DE TERCEROS EN EL EXTERIOR

Los terceros en el exterior deben reportar los beneficiarios de los pagos o abonos en cuenta al exterior por importación de bienes ya sean activos fijos o movibles, y demás pagos al exterior, junto con el valor del arancel pagado por la importación, el impuesto sobre las ventas, el IVA retenido y la retención a título de renta y remesas; los ingresos recibidos del exterior también se deben reportar, así como los pasivos del exterior, los

créditos activos y el valor de los saldos de las cuentas corrientes o de ahorros poseídas en el exterior.

IV. QUIÉNES DEBEN REPORTAR ESTA INFORMACIÓN EN MEDIOS MAGNÉTICOS

Hasta el año gravable 2001, los sujetos pasivos de esta obligación en Colombia eran 14.085, entre personas jurídicas, personas naturales, entidades financieras, entidades públicas, consorcios y uniones temporales, cámaras de comercio, comisionistas, notarios, tipógrafos y litógrafos, bolsas de valores y controlantes de grupos económicos y/o empresariales.

Con el fin de controlar un mayor número de sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, a partir del año gravable 2002, con base en las facultades establecidas por la Ley 633 de 2000, se amplió el universo de obligados a informar en medios magnéticos, mediante la reducción de los topes de ingresos brutos sobre los cuales se debía reportar la información; para ese año gravable se recibió información de 17.909 obligados, lo que representó un incremento del 27 por ciento.

Para el año gravable 2003, cuyas declaraciones de renta se recibirán en abril próximo, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales aspira a incrementar considerablemente la recepción de información en medios magnéticos. Ello seguramente permitirá realizar un mayor número estudios de comportamiento tributario de los contribuyentes a través de cruces de información.

El número de personas o entidades que realizaron transacciones con los criterios solicitados para ser reportados se incrementó 26,5%, al pasar de 2.088.669 a 2.642.442 entre los años gravables 2001 y 2002.

Habrà una sanción pecuniaria hasta de \$266.094.000 (unos US\$96.500), para los obligados a informar que no lo hagan dentro del plazo establecido, o que la presenten con errores o cuando la información presentada no corresponda a lo solicitado.

V. CÓMO SE ALMACENA LA INFORMACIÓN EXÓGENA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales posee una herramienta informática denominada Sistema de Información Exógena y Facturación SIEF, donde está almacenada la información de los obligados a realizar los reportes, junto con los datos de sus terceros reportados anualmente en medios magnéticos. La herramienta, construida para apoyar la Fiscalización Tributaria, interactúa con los sistemas corporativos de la entidad y es útil para detectar el incumplimiento de obligaciones tributarias; cuenta con varios módulos que permiten ingresar, validar, consolidar y replicar la información a las diferentes administraciones del país, además de posibilitar la realización de cruces automáticos.

Recepción de la información: La información se recibe y somete a validaciones generales respecto a las especificaciones técnicas y al NIT. Una vez aceptada por el

sistema, se procede a consolidar la información de cada uno de los terceros informados de acuerdo al NIT y al concepto por el cual fue reportado; terminada la consolidación, se pasa al módulo de cruces.

El SIEF contiene los siguientes módulos:

1. Módulo de recepción:

Provee las opciones necesarias para radicar, validar y consultar la información exógena presentada por un informante en un periodo determinado.

2. Módulo control a informantes

Permite detectar y consultar los informantes omisos e inexactos, también permite seleccionar dichos informantes.

3. Módulo de parámetros

Permite el mantenimiento de la información involucrada en los procesos de recepción de la información exógena, control a informantes, cruces y estadísticas ajustándose a las reglamentaciones establecidas por la Ley.

4. Módulo de cruces de información

Permite efectuar cruces entre la información exógena y la endógena (declaraciones tributarias y de aduanas), para la detección de inconsistencias; de esta forma pueden ser detectados los informados que sean omisos en la presentación de las declaraciones a partir de los mismos procesos de cruce.

La detección de las inexactitudes u omisiones las realiza el funcionario fiscalizador a partir de la creación de fórmulas aplicables a la información endógena y exógena que contiene el SIEF.

5. Módulo de estadística

Este modulo del SIEF tiene como propósito facilitar el manejo de la información exógena y de las declaraciones tributarias en forma estadística para facilitar a los directivos de la entidad y los gerentes del área de fiscalización la toma de decisiones que tengan que ver con el comportamiento de las cifras de información anual.

VI. LOS EFECTOS DE LA INFORMACIÓN REPORTADA

Es claro que la información exógena obtenida por la administración tributaria sirve para detectar los incumplimientos totales de las obligaciones tributarias y para establecer las inexactitudes en los denuncios rentísticos de los ciudadanos y las empresas.

Con esta información, y con la reportada por los contribuyentes en sus declaraciones tributarias, se han realizado programas de control tributario, con los consiguientes

efectos en mayor recaudación y en el mejoramiento de la conducta de los sujetos pasivos.

En este sentido, para el caso de la Administración Especial de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, que representa alrededor del 65% del recaudo de los contribuyentes calificados como grandes contribuyentes del país y el 50% del recaudo nacional de los impuestos internos, se obtuvieron ingresos por la realización de programas de omisión (incumplimiento), de control (cumplimiento de obligaciones formales como inscripción en registros, facturación, etc.), de gestión (persuasivos masivos) y de investigación (verificación integral de cumplimiento de obligaciones sustanciales) en cuantías equivalentes a los US\$48 millones y US\$66 millones para 2001 y 2002, respectivamente.

VII. HACIA UNA PROPUESTA DE INFORMACIÓN REQUERIDA EN EL PROCESO DE VERIFICACIÓN Y AUDITORIA TRIBUTARIA A GRUPOS EMPRESARIALES Y CONGLOMERADOS

Toda tarea en la que prime el análisis estadístico y aritmético de los hechos y situaciones económicas, y la auditoría tributaria no es la excepción, requiere al menos de datos estadísticos e información de diversa especie, que sea verificable y validable, como es, por ejemplo, el caso de los precios.

Conocidos los precios, la tarea es analizar e interpretar. Para ello se debe elegir un método válido técnica y operativamente; su alcance lo define en forma general el procedimiento tributario. El resultado que de allí se origine describe una realidad con arreglo a normas y fines, en todo caso sujeta a la legislación comercial, financiera, económica y tributaria nacional e internacional.

Por consiguiente, se debe tener en consideración la racionalidad económica presente en el contribuyente. Incluso cuando se trata de los impuestos, es necesario conocer la lógica y el sentido que utiliza el contribuyente para la toma de decisiones, de la misma manera que resulta útil saber los métodos que aplicó para calcular, proyectar y procesar la información, así como la estrategia asociada a la planeación de los negocios y a la eventual comisión del fraude fiscal.

Lo ideal sería que el pago de impuestos se considerara en efecto un deber solidario. En la realidad, para los contribuyentes los impuestos son un costo, y las decisiones sobre cuánto y cuándo pagar los someten al cálculo financiero; para los propósitos de la auditoría, se trata de un hecho económico y no meramente contable; pues la contabilidad trasciende en la medida en que describe un hecho económico, y no al contrario.

La Administración Tributaria colombiana viene trabajando en el diseño de una estrategia integral de fiscalización tributaria a los grupos empresariales y conglomerados; su principal preocupación ha estado en la construcción de una metodología que permita el análisis económico.

La iniciativa consulta la experiencia de auditores que han llevado a cabo investigaciones de fondo, aplicando técnicas de auditoría que demandan de un gran acervo tanto documental pertinente, como fuerte en información estadística y financiera más detallada. Información usualmente no requerida por los auditores, pero que en los casos consultados le permitieron al auditor formarse una idea específica acerca de la naturaleza del negocio, identificar y describir el entorno sectorial donde realizan su actividad económica, e identificar elementos, factores y eventos de diversa índole no tenidos en cuenta en la verificación y auditoría tradicional, pero que afectan o determinan tanto el resultado de la operación que realizan los grandes contribuyentes, como su desempeño fiscal.

Hasta el presente la administración tributaria colombiana no tiene un conocimiento especializado por sectores. Sin embargo, se tiene una población objeto de contribuyentes de impuesto de renta (ver Cuadro 1) que exige esa especialización, como sería el caso de las multinacionales y grandes empresas vinculadas a conglomerados con operaciones transfronterizas importantes (los Grandes Contribuyentes gastaron en 2002 en el exterior aproximadamente \$1,8 billones (unos US\$700 millones).

Debe reconocerse la actual falta de la capacidad técnica, experticia, y disponibilidad de herramientas y recursos suficientes para atender la complejidad de la auditoría a ese conjunto de contribuyentes. Ello es para nosotros un problema a superar, y es precisamente en lo que estamos trabajando.

**CUADRO No. 1. SOCIEDADES GRANDES CONTRIBUYENTES DE BOGOTA CON
TRANSACCIONES EN EL EXTERIOR**

DECLARACION RENTA 2002 (VALORES EN MILLONES DE PESOS)

SECTOR	TOTAL SOCIEDADES						
	TOTAL CONT.	DH - Gastos efectuados en el exterior		LF - Impuesto de remesas		MA - Retención por pagos y remesas al exterior	
		No.	VALOR	No.	VALOR	No.	VALOR
AGROPECUARIO, SILVICULTURA Y PESCA	16	2	858,336	0	0,000	0	0,000
MINERO	62	24	160.454,727	4	2.105,864	40	23.442,156
ALIMENTOS	67	24	420.845,677	0	0,000	1	1,013
TEXTILES,PRENDAS DE VESTIR Y CUERO	57	11	49.199,524	0	0,000	1	0,005
INDUSTRIA DE LA MADERA, CORCHO Y PAPEL	44	18	8.163,384	0	0,000	1	0,408
FABRICACION DE SUSTANCIAS QUIMICAS	126	58	77.077,477	0	0,000	1	3,020
FABRICACION DE PRODUCTOS MINERALES	142	56	75.051,450	0	0,000	3	8,690
ELECTRICIDAD, GAS Y VAPOR	15	3	105.957,267	0	0,000	0	0,000
CONSTRUCCION	43	6	3.109,569	0	0,000	1	47,997
CCIO MAY Y MEN VEHICULOS, ACCESORIOS	59	11	13.577,906	0	0,000	1	52,174
COMERCIO AL POR MAYOR	237	73	110.573,871	2	3.512,697	6	1.758,864
COMERCIO AL POR MENOR	87	22	44.462,961	1	65,203	3	2,109
SERVICIO DE HOTELES,RESTAURANTE.	39	10	2.369,192	0	0,000	1	12,829
SERV.TRANSP.,ALMACENAM Y COMUNIC.	118	41	249.961,567	1	0,366	8	1.888,651
SERVICIOS FINANCIEROS	220	48	247.439,509	0	0,000	1	16,582
OTROS SERVICIOS	334	98	247.464,643	3	118,575	8	207,456
TOTAL	1.666	505	1.816.567,060	11	5.802,705	76	27.441,954

SECTOR	SOCIEDADES EXTRANJERAS						
	TOTAL EXTR.	DH - Gastos efectuados en el exterior		LF - Impuesto de remesas		MA - Retención por pagos y remesas al exterior	
		No.	VALOR	No.	VALOR	No.	VALOR
AGROPECUARIO, SILVICULTURA Y PESCA	0	0	0,000	0	0,000	0	0,000
MINERO	39	19	26.598,521	4	2.105,864	35	20.004,353
ALIMENTOS	7	7	13.313,794	0	0,000	0	0,000
TEXTILES,PRENDAS DE VESTIR Y CUERO	0	0	0,000	0	0,000	0	0,000
INDUSTRIA DE LA MADERA, CORCHO Y PAPEL	1	1	462,020	0	0,000	0	0,000
FABRICACION DE SUSTANCIAS QUIMICAS	23	23	33.709,873	0	0,000	0	0,000
FABRICACION DE PRODUCTOS MINERALES	19	19	18.367,622	0	0,000	2	6,302
ELECTRICIDAD, GAS Y VAPOR	1	1	86,962	0	0,000	0	0,000
CONSTRUCCION	1	1	211,668	0	0,000	0	0,000
CCIO MAY Y MEN VEHICULOS, ACCESORIOS	4	4	6.426,995	0	0,000	1	52,174
COMERCIO AL POR MAYOR	40	39	94.649,043	2	3.512,697	3	1.726,587
COMERCIO AL POR MENOR	8	7	41.035,992	1	65,203	2	0,576
SERVICIO DE HOTELES,RESTAURANTE.	2	2	313,924	0	0,000	0	0,000
SERV.TRANSP.,ALMACENAM Y COMUNIC.	16	15	36.798,453	1	0,366	3	441,717
SERVICIOS FINANCIEROS	7	7	171.024,327	0	0,000	0	0,000
OTROS SERVICIOS	45	41	67.691,209	3	118,575	4	167,859
TOTAL	213	186	510.690,403	11	5.802,705	50	22.399,568

Fuente: Declaraciones tributarias renta año gravable 2002 SIAT, corte octubre de 2003

Resulta igualmente importante hacer énfasis en que la información, como la disponibilidad de herramientas de procesamiento de la misma, son factores estratégicos de valor técnico ineludible para la auditoría tributaria. Pero para su mejor aprovechamiento, es también imperativo avanzar en el diseño y establecimiento de

mecanismos institucionales entre autoridades gubernamentales y entidades privadas nacionales e internacionales, para el intercambio de información certificada.

Vale la pena mencionar algunos obstáculos a este propósito en el que coinciden la mayoría de las administraciones tributarias. Todos sabemos que el alcance operativo de la auditoría tradicional está determinado por dos factores: el tiempo o término legalmente establecido para agotar la etapa de investigación o auditoría y las limitaciones de orden legal, técnico y operativo que dificultan la realización de una investigación de fondo con el alcance aquí propuesto.

Actualmente, es muy demorado y dispendioso, por ejemplo, dar un trámite eficiente a una solicitud de información de carácter contable o financiero sobre un contribuyente, a pesar de los esfuerzos de la administración por crear bases de datos con significativa información, y de la existencia de intercambio de información con fuentes externas como Cámaras de Comercio, Superintendencias, Banco de la República, Departamento Administrativo Nacional de Estadística, Registraduría, gremios, etc. A estas alturas no ha sido posible formular métodos y guías que conduzcan a hacer un uso más adecuado y productivo de la información disponible. Confiamos en que la experiencia del SICAT y el SIAT en estas materias nos aproximen en un breve plazo a la concepción e implantación de una matriz integral de información.

A propósito, Colombia viene trabajando el Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control Automatizado, "Muisca", que está desarrollando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales con el invaluable apoyo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España. Este modelo está diseñado como una solución estructural, que permitirá el aprovechamiento pleno de la información que reposa e ingresa a la DIAN, para verificar en forma efectiva a todos los agentes que intervienen en la gestión tributaria, aduanera y cambiaria.

Con el Muisca, cuyos primeros resultados comenzarán a verse en el primer semestre del presente año, quedarán automatizadas las entradas de datos, el aprovechamiento de los mismos, la conexión con otros sistemas, el intercambio de información con entidades externas y la elaboración de informes y estadísticas.

Pero es claro, la variable fuerte no es solo la ausencia de metodologías versátiles, sino las restricciones de tiempo, localización de la fuente y fiabilidad que rodean el proceso de recolección, procesamiento y validación básica de información, y que toma entre un mes y mes y medio en el caso de las verificaciones y cruces para las auditorías puntuales, y de un mayor tiempo para el caso de los requerimientos ordinarios de información en las auditorías de fondo.

En la etapa de análisis en la que se sustancia de cierta manera la información, la administración recurre a información sistematizada de carácter interno y externo, y que es útil en la descripción del historial comercial, financiero y económico del contribuyente, pero no cuenta con el tiempo para hacer la verificación y el cruce a fondo y detallado; queda, sin embargo, la duda sobre la fiabilidad y validez de la información.

Cuando la fuente de que se depende sugiere trámites institucionales y formales adicionales, y además por su situación geográfica o extraterritorial debe recurrir a

procedimientos mucho más dificultosos, y los resultados esperados de la auditoria quedan sujetos a la fuente que provee la información y la certifica.

Se entiende que el intercambio y la cooperación entre la administración de impuestos y sus similares en el exterior son claves. La pregunta es cómo hacer un uso óptimo de las mismas; y lo que es todavía más relevante, el éxito sólo es posible en la medida en que tanto el procedimiento, como los métodos y técnicas aplicados correspondan a la necesidad y complejidad creciente de los negocios en estos tiempos de integración comercial y liberación económica.

En Colombia entendemos que no hay un modelo o metodología aún definitivo, único y exclusivo para determinar la fuente, el tipo y calidad de la información requerida, tanto en los procesos de identificación, selección y verificación del contribuyente, como en la actividad específica. Tampoco acabamos de definir el diseño y alcance de mecanismos que faciliten el ordenamiento y sistematización de la información con arreglo a objetivos de auditoria; actualmente, muy a pesar de que existen fuentes y varios sistemas informáticos en donde se puede consultar, el auditor aplica su conocimiento y experiencia siempre atendiendo al imperativo de no ir más allá de lo que permite la norma y alcanza el tiempo.

Observamos también que hay insinuado un cambio de enfoque en la concepción de la auditoria para el caso de los grandes contribuyentes.

El programa puntual de auditoria sirve en cierto modo para depurar la base y lograr resultados en corto tiempo. La experiencia nos indica que de los 1.893 grandes contribuyentes de Bogotá, el 95% observa regularmente todas las formalidades tributarias y que un número no superior a los 455 sociedades hacen parte de un número aproximado de 694 conglomerados y grupos económicos (Cuadro No. 2), y 213 son empresas extranjeras y multinacionales con un alto grado de sofisticación y complejidad en el manejo de sus cuentas en el exterior, con un volumen aproximado de US\$700 millones, como se observó en el Cuadro No. 1.

CUADRO No. 2. SOCIEDADES GRUPOS ECONOMICOS EN COLOMBIA

SECTOR	SOCIEDADES GRUPOS ECONOMICOS			
	G. CTBUYENTES	RESTO PAIS	EXTRANJERAS	TOTAL
AGROPECUARIO, SILVICULTURA Y PESCA	2	118	0	120
MINERO	4	30		34
ALIMENTOS	21	97	18	136
TEXTILES,PRENDAS DE VESTIR Y CUERO	5	34	2	41
INDUSTRIA DE LA MADERA, CORCHO Y PAPEL	13	73	15	101
FABRICACION DE SUSTANCIAS QUIMICAS	31	84	22	137
FABRICACION DE PRODUCTOS MINERALES	41	135	16	192
ELECTRICIDAD, GAS Y VAPOR	5	38	1	44
CONSTRUCCION	18	143	0	161
CCIO MAY Y MEN VEHICULOS, ACCESORIOS	11	68	0	79
COMERCIO AL POR MAYOR	43	131	6	180
COMERCIO AL POR MENOR	14	73	5	92
SERVICIO DE HOTELES,RESTAURANTE.	6	23	1	30
SERV.TRANSP.,ALMACENAM Y COMUNIC.	21	133	6	160
SERVICIOS FINANCIEROS	153	416	21	590
OTROS SERVICIOS	67	430	8	505
OTRAS ACTIVIDADES	0	68	19	87
TOTAL	455	2.094	140	2.689

Fuente: Supersociedades - Reportes cámara de comercio, corte diciembre 31 de 2002

Sin duda, las mayores fuentes de ingresos provienen de empresas del sector público, como es el caso de las empresas de telecomunicaciones, de petróleos, de telefonía, de energía, etc. y los grupos y conglomerados, en los que se concentran gran parte de las operaciones y transacciones crecientes en el volumen de las operaciones transfronterizas, donde las multinacionales tiene un gran peso. La realidad le impone a la administración tributaria un reto enorme.

1. El problema no reside en los medios y técnicas disponibles sino en la finalidad de la fuente y la información requerida

Una cosa son los medios tecnológicos que posibilitan la recolección, procesamiento y difusión de datos e información, y otra muy distinta la naturaleza de la información requerida para el proceso de auditoría tributaria.

Y es cierto, la primacía de los problemas derivados del avance tecnológico y la globalización pone de presente el riesgo asociado a la pérdida o el desmoronamiento del sentido y significados del problema de los impuestos; no es casual que se le esté dando mayor importancia a los desarrollos técnicos de la administración tributaria que al desarrollo de los sistemas tributarios.

El desarrollo de los sistemas tributarios locales no es ya el problema central; parece que lo que interesa es cómo esos sistemas sufren las modificaciones a sus estructuras administrativas y operativas como respuesta a las necesidades prioritarias de la integración comercial, en tanto se generan nuevas competencias que ampliarían el espectro de acción de las administraciones tributarias, menos local y más de carácter transfronterizo.

Pero, y es el asunto a discutir, cómo es que se produce la integración, se dilucidan los referentes de orden institucional y legal, pero también técnico para conocer con mayor grado de entendimiento y mínimo tiempo la situación fiscal de los contribuyentes en el territorio nacional, pero, que opera de manera transitoria a través de sucursales, filiales o vinculadas en otras naciones.

Se habla de la creciente complejidad de los negocios, de los mercados y actividades económicas en el marco del proceso de globalización, lo mismo que de la ambigüedad de la legislación local, la inestabilidad e inseguridad aún presentes en las legislaciones tributarias. Sin embargo no se atribuye la misma importancia a las desventajas cualitativas existentes entre la administración de impuestos y los contribuyentes. En nuestra opinión deberían establecerse reglas claras de competencia técnica y de transparencia, cada vez más necesarias y, por qué no, demandantes de la búsqueda de consensos por lo menos entre las administraciones tributarias.

El problema de fondo es el grado de credibilidad y fiabilidad tanto en las fuentes como en la información suministrada. Allí radican los desafíos de la administración en materia técnica cuando enfrenta casos concretos de auditorías cuyo resultado depende de información detallada, clasificada y de un alto valor agregado en su procesamiento. Concretamente información económica muy precisa y que, como en el caso del sector financiero, cambia regularmente a una velocidad extraordinaria al igual que los sistemas de información y los métodos de cálculo y estimación.

Otro problema, es la oportunidad e igualdad de acceso a la información y la capacidad de procesamiento de la misma con la calidad y consistencia que se requiere. Esto es:

- Que los reportes e informes que suministran las fuentes habituales de información reflejen y describan adecuada y fielmente la realidad económica del contribuyente, la naturaleza del negocio, el carácter de las transacciones u operaciones realizadas, y cómo se forman los precios.
- Que corresponda al enfoque estratégico de seguimiento a las operaciones, precedida de una revisión y verificación (intertemporal) en un periodo determinado del comportamiento financiero y desempeño fiscal de las sociedades grandes contribuyentes, no ya como una sola entidad, sino como parte de un conglomerado, o grupo económico, o como parte de un contexto en el que su intervención es no solo significativa por el volumen de las operaciones, sino por la naturaleza y características propias del gran contribuyente. Es decir, la información debe ser tan suficiente y clara como para que pueda construirse una visión de conjunto.
- Es indudable la importancia estratégica que para el desarrollo de políticas de fiscalización enfocadas a casos, sectores o segmentos de contribuyentes cuya particularidad demanda de la administración un conocimiento mucho más detallado y profundo del contribuyente y del entorno en el que éste se desenvuelve.
- Con respecto al entorno, no se puede hacer caso omiso de las circunstancias económicas o los eventos que modelan el comportamiento económico de las

empresas; es necesario conocerlas y entenderlas a cabalidad. De lo contrario, la administración tributaria quedaría expuesta a riesgos muy difícil de calcular.

- Para mencionar un ejemplo, la información económica sobre los mercados es de la mayor importancia en la valoración y descripción de los casos de auditoría. Un cambio no previsto en el comportamiento de los mercados de capitales, el descubrimiento de un pozo petrolero, o la disminución en las reservas de crudo inciden en la formación de los precios de los combustibles y derivados. Comúnmente, esa realidad no se refleja en los estados contables y financieros, pues el tiempo o los plazos que da la administración tributaria son suficientes para ajustar las cuentas a la situación más ventajosa.
- La elusión es un fenómeno estructural, muy complejo, que debe ser descifrado por la Administración Tributaria. Pero ello sólo puede hacerse a partir de un conocimiento también estructurado de los mercados y las transacciones en las que está inmerso el gran contribuyente. Y el insumo básico es la información.

2. Los requerimientos de información: insumo base para el control y seguimiento tributario a grupos empresariales y conglomerados

La perspectiva posible de control y seguimiento tributario de los grupos y conglomerados empieza por enfocar el esfuerzo técnico y la experiencia a la construcción de una metodología tendiente en primer lugar a establecer y describir las relaciones de tipo económico, comercial y financiero intragrupo. Se parte del supuesto según el cual, en términos tributarios, existe sincronía entre las sociedades del 'grupo', y que ella es reflejo casi idéntico del tipo de relación económica y formal entre las empresas que lo conforman. Esto es así porque los conglomerados actúan bajo una misma estrategia financiera.

Las nociones de grupo empresarial, grupo económico y conglomerado guardan alguna similitud, pero en la práctica no son lo mismo. A la hora de verificar la realidad de las operaciones entre vinculadas y entre otros grupos, los resultados alcanzados son distintos. En Colombia se tiene previsto realizar un seguimiento y evaluar el comportamiento tributario de los grupos o conglomerados, con el objeto de mejorar la auditoría fiscal a este conjunto de contribuyentes.

De otra parte, la ley tributaria colombiana al introducir las disposiciones sobre precios de transferencia, permite un mayor control a las operaciones que celebren los contribuyentes del impuesto sobre la renta con sus vinculados económicos o partes relacionadas del exterior, y en tal sentido la Administración Tributaria se encuentra autorizada para solicitar a los contribuyentes obligados a este régimen la información y documentación que permita verificar la correcta aplicación de las normas sobre el particular. Esto es, que los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos se hayan determinado considerando para esas operaciones los precios o márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.

De esta forma, el contribuyente no sólo se ve obligado a suministrar información respecto de su negocio, sino que también debe hacerlo respecto de los terceros vinculados con residencia o domicilio en el exterior con los que celebra operaciones, y por ende, es posible contar, entre otros, con su identificación, la descripción de su actividad, estructura organizativa y funcional, estados financieros y condiciones contractuales bajo las cuales se llevan a cabo estas operaciones.

Así mismo, se estableció para los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia, la obligación de presentar una declaración informativa acerca de las operaciones celebradas con los vinculados del exterior, detallando la clase de operación, su valor y fecha en la que se realizó.

Actualmente se está trabajando en la reglamentación que defina con precisión el detalle con el cual se deba suministrar la información ya señalada.

Sr. Mario Alejandro Aranguren Rincón
Director General
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN
Colombia
Correo electrónico: maranguren@dian.gov.co

Ponencia

TEMA 3. LA EVALUACIÓN Y CONTROL DE LAS ACTIVIDADES DE FISCALIZACIÓN

Matthijs Alink

Subdirector de Asuntos Internacionales
Ministerio de Finanzas
(Países Bajos)

SUMARIO: Introducción.- Política de Ejecución de la Ley.- Aplicación de la ley.- Trato al Cliente.- Suministro de servicio.- Supervisión.- De la supervisión a la detección del fraude.- Deber de mantener la reserva.- Integridad profesional.- Identificación y clasificación de riesgos.- Selección.- Evaluación.- Estrategia de tratamiento traducida en formas de tratamiento.- Por qué la prueba pro-activa.- Validación.- Auditoría.- Mantenimiento de registros.- Planificación y control.- Desarrollo de la función de control.- Anotador.- Contralor financiero.- Contralor administrativo.- Garantía de calidad.- Factores críticos de éxito.- El índice de calidad fiscal (ICF).- El monitor fiscal.- Gestión del desempeño.

INTRODUCCIÓN

El negocio básico de las Administraciones Tributarias consiste en aplicar, recaudar y controlar los impuestos, establecidos por el gobierno, incluyendo la detección del fraude tributario.

La administración de las leyes tributarias de un país debe servir el interés público. Es decir, debe responder a las necesidades del gobierno y a las personas de ese país que son servidas por el gobierno. Por lo tanto, la Administración Tributaria y los empleados tributarios deben gozar de la confianza y estimación del público al que sirven.

La responsabilidad primaria de una Administración Tributaria es recaudar la cantidad correcta del impuesto adeudado al gobierno, al menor costo posible para el público. Además, es indispensable que una Administración Tributaria cumpla con sus responsabilidades de un modo que garantice el más alto grado de confianza pública en la eficiencia, integridad e imparcialidad de la organización.

El público contribuyente debe poder esperar que la organización responsable de la administración del sistema tributario de un país administre las leyes tributarias de manera consistente y justa, de modo que los contribuyentes que estén en situación similar reciban igual trato de acuerdo con las leyes. Los contribuyentes también deben recibir un valor adecuado por el dinero invertido por la Administración Tributaria en la administración de las leyes tributarias. Es decir, la Administración Tributaria debe funcionar tan eficientemente, y con tal efectividad de costos como sea posible. Además de recibir valor por su dinero, el público espera que la

Administración Tributaria y sus empleados estén libres de todo tipo de corrupción o influencia indebida.

El medio que representa la mayor efectividad de costos en la recaudación de impuestos es a través del cumplimiento voluntario del público con las leyes tributarias. Mientras más actividades de cumplimiento coactivo se requieran, más costosa será la administración del sistema tributario. Para estimular a los contribuyentes a cumplir con sus responsabilidades tributarias de manera voluntaria, es importante que la Administración Tributaria los ayude a comprender sus responsabilidades. Ello puede lograrse mediante la asistencia al contribuyente y actividades de educación del contribuyente.

Igualmente importante para el concepto de cumplimiento voluntario es la creencia por parte del público contribuyente de que la Administración Tributaria respeta los derechos de los contribuyentes y opera bajo los principios de integridad y honestidad. Para poder confiar en el sistema tributario, las personas deben creer que es un sistema justo, administrado de una manera imparcial. Es importante que la Administración Tributaria logre un balance adecuado entre servicio al cliente y la justa aplicación de las leyes tributarias.

Los contribuyentes esperan que los funcionarios de la Administración Tributaria estén bien capacitados en su área de responsabilidad técnica. También se espera que los mismos tengan una comprensión global de las operaciones de la Administración Tributaria a fin de garantizar que los problemas de los contribuyentes puedan ser resueltos sin que tengan que realizar numerosos contactos.

Se debe prestar la debida atención a la capacitación de los funcionarios, de modo que la Administración Tributaria disponga de una fuerza laboral experta y profesional a la vez que respete los derechos de los contribuyentes.

La Administración Tributaria requiere de un sistema de información gerencial para una adecuada toma de decisiones y evaluación. Dicho sistema debe proveer suficiente información de modo que la Administración Tributaria puede responder a consultas de entidades gubernamentales a cargo de la supervisión, al igual que a organizaciones internas encargadas de la revisión y evaluación de los procedimientos, procesos y prácticas de la Administración Tributaria. Un elemento clave consiste en determinar los factores críticos a ser medidos a fin de estimar la efectividad de las operaciones y el desempeño de la Administración Tributaria.

POLÍTICA DE EJECUCIÓN DE LA LEY

El modo en que se ejecuta la legislación es de gran importancia. La ejecución de la ley se interpreta desde dos ángulos diferentes: la aplicación de la ley y el trato al cliente. Lo que importa, en primer lugar, es que la Administración Tributaria ejecute la legislación y reglamentos debidamente. En esencia, esto significa la correcta interpretación de hechos de importancia fiscal. Esta es la perspectiva de la aplicación de la ley. La legitimidad, certeza legal e igualdad ante la ley son conceptos claves al respecto.

Al mismo tiempo, la Administración Tributaria debe realizar un esfuerzo por prevenir o reducir el riesgo de incumplimiento por los contribuyentes, tanto como sea posible. Apoyar al contribuyente cuando sea necesario para cumplir con las obligaciones tributarias constituye un primer e importante paso. Ello hace que el suministro de servicio sea parte esencial del trato al cliente. También es importante garantizar, mediante extensa supervisión general, que el contribuyente indique correcta, completa y oportunamente los hechos de importancia fiscal. Por lo tanto, la supervisión constituye el segundo elemento del trato al cliente. En casos en que los contribuyentes no cumplen con sus obligaciones tributarias a propósito, la Administración Tributaria actuará por medio del combate y detección específicos del fraude.

La ejecución efectiva de la ley se lleva a cabo cuando ambos ángulos – atención al método tributario y atención al contribuyente – se consideran igualmente y en relación uno con el otro en la ejecución de la ley.

APLICACIÓN DE LA LEY

Los contribuyentes deberán poder contar con que la ley sea aplicada correctamente a su situación tributaria. Igualmente deberán tener la certeza de que la ley sea aplicada correctamente a otros contribuyentes. La meta estratégica para la aplicación de la ley es unidad de política y ejecución. A fin de garantizar la unidad de política y ejecución existe la necesidad de requerimientos de calidad:

- Probar nueva legislación y reglamentos respecto a aspectos de aplicación y ejecución.
- Evaluar periódicamente la legislación y reglamentos existentes.
- Divulgar la nueva legislación inmediatamente.
- Realizar consultas regulares con los sectores de la sociedad involucrados
- Cuando sea útil y necesario, divulgar acuerdos sobre aplicación de la ley para industrias y grupos meta
- Incluir la ejecución de la legislación y los reglamentos en un sistema de garantía de calidad.

Las administraciones tributarias están bajo creciente presión respecto a dar cuenta de cómo procuran lograr unidad de política y ejecución en relación con los contribuyentes, las autoridades y supervisores externos, así como otras organizaciones de ejecución legislativa con la cual las mismas cooperan. Las opciones, por lo tanto, deben ser explícitas y convincentes. La organización debe ser transparente y dar cuenta del modo en que lleva a cabo su tarea de ejecución legislativa. La Administración Tributaria deberá presentarse como una Administración Tributaria unificada; lo que requiere políticas claras y reconocibles que sean ejecutadas de manera inequívoca.

TRATO AL CLIENTE

En términos del trato al cliente, el principal enfoque está en la atención que se le presta al contribuyente. El tipo de trato al cliente se basa en la situación específica

del contribuyente. Los puntos de partida al respecto son el interés y riesgo fiscales. Un enfoque selectivo garantiza un uso efectivo de la capacidad disponible. El principio rector para el trato al cliente es que, “cada contribuyente debe recibir la atención requerida según su situación”.

El trato al cliente involucra diferentes procesos, como el suministro de servicio, supervisión y detección de fraude. El suministro de servicio se propone apoyar al contribuyente a cumplir con las obligaciones resultantes de la legislación y el reglamento. Además del suministro de servicio, el proceso de supervisión también procura garantizar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones. Al monitorear la rendición de cuentas correctas y completas de hechos de relevancia fiscal de manera oportuna, la Administración Tributaria garantiza que se provea una base sólida a la aplicación de las leyes. La detección y enjuiciamiento del fraude es el último recurso dentro del espectro del trato al cliente.

SUMINISTRO DE SERVICIO

El punto de partida es una actitud de suministro de servicio. Ello requiere una actitud abierta y de ayuda e impone fuertes exigencias a la comunicación y suministro de servicio. Los contribuyentes deben estar conscientes de sus derechos y obligaciones, así como bien informados sobre cualesquiera cambios. Se deben sentir suficientemente respaldados por la Administración Tributaria para cumplir con sus obligaciones y ejercer sus derechos. Esto también significa que los contribuyentes deben tener certeza sobre la situación de sus asuntos tributarios tan pronto como sea posible. El suministro de servicio de la DTCA se caracteriza por el contacto, accesibilidad y orientación del cliente.

Supervisión

Desde el punto de vista de la Administración, la supervisión significa rectificar o combatir las fallas en el cumplimiento con las obligaciones tributarias. El objetivo es que la supervisión esté tan enfocada como sea posible. Un medio importante para lograrlo lo constituye la administración de riesgos. Se establecen grupos de conocimiento para identificar qué riesgos de incumplimiento existen en diferentes sectores así como para encontrar formas de anticiparlos y hacerle frente a los mismos. En base a la información proporcionada por los grupos de conocimiento, la Administración Tributaria designará cada año, un número de sectores de riesgo para brindarles atención especial. La actualización de las reglas de selección es un proceso continuo.

El proceso de supervisión procura determinar todos los hechos relevantes sujetos a tributación para el trato oportuno y de la manera correcta. Un elemento importante en una estrategia efectiva de supervisión es la oportunidad. El vincular el tiempo en que se produce el hecho tributario tanto como sea posible al trato tributario de este hecho, limita el riesgo de incumplimiento. Es por ello que la supervisión se basa cada vez más en la situación actual: visitas iniciales, observaciones en el sitio, inspecciones de libros en base al informe anual de negocios y las cuentas, y control en base a información previa a la llegada en la Administración de Aduanas, son

ejemplos de esto. Es importante a este respecto, que haya información disponible y que sea procesada rápidamente: los procesos logísticos de apoyo bien estructurados y el trato rápido son condiciones previas para una efectiva supervisión. Otro objetivo de esto es la optimización del flujo de caja (pago según se devenga).

La supervisión se lleva a cabo en base a la “penetración en la situación del cliente” y la “penetración en el grupo meta”. La situación específica del contribuyente y el interés tributario y riesgo tributario relacionados con esto, sirven de base para el enfoque del trato. La selectividad es de gran importancia al respecto. El concentrarse mayormente en los registros que involucran riesgo aumenta la efectividad. A fin de evitar la desigualdad ante la ley, tanto a nivel de la oficina regional como local, se utilizan criterios a nivel nacional. La selección se convierte cada vez más en un proceso automatizado.

Igualmente, disponer de conocimiento de industrias específicas y grupos meta es importante para un trato adecuado. A tal fin, las oficinas de adopción de grupos meta cumplen el papel de centros de conocimiento. El uso de planes de trato por segmentos y módulos uniformes de trato promueven la aplicación eficiente y no ambigua de la política de ejecución.

La recopilación y uso de contra-datos constituye una parte extremadamente importante de la supervisión. Extensas corrientes de datos son procesadas tanto como sea posible por computador, e incorporadas en la liquidación. El intercambio de información y conocimiento y cooperación operacional con otras agencias, tanto dentro como fuera del país – pero especialmente dentro de la propia administración – es una condición adicional. El uso del número fiscal social único (número SOFI) es importante para el registro e intercambio de grandes cantidades de datos. Aún más crucial es el hecho de que el sistema de información básica sea completo y de calidad y que todas las personas responsables del pago de impuestos aparezcan registradas.

De la supervisión a la detección del fraude

El enjuiciamiento penal del fraude tributario es un factor concluyente necesario para el trato del cliente. Los contribuyentes que muestran la forma de mayor alcance de incumplimiento son tratadas represivamente. Este enfoque sirve, en primer lugar, para corregir el comportamiento de incumplimiento, al igual que para lograr efectos preventivos a fin de promover el cumplimiento.

Las oficinas locales reportan cualesquiera casos de sospechas de fraude al Servicio de Información e Investigación Fiscal (SIIF). El SIIF atiende casos que valen la pena enjuiciar. Dependiendo de la conveniencia de los casos, se expedirán autorizaciones al Servicio de Enjuiciamiento Público.

Una condición importante para lograr una buena tasa de detección es disponer de excelente información. Mediante el análisis e investigación, se listan los riesgos de fraude para ser usados en el trato al cliente, e igualmente se dan advertencias de riesgos que ayudan a descubrir cualquier fraude cometido y ofrecen una idea sobre los patrones de fraude.

El DTCA utiliza las siguientes normas de calidad en la detección del fraude:

- Los patrones de fraude y riesgos son analizados sistemáticamente
- Vale la pena enjuiciar los casos de fraude reportados
- Los casos de fraude son concluidos de manera rápida y eficiente
- Se brinda especial atención a la detección de sujetos

Deber de mantener la reserva

La gran importancia del deber de la reserva es ampliamente reconocida en la sociedad. Esta importancia tiene dos facetas: para el contribuyente es alentador saber que en la Administración Tributaria, su información está en buenas manos, mientras que para la Administración Tributaria, el éxito o fracaso de la tributación depende de la preparación de los contribuyentes para ser abiertos y honestos con la Administración Tributaria. Mientras más confíen los contribuyentes en que la Administración Tributaria es cuidadosa con los datos proporcionados; más dispuestos estarán hacia la apertura y la honestidad.

Un aspecto importante de la reserva es la seguridad física de los edificios y equipos. Un deber diario de los gerentes es garantizar que se mantengan los escritorios limpios, proteger los códigos, limitar a los empleados acceso a los datos que requieren para atender a sus propios clientes, asegurarse de que los empleados tengan cuidado al discutir casos en lugares públicos.

INTEGRIDAD PROFESIONAL

La integridad es una de las características esenciales del gobierno público. La legitimidad de las acciones del sector público se basa en la confianza que los ciudadanos deberían tener en la política y el gobierno. Los ciudadanos esperan un sector público honorable. Claramente, no se puede esperar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias si la propia Administración Tributaria no es honorable. Por lo tanto, la integridad es un aspecto obvio del comportamiento de negocio del DTCA. La misma involucra medidas en el campo de la protección física, la protección de información, la separación de posiciones, la organización administrativa y el control interno, y la formulación de Reglas de Integridad y promoción de las discusiones internas sobre el tema.

ADMINISTRACIÓN DE RIESGOS

La aplicación de la ley consta de tres componentes: interpretación y ejecución de la ley, fiscalización y suministro de servicios. La verificación y auditoría es parte de la fiscalización. Para hacer opciones racionales para la estrategia de trato al cliente, se requiere un sistema de administración de riesgos. La administración de riesgos se define como un proceso sistemático durante el cual se despliegan personas y recursos, en base al análisis de riesgos con el fin de lograr un resultado óptimo.

El proceso de administración de riesgos es normalmente un proceso continuo. Ello es necesario porque el proceso debe ser efectivo dentro del ambiente en el que opera la Administración Tributaria. El ambiente está sujeto a cambio, y estos cambios en el ambiente tendrán un efecto sobre los riesgos y la evaluación de riesgos. El proceso de administración de riesgos no involucra solamente decisiones operacionales, sino también decisiones de alto nivel que requieren el compromiso de la gerencia superior.

La retroalimentación continua del proceso de administración de riesgos puede ayudar a la gerencia superior a fijar logros y objetivos para todo el proceso de control tributario, a desarrollar planes de control, a asignar recursos presupuestarios, y a mejorar los procesos de toma de decisiones en estas áreas. La retroalimentación también puede ser de gran importancia a nivel político, en la formulación de estrategias para el futuro.

Mediante el uso de técnicas de administración de riesgos se pueden desplazar recursos humanos y otros recursos de forma tal de lograr un balance óptimo entre la aplicación de la ley y el respaldo a los contribuyentes.

La retroalimentación de las evaluaciones también permite a la administración y al nivel operacional ser más pro-activos en el campo de control en lugar de adoptar una posición reactiva. Además, permitirá a las unidades de inteligencia mejorar la identificación de medidas antifraude e implantar las mismas de manera oportuna.

El análisis de riesgo es la clave del proceso de administración de riesgos. Es un proceso pro-activo y dinámico mediante el cual se identifican, analizan y evalúan los riesgos sistemáticamente, de modo que sirva de base para las decisiones sobre acciones adicionales. También monitorea y revisa el desarrollo de riesgos a través de la medición del cumplimiento de los contribuyentes.

Identificación y clasificación de riesgos

El primer paso en la administración de riesgos consiste en identificar y clasificar el riesgo objeto teórico y los hechos y eventos relevantes relacionados. Las actividades de fiscalización se pueden llevar a cabo con fines de investigación. Ello podría ser investigación de un fenómeno económico, tal como una nueva línea de negocio o industria, aumentando así el conocimiento de industrias existentes o de un instrumento actual de auditoría. La ponderación de riesgos es parte de su clasificación. Los elementos a considerar son la extensión (tasa) del riesgo, indicando la probabilidad de que el riesgo en efecto se materialice y el monto del riesgo, refiriéndose a la pérdida monetaria que experimentará la Administración Tributaria.

Hay un reconocido refrán que reza “es mejor prevenir que curar”. El mismo también se aplica al sistema de administración de riesgos. Prevenir o reducir un riesgo es superior (tanto más efectivo como eficiente) a “reparar” un riesgo posteriormente.

La reducción del riesgo conlleva disminuir o prevenir un riesgo. Es una forma especial del cubrir el riesgo. Usando la reducción de riesgo, se reduce la

probabilidad de que el contribuyente escape a sus deberes y responsabilidades. En términos de administración de riesgos, la reducción de riesgo requiere que para cada riesgo se debe establecer si, y si es así, de que manera se puede reducir anticipadamente el posible riesgo.

Un riesgo no es siempre una consecuencia del comportamiento intencional del contribuyente, pero también puede ser el resultado de una falta de conocimiento fiscal. También puede suceder que un riesgo ocurra específicamente bajo ciertas circunstancias, o en ciertos (grupos de) contribuyentes; por ejemplo, en compañías que se inician. Estos empresarios con frecuencia desconocen todas las consecuencias fiscales de sus actividades.

Muchas veces se puede reducir un riesgo con medidas genéricas tales como:

- Legislación;
- educación: tanto en general, como para ciertos contribuyentes;
- acuerdos con el comercio o industria, así como con contribuyentes individuales para aclararle al contribuyente la interpretación de la ley;
- aumentando la probabilidad percibida de ser atrapado.

Por supuesto que no todos los riesgos pueden ser (totalmente) prevenidos. Esto conlleva a la detección del riesgo, el establecer si ha ocurrido u ocurrirá un riesgo con cierto grado de probabilidad.

SELECCIÓN

Luego de que se haya detectado un riesgo, surge la pregunta sobre si, en efecto, se debe señalar ese riesgo al funcionario tributario. Esto depende de tres factores:

- la importancia financiera
- la medida en que el riesgo esté involucrado en el riesgo objeto (la probabilidad de que las consecuencias fiscales no se incluirán en la declaración de impuestos)
- el nivel de integridad fiscal del contribuyente en cuestión, el riesgo sujeto, reflejado en su comportamiento fiscal

Al determinar el peso de estos tres factores, será posible establecer un nivel límite para su categoría de intensidad de atención. Con este parámetro, se puede determinar el peso del riesgo potencial.

En cada caso de riesgo, se deben hacer esfuerzos por cubrir el riesgo por medio de la forma de tratamiento más efectiva y eficiente. Preferiblemente un programa de tratamiento que estaría dirigido hacia el riesgo, respaldaría al funcionario tributario.

EVALUACIÓN

La evaluación y retroalimentación son elementos esenciales para el proceso de administración de riesgo. La evaluación es necesaria a fin de aprender del proceso y

aumentar su precisión. La misma hace posible mejorar el modelo del proceso y lograr mayor eficiencia. La retroalimentación de cualesquiera resultados y conclusiones del proceso de evaluación provee un importante insumo para la toma de decisiones por la Administración Tributaria. Por lo tanto, es necesario evaluar no solamente cada paso individual, sino todo el proceso en su totalidad.

La retroalimentación tendrá un doble impacto:

- Primeramente, proporcionará información con respecto a las decisiones sobre estrategia de auditoría, política y planes de auditoría, así como la planificación global de las actividades operacionales de auditoría. También será una herramienta esencial para la asignación de recursos humanos y técnicos.
- Segundo, los resultados tendrán un impacto directo en el modelo mismo. En vista de que la evaluación requiere cubrir todos los pasos, así como el proceso en su totalidad, el resultado se podría traducir directamente en decisiones, que refuercen los diversos pasos, al igual que el proceso como tal. Si la auditoría tributaria se basa principalmente en el análisis de riesgo, será de gran importancia evaluar regularmente el modelo y su resultado.

Aparte de la información obtenida de la fiscalización de los riesgos señalados, la información de las fiscalizaciones al azar (fiscalizaciones sin razón especial) pueden ofrecer retroalimentación adicional. Las fiscalizaciones al azar pueden brindar información sobre riesgos no identificados.

ESTRATEGIA DE TRATAMIENTO TRADUCIDA EN FORMAS DE TRATAMIENTO

Existe una interrelación entre el proceso de administración de riesgos y la estrategia de tratamiento. La estrategia de tratamiento refleja el grado de atención, la forma e intensidad del tratamiento. Aspectos tales como la capacidad disponible y el nivel de capacitación y desarrollo de los empleados determina el grado en que la estrategia de tratamiento, como ha sido establecida, en efecto será implantada en la práctica.

En base a la estrategia de tratamiento seleccionada, se pueden aplicar diversas formas de tratamiento. La elaboración de la estrategia de tratamiento, se basa en la pirámide de ejecución, la que incluye todas las formas de tratamiento, desde brindar asistencia a los contribuyentes en la base, hasta la detección, investigación penal en la parte superior. Se pueden distinguir dos principales flujos de actividades: actividades pro-activas / actividades hasta el presente y actividades de prueba / reactivas. Los formularios de tratamiento pro-activo están proporcionando información activamente, mientras que la pro-activa hasta el presente verifica cosas como visitas a las compañías que inician operaciones, consulta preliminar y observación en el sitio. Las actividades de prueba pro-activas son validación, verificación y auditoría.

Por qué la prueba pro-activa

Una de las metas que surge del objetivo estratégico de cumplimiento es “optimizar los ingresos tributarios” en términos tanto del momento en el tiempo de los recibos como de la totalidad de obligaciones y pagos. Visto desde la perspectiva de la Administración Tributaria, operar hasta el presente debe resultar tanto en un flujo de caja más rápido (“pago según se devenga”) y una probabilidad reducida de pérdidas de recaudación. Los hechos todavía son observables, y los documentos fundamentales todavía están disponibles.

Operar hasta el presente también tiene beneficios para el contribuyente. Una compañía ciertamente valorará la rapidez y capacidad de conocimientos, y por su naturaleza, una compañía está más enfocada en el presente y futuro que en el pasado.

Validación

Un gran número de riesgos solamente puede ser detectado en base a la declaración final, particularmente en casos en que se han hecho opciones técnicamente fiscales luego de que se hayan cerrado los libros. La selección de las declaraciones de impuesto se concentra en estos riesgos en particular. En principio, se pueden procesar las declaraciones de impuestos en las categorías de bajo riesgo. Las declaraciones de impuestos en la categoría de riesgo promedio e importancia promedio requieren verificación adicional para determinar si deben ser pasadas a un inspector o auditor. Las declaraciones de impuestos de alto riesgo siempre deben ser manejadas por un inspector / auditor.

Obviamente, para determinar las reglas y criterios de selección se tomará en cuenta la capacidad disponible. Parte de la capacidad disponible se dejará de lado para las consultas preliminares, detección y selección activa.

Verificación

La verificación es una forma de fiscalización, en las instalaciones de la Administración Tributaria. En su análisis de la declaración de impuestos, el inspector puede utilizar datos que están disponibles en la oficina tributaria.

Algunos ejemplos de los datos son

- datos de interés recibidos por el contribuyente
- datos sobre pagos por compañías de seguro
- datos sobre sueldos y salarios
- datos sobre acciones en compañías y dividendos recibidos
- datos relacionados con el valor de la propiedad
- datos sobre hipotecas
- datos recopilados por la Administración Tributaria sobre una base ad hoc (auditorías)

El medio más efectivo y eficiente es tener disponibles estos datos en forma digital.

Al aplicar el modelo de administración de riesgo, el auditor de oficina se enfrenta a la razón por la que cualquier contribuyente haya sido expulsado del sistema computarizado, el riesgo seleccionado. La declaración de impuestos no debe ser verificada completamente en busca de cualesquiera otros ajustes.

El auditor de oficina debe tomar notas de la verificación sistemáticamente para garantizar que los hallazgos y conclusiones sean fácilmente recuperados y claramente definidos en una auditoría interna o durante las etapas de objeciones y/o apelaciones.

Se debe informar a los contribuyentes respecto a los ajustes efectuados mediante un anuncio de ajustes claramente redactado.

Auditoría

Luego de la selección, se debe preparar la asignación de auditoría. En general, una asignación de auditoría conlleva a un examen de libros, registros y otros documentos. El primer objetivo de un examen de libros, registros y otros documentos es determinar la aceptación de (partes de) las declaraciones de impuestos. Para ello, el auditor tributario verifica si las declaraciones de impuestos están correctas y completas. El segundo objetivo del examen de libros, registros y otros documentos es establecer si el contribuyente ha cumplido con los otros reglamentos y obligaciones que el legislador le ha impuesto.

Con respecto a la auditoría de libros y registros, la asignación de auditoría establece que (partes de la) entidad, y que (partes de las) declaraciones de impuestos deben ser auditadas. Esto es importante para el auditor tributario, ya que la asignación de auditoría le indica lo que se espera de él. El auditor tributario debe tomar decisiones sólidas desde el punto de vista técnico, respecto a la naturaleza y extensión de su auditoría. Por consiguiente, debe poder penetrar en los procesos de negocio de la entidad, así como del grupo meta de la cual la entidad es parte.

En el proceso de auditoría de la Administración Tributaria se distinguen diversos pasos:

- planificación
- ejecución
- formarse una opinión
- presentación de informe y ajuste

La disposición organizacional y la administración del proceso de auditoría deben garantizar a la Administración Tributaria que la ejecución del proceso de auditoría reúne los requisitos de calidad. En cada una de las oficinas de la Administración Tributaria debe estar en funcionamiento un conjunto de medidas dirigidas a garantizar la calidad del proceso de auditoría.

MANTENIMIENTO DE REGISTROS

En cada etapa del proceso de auditoría, los funcionarios involucrados deben mantener un registro de los procedimientos que han realizado y de las conclusiones pertinentes. Este registro debe incluirse en el archivo de auditoría. El mantenimiento de registros permite dar cuenta del enfoque y ejecución de la auditoría tributaria de un modo efectivo y eficiente.

Desde la asignación de la auditoría, a través de la etapa de presentación del informe, el registro de auditoría debe poder brindar una perspectiva de los datos utilizados, las bases y argumentos, y las decisiones tomadas con respecto al enfoque utilizado, el proceso de planificación, y la ejecución de los procedimientos de una auditoría.

El registro de auditoría debe incluir, como mínimo, la asignación de la auditoría, el programa de auditoría (el enfoque), los hallazgos y conclusiones, una copia del informe de auditoría, un registro de tiempo, así como un registro señalando que los procedimientos han sido evaluados y quién los evaluó.

En vista del creciente volumen de información disponible para la Autoridad Tributaria, y las múltiples posibilidades de usarla en los procedimientos de auditoría, se recomienda desarrollar un sistema computarizado que capture en varias bases de datos, establecidas con datos recibidos de los contribuyentes a través de declaraciones y datos recopilados de terceras personas, toda la información relacionada con un contribuyente específico.

PLANIFICACIÓN Y CONTROL

Los administradores Tributarios desearán administrar sus diversos procesos, tanto cuantitativa, como cualitativamente, por medio de un sistema de planificación y control. A través de la planificación y control, una Administración Tributaria desea garantizar la integridad de sus operaciones, y contribuir a la igualdad y seguridad ante la ley, así como la justicia.

Planificación

La política de ejecución determinada a nivel central, se refleja en los planes de política (cubriendo generalmente un período de cinco años), así como en los planes anuales derivados de la misma. Directores de divisiones o direcciones regionales tienen la responsabilidad de determinar la política y planes anuales de la dirección o división así como de su ejecución. Los jefes de oficinas son responsables del plan de oficina y de su ejecución; los gerentes de equipos, del plan de su equipo y su ejecución y, finalmente, cada empleado tiene que dar cuenta de su contribución personal a la realización del plan del equipo.

Cualesquiera arreglos con respecto a la realización de planes anuales y las condiciones bajo las cuales se deben lograr, deben establecerse en contratos de administración.

Es importante en este proceso de planificación, comunicar a los empleados los objetivos a lograr por la organización como un todo, incluyendo la contribución que se espera de los empleados.

Control

El control es el proceso que asegura si, y en qué medida se han logrado los objetivos y qué riesgos han sido encontrados. En la administración del proceso de ejecución, la función de control constituye un instrumento importante. La Administración Tributaria tiene diversas partes interesadas con diferentes intereses. Algunos ejemplos son:

- política;
- organizaciones internacionales;
- poder judicial;
- consultores tributarios y contadores;
- opinión: medios y ciencia;
- contribuyentes;
- empleados;
- comité de auditoría gubernamental;
- otras agencias gubernamentales.

La función de control no solamente debe estar dirigida al funcionamiento interno, sino también a las expectativas de las partes interesadas externas. Las cifras sobre efectividad y eficiencia, satisfacción del empleado, tasa de enfermedad son importantes, pero igualmente las cifras sobre el monto de impuestos recaudados y los costos reales son de interés. También resulta valiosa la información respecto a la opinión de los contribuyentes y otros sobre el desempeño de la organización.

Se puede establecer una distinción entre el mecanismo de control más de tipo diagnóstico (mecánico) relacionado con las variables de desempeño críticas y los sistemas interactivos de control relacionados con incertidumbres estratégicas. Los sistemas de diagnóstico con frecuencia resultan en factores críticos de éxito e indicadores para medir el desempeño. Los sistemas de diagnóstico están orientados internamente y utilizan las cifras disponibles en la organización. Los sistemas interactivos están más orientados hacia el exterior y comprenden herramientas tales como un panel o revisión de clientes, el uso de auditorías operacionales para destacar ciertos aspectos de las operaciones, puntos de referencia y de modo más general, el uso de revisiones.

Dentro de la función de control se pueden distinguir diversos niveles y perspectivas:

- control estratégico, administrativo y operacional; particularmente dirigido a resultados
- control de procesos, dirigido a diversas funciones, tales como recaudación, validación, verificación y auditoría

- control financiero, que monitorea las transacciones y el flujo de dinero
- control de calidad que complementa el control cuantitativo

Otra distinción es:

- control duro (resultado estadístico) basado en cifras
- control blando (actitudes, conducta y comportamiento)

Un aspecto que requiere cuidado y atención continuos es la integridad. La naturaleza de la organización de la administración tributaria hace que sus empleados estén en contacto inmediato como el dinero, bienes y flujos de bienes, y con los grandes intereses financieros de las empresas y personas particulares. En estos contactos, los funcionarios deben permanecer siendo objetivos e incorruptibles. La organización debe brindar garantía a este respecto.

DESARROLLO DE LA FUNCIÓN DE CONTROL

Hay un cierto desarrollo en el papel de la función de control en el que se distingue un número de etapas. Debe señalarse, sin embargo, que estas etapas dependen del estado de desarrollo de la organización misma, con respecto a los procesos (enfoque interno versus enfoque orientado hacia el contribuyente), la tecnología (sistemas separados versus sistemas integrados) y la organización (burocrática o empresarial).

Decisivo al respecto, es el papel que la administración considera para sí misma.

Anotador

En su forma más elemental, el control involucra llevar claramente la cuenta de todas las transacciones que se llevan a cabo en la organización. Ejemplos de rubros que determinan el puntaje son: facturación, compras, sueldos, registros de producción, etc.

El contralor que encaja en esta etapa es pues clasificado como un "anotador". Este término refleja su enfoque: registrar puntajes. En la medida en que estos puntajes se mantengan de manera debida y confiable, se considera que la administración es adecuada.

Contralor financiero

En una etapa de desarrollo más avanzada, el anotador se convierte en un contralor financiero. Además de investigar si los puntajes se mantienen debidamente, el contralor financiero también verifica la eficiencia: debe llevarse a cabo de manera adecuada, rápida y al más bajo costo posible. El conocimiento de costos está altamente desarrollado.

Contralor administrativo

Otra etapa adicional en el desarrollo es la del contralor administrativo. Los sistemas, rutinas y procedimientos a través de los cuales se mantienen los puntajes están en su lugar adecuado; son confiables, y su eficiencia es regularmente revisada de manera crítica. El contralor administrativo, no obstante, trae consigo algunas nuevas destrezas y perspectivas. El enfoque del contralor administrativo está en el gerente, al que ve como un cliente a ser servido, primeramente, escuchándolo y entendiendo sus requerimientos y tratando de anticiparse a sus necesidades. Este tipo de contralor no responde a preguntas exclusivamente produciendo cifras, sino que también da una opinión en base a la información pertinente. Ambiciona ser “socio en el negocio”.

Garantía de calidad

Además de, a través del papel de la función de control y de contralor, se puede garantizar la calidad:

- evaluando el trabajo realizado por o en nombre del gerente del equipo;
- evaluando el trabajo realizado por los expertos técnicos;
- supervisión de los empleados con mayor experiencia (mentor);
- supervisión como parte del entrenamiento;
- supervisión dentro de grupos de especialistas.

FACTORES CRÍTICOS DE ÉXITO

Los factores críticos de éxito son factores que son de importancia decisiva para el éxito de la organización como un todo. Los factores críticos de éxito se originan en la estrategia. Los indicadores de desempeño se usan para medir la realización de las metas estratégicas. Algunos ejemplos son:

Factor crítico de éxito	Indicador de desempeño
Maximización de recaudación	Pago según se devenga Ritmo del flujo de caja
Productividad	La relación entre recursos y producción
Esmero	Número de objeciones en relación con número de liquidaciones tributarias Número de objeciones resueltas en favor del contribuyente
Cabalidad	Cabalidad del objeto: la medida en que la recaudación tributaria es cubierta por contra-información

	DetECCIÓN de sujetos: número de nuevos contribuyentes detectados
Satisfacción / aceptación	Número de contribuyentes que aceptan / aprecian el desempeño
Justicia	Número de casos en que se cuestiona la justicia
Confidencialidad	Número de casos en que se cuestiona la confidencialidad
Equidad	Número de casos en que se cuestiona la equidad
Prevención de fraude	Número de auditorías tributarias Número de casos comprobados de fraude Número de liquidaciones con corrección Monto promedio de corrección
Aplicabilidad de leyes tributarias	Brecha del cálculo: diferencia entre costos estimados y costos reales
Calidad del producto	Correcciones aceptadas Número de fallos del tribunal en favor de la administración tributaria
Calidad de procesamiento	Tiempo promedio invertido en las liquidaciones tributarias y apelaciones Número de liquidaciones tributarias a ser procesadas
Gastos	Relación entre recursos e ingresos tributarios
Habilidad del personal	Número de funcionarios cuyo desempeño está por encima del promedio Calidad: resultados de pruebas
Desempeño del personal	Porcentaje de enfermedad Designación indebida Cuota de satisfacción del personal

Estos factores críticos de éxito, representados aquí, constituyen indicadores de desempeño, brindan una perspectiva del desarrollo y avance de las metas (estratégicas).

No es tanto el resultado real de los indicadores lo que importa, sino la tendencia. Las tendencias ofrecen a la gerencia de la Administración Tributaria, información estratégica para ajustar oportunidades y políticas futuras.

Es importante desarrollar un conjunto balanceado de indicadores de desempeño estrechamente vinculado a la estrategia de la organización y a las tareas esenciales. De otro modo, la Administración Tributaria podría estar muy lejos de lograr su misión.

EL ÍNDICE DE CALIDAD FISCAL (ICF)

El índice de calidad fiscal es un instrumento que mide la calidad de implantación de la legislación y reglas. Cada año, especialistas tributarios de la administración tributaria determinan los aspectos más importantes de los principales impuestos. Los aspectos son especificados como rubros. Los especialistas tributarios juzgan los puntos de vista fiscales en base a una verificación al azar e indican con un puntaje si la legislación y las reglas han sido aplicadas correctamente. Los diferentes puntajes para cada forma de tributación se resumen en un número índice: el índice de calidad fiscal.

El monitor fiscal

El monitor fiscal es un instrumento para medir las actitudes y opiniones de los grupos meta respecto a la forma en que la Administración Tributaria implanta la legislación y reglas. Los datos del monitor fiscal se obtienen principalmente mediante entrevistas personales con preguntas estandarizadas (cuantitativas). Algunos grupos de clientes (negocios muy grandes) son entrevistados mediante entrevistas libres (cualitativas) semi-estructuradas.

Tanto el índice de calidad fiscal como el monitor fiscal ayudan a la Administración Tributaria a mejorar la calidad del servicio y el desempeño de la Administración Tributaria. El primer instrumento ofrece una perspectiva de la calidad de implantación, mientras que el último brinda una idea de la forma en que los clientes experimentan esta implantación.

Gestión del desempeño

Con un fuerte enfoque en los resultados y una relación más explícita entre metas organizacionales y efectos y resultados deseados, la gestión del desempeño estará dirigida a objetivos. Los sistemas van (a ser) implantados en base a la llamada Tarjeta de Anotación Balanceada de Negocios. El modelo muestra cuatro perspectivas diferentes desde la cual una organización puede ver el mundo exterior. Para la Administración Tributaria, las cuatro perspectivas se han traducido en perspectivas de la Administración Tributaria:

1. Perspectiva financiera: Resultados de aplicación de la ley.
2. Perspectiva de innovación: Organización en desarrollo.
3. Perspectiva del proceso: Control del proceso.
4. Perspectiva de mercado: Evaluación por las partes interesadas.

Los objetivos podrían ser los siguientes:

Resultados de aplicación de la ley:

- Control del flujo de caja;
- Control de riesgo;
- Unidad de política e implantación;
- Control efectivo del fraude;
- Protección de la sociedad de mercancía no deseada (Aduanas).

Organización en desarrollo

- Implantación de nuevas tecnologías;
- Implantación de nuevos métodos y técnicas;
- Elevar el nivel de profesionalismo de los empleados;
- Intensificación de la gestión del conocimiento.

Control de procesos

- Control de costos en el proceso logístico;
- Optimización de la gestión de datos;
- Realización de productos y servicios;
- Optimización de eficiencia y flexibilidad;
- Optimización de seguridad de información.

Evaluación por las partes interesadas

- Administración integrada y de clientes actuales;
- Suministro de información accesible y rápido;
- Disminución de costos y carga para los contribuyentes;
- Términos competitivos de empleo y ambiente de trabajo desafiante.

Cuando estos objetivos se desarrollan en metas mensurables, constituirán la base de la gestión de desempeño en el futuro.

Sr. Matthijs Alink
Subdirector de Asuntos Internacionales
Ministerio de Finanzas
Países Bajos
Correo electrónico: m.h.j.alink@minfin.nl

Caso práctico

TEMA 3.1 LA SUPERVISIÓN Y REVISIÓN DE LAS ACTUACIONES DE FISCALIZACIÓN

Luiz Fernando Lorenzi
Coordinador Operacional
Secretaría de Ingresos Federales
(Brasil)

SUMARIO: Resumen.- 1. Los sistemas electrónicos de control del procedimiento fiscal.- 2. La documentación del procedimiento fiscal.- 3. La evaluación durante el procedimiento.- 4. Las evaluaciones una vez concluido el procedimiento.- 4.1. Evaluación de los procedimientos en relación con la selección de los contribuyentes.- 4.2. Evaluación del procedimiento en relación con otros semejantes.- 4.3. Evaluación del procedimiento en lo que respecta al cumplimiento de las normas y los procedimientos.- 4.4. La evaluación del procedimiento en cuanto a la instrucción de las actuaciones en lo contencioso administrativo.

RESUMEN

La supervisión y revisión de los procedimientos de fiscalización de la Secretaría de Ingresos Federales se estructura de la siguiente forma:

- a) Durante el procedimiento, el jefe de equipo acompaña la ejecución del trabajo, efectuando un control técnico y administrativo, ya sea mediante el acompañamiento directo de la actuación fiscal o a través de los sistemas de control. Le cabe al Jefe de Equipo orientar al auditor para la adecuada conducción del trabajo y la correcta aplicación de las normas legales, además de intervenir cuando fuere necesario poniendo a disposición los medios adecuados para la ejecución del procedimiento.
- b) Una vez concluido el procedimiento, el análisis de los datos disponibles en los sistemas de control permite:
 - En relación con la selección de los contribuyentes, verificar si el auditor, al ejecutar el procedimiento, examinó todos los puntos previamente seleccionados para el análisis y conocer el resultado obtenido en cada uno de ellos. De esta forma es posible evaluar tanto la ejecución como el proceso de selección de los contribuyentes y los puntos de análisis;

- Evaluar el procedimiento, comparándolo con otros semejantes, para verificar si el procedimiento se encuentra dentro de una franja promedio de tiempo y de resultados aceptables;
- Evaluar el procedimiento en términos del cumplimiento de las normas legales y administrativas, mediante auditoría del procedimiento;
- Evaluar el procedimiento en lo que respecta a la instrucción de los autos de infracción en lo contencioso administrativo, verificando la calidad final de las actuaciones originadas en el procedimiento fiscal.

De hecho, cualquier organización, inclusive las tributarias, deben trabajar con conceptos comunes de administración tales como planeamiento, organización y control. En este último aspecto, y con relación a las actividades de fiscalización de Ingresos Federales, hay una serie de mecanismos que permiten acompañar y evaluar la actividad fiscalizadora, a fin de calificar su ejecución, maximizando también la productividad de los funcionarios intervinientes.

Estos mecanismos se basan en una supervisión y orientación previas y en el análisis de los datos relativos a los procedimientos una vez concluidos los trabajos, partiendo de la información de gestión disponible en el sistema electrónico.

1. LOS SISTEMAS ELECTRÓNICOS DE CONTROL DEL PROCEDIMIENTO FISCAL

La SRF dispone de un sistema electrónico de soporte de la fiscalización, denominado Sistema de Acción Fiscal, en el cual, para cada procedimiento fiscal, se registra la siguiente información:

- a) En ocasión de la autorización para la ejecución del procedimiento, los datos del contribuyente, los tributos, períodos y procedimientos de auditoría que deben llevarse a cabo en la acción fiscal, además de los agentes fiscales que deberán ejecutar el procedimiento y el jefe del equipo responsable de la auditoría
- b) En el transcurso de las actuaciones fiscales, el auditor debe informar la fecha de inicio de la actuación fiscal y, **mensualmente**, mientras dure el procedimiento, el número de horas empleadas y la etapa en la que se encuentra el procedimiento. Esta información se presta a través de un formulario electrónico
- c) Al terminar el procedimiento fiscal, el auditor informará la fecha de cierre, los procedimientos de auditoría realizados, los tributos, períodos y procedimientos que no hayan sido ejecutados, el monto de los autos de

infracción labrados y el número de proceso administrativo correspondiente, además de otros datos tales como la existencia de proceso criminal, inventario de bienes o medidas cautelares fiscales.

Los procedimientos de auditoría aquí mencionados incluyen la descripción sumaria del alcance de las inspecciones que deberán realizar los auditores mientras que su ejecución se encuentra detallada en los manuales de fiscalización. Por ejemplo, véase el procedimiento descrito en el anexo I: en dicho procedimiento se determinó el auditor así como la ejecución del procedimiento XXXXX - YYYYYYYYYYYYYY. La ejecución de este procedimiento, a su vez, está reglamentada en el capítulo correspondiente del Manual de Fiscalización.

La información mencionada en el punto “c” también es suministrada por medio del formulario electrónico, a partir del sistema específico para la elaboración de los autos de infracción.

De esta forma, están a disposición de la Administración Tributaria, de manera permanente y actualizada, los datos que permiten evaluar las actuaciones de fiscalización en lo que hace al inicio del procedimiento, el número de horas empleadas, el tiempo transcurrido desde el inicio, la etapa en la que se encuentra el procedimiento fiscal y los resultados obtenidos. El sistema permite que las evaluaciones sean realizadas por auditor, por equipo, por unidad, por región o en el ámbito nacional.

En breve este sistema permitirá, también de forma automática, verificar si los autos de infracción resultantes de los procedimientos fiscales fueron mantenidos en las sentencias administrativas.

2. LA DOCUMENTACIÓN DEL PROCEDIMIENTO FISCAL

Además de los datos disponibles electrónicamente, para cada procedimiento fiscal realizado se genera un dossier o expediente con los principales documentos del procedimiento administrativo, como por ejemplo, copia de los autos de infracción, informes del procedimiento e informes de las actuaciones sin resultado o que no hayan sido ejecutadas.

De esta manera, los documentos quedan archivados en la unidad, permitiendo el análisis de las piezas más importantes del procedimiento sin necesidad de acceder al proceso administrativo, que muchas veces se encuentra en otras dependencias de la Administración Pública.

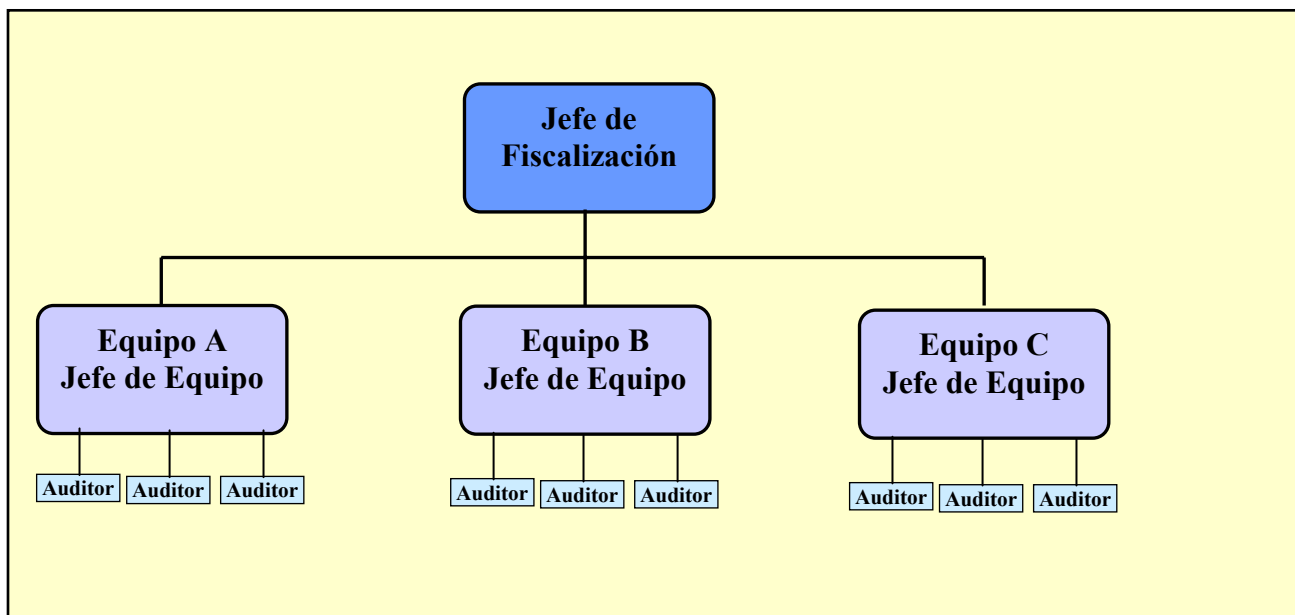
3. LA EVALUACIÓN DURANTE EL PROCEDIMIENTO

Dentro de una unidad de la SRF, el área de fiscalización está compuesta por equipos de fiscalización. Cada Equipo consta de 5 a 9 auditores y un jefe de equipo. En las

unidades grandes, donde hay más de un equipo, éstos se organizan por especialidad en función de las actividades o sectores económicos.

El jefe de equipo debe reunir, preferentemente, los requisitos establecidos por el Secretario de Ingresos Federales, quien también define sus atribuciones.

Estructura del área de ejecución de fiscalización de una unidad:



Así, compete al Jefe de Equipo acompañar el desarrollo de los procedimientos fiscales en manos de su equipo, orientándolo para asegurar la adecuación del procedimiento a las normas y a la mejor técnica de ejecución. En este caso, el acompañamiento, la evaluación y el control son efectuados mediante el análisis de los elementos concretos de cada procedimiento.

Por otra parte, basándose en los datos disponibles en los sistemas de control y frente a una situación concreta de un procedimiento, es posible verificar si hubo desvíos en función de las horas empleadas o del tiempo transcurrido desde el inicio del procedimiento.

Muchas veces, varios auditores de un mismo equipo llevan a cabo, simultáneamente, un mismo procedimiento de auditoría. Al acompañar las actuaciones, los jefes de equipo pueden identificar las mejores prácticas y adoptar una línea de acción común, optimizando, así, los procedimientos del equipo.

Esta conducta patrón debe ser informada a la Jefatura de fiscalización de la unidad, para que pueda ser utilizada también por los demás equipos de la unidad y, cuando

correspondiere, introducir mejoras en los manuales de fiscalización, con alcance nacional.

La experiencia ha demostrado que la actuación eficiente de los jefes de equipo tiende a eliminar o disminuir la ocurrencia de problemas en los procedimientos de fiscalización, con un sensible aumento de su productividad y calidad.

El sistema de control permite saber, además, la cantidad de procedimientos en ejecución por parte de los auditores así como la etapa en la que se encuentran, lo que le posibilita al jefe de equipo dimensionar la carga de trabajo de cada uno y planificar la apertura de nuevos procedimientos. Esta información también puede ser aprovechada por el jefe del área de fiscalización para planificar la carga de trabajo de cada equipo.

4. LAS EVALUACIONES UNA VEZ CONCLUIDO EL PROCEDIMIENTO

Una vez realizados los procedimientos y basándose en la información contenida en los sistemas de control, es posible, mediante el cruzamiento de datos y su organización estadística, evaluar los procedimientos bajo distintos aspectos y adoptar medidas correctivas.

Cabe resaltar que, en vista de la complejidad de la legislación tributaria nacional, los eventuales desvíos no permiten, en principio, afirmar cuál es su causa, recomendando apenas que se examine detalladamente el caso concreto.

Estas evaluaciones se pueden dividir, a los efectos didácticos, en cuatro líneas principales:

4.1. Evaluación de los procedimientos en relación con la selección de los contribuyentes

La selección de los contribuyentes debe hacerse de forma técnica e impersonal, buscando una mayor eficiencia de las actuaciones de fiscalización en la categorización de los malos contribuyentes por riesgo, maximizando así los recursos de la máquina fiscalizadora.

En la SRF, la fiscalización está estructurada, en la mayoría de sus unidades, en dos áreas: una, de selección de contribuyentes y preparación del procedimiento y la otra, de ejecución de los procedimientos propiamente dichos.

En lo que respecta a la selección y preparación de las actuaciones, se busca identificar a los contribuyentes que presentan mayor potencial de evasión fiscal, sugiriendo, inclusive, los puntos que deberán ser examinados por los auditores en la actuación fiscal. El potencial de evasión, *a priori*, se mide por el valor potencial de los autos de infracción, aunque algunas actuaciones pueden perseguir otros resultados, como por

ejemplo, un mayor alcance de los procedimientos en determinado sector, en detrimento del resultado directo.

De esta forma, es posible evaluar, con relación a la selección del procedimiento:

- Si los procedimientos seleccionados fueron ejecutados por el auditor, y, caso contrario, por qué no;
- si los procedimientos de auditoria recomendados por el sector de selección presentaron los resultados esperados;
- cuáles de los procedimientos seleccionados fueron los más efectivos;
- el motivo de las diferencias significativas en un mismo tipo de procedimiento ejecutado por auditores diferentes.

Esta evaluación sirve para mejorar los procedimientos de ejecución y para perfeccionar los criterios de selección de los contribuyentes y de los procedimientos a realizar, además de detectar eventuales fallas que concurren para que se dejen de cobrar los tributos que debe el contribuyente.

4.2. Evaluación del procedimiento en relación con otros semejantes

Si bien esta evaluación puede ser realizada en el ámbito de los equipos de fiscalización por los jefes de equipo, los datos reunidos en los sistemas de control de los procedimientos permiten que algunas evaluaciones puedan ser efectuadas en el ámbito de una unidad (comparación entre equipos), regionalmente (comparación entre unidades de una región) o hasta nacionalmente, comparando todas las unidades entre sí o determinadas regiones.

A través de dichas comparaciones, es posible detectar los desvíos entre las acciones fiscales o las unidades, detectando posibles fallas o también procedimientos que puedan servir como paradigma.

a) Comparación de las horas empleadas en los procedimientos

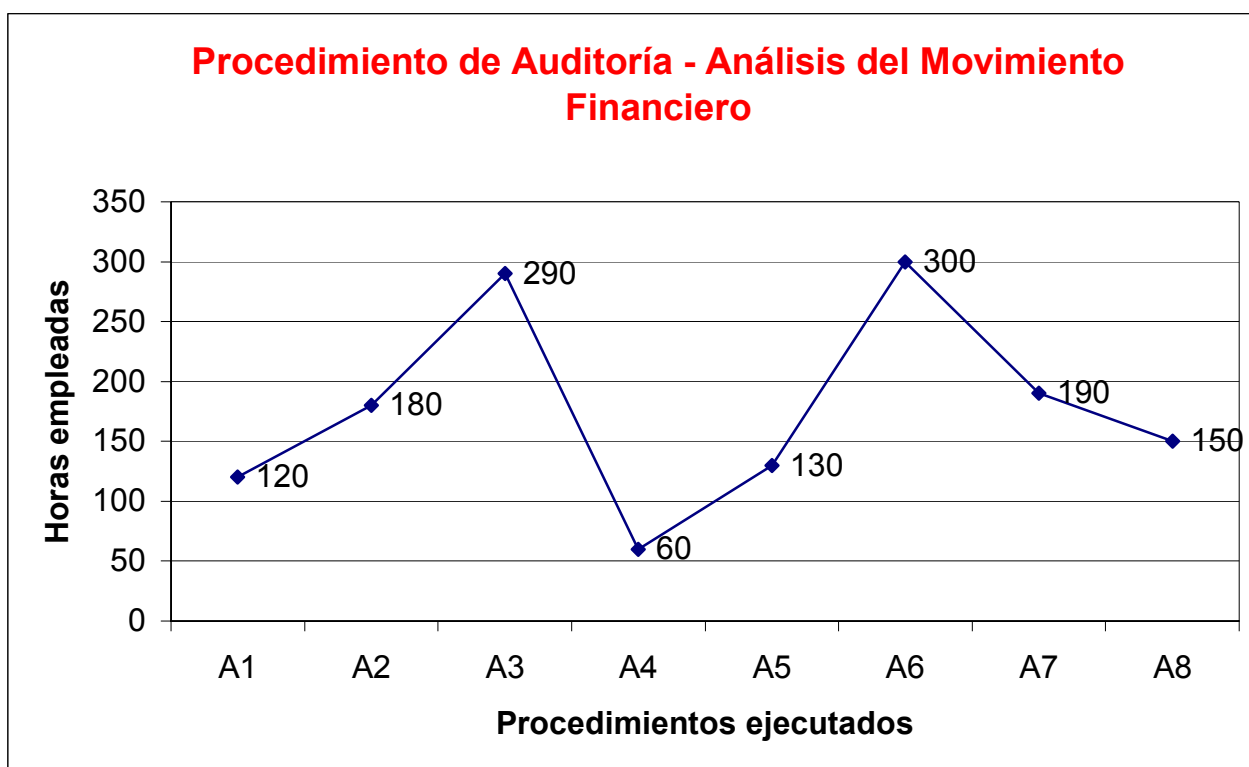
Como ya hemos dicho, el sistema de control de los procedimientos registra el número de horas empleadas por los auditores en la realización de los procedimientos fiscales. Sobre la base de este dato, es posible:

- Calcular la cantidad de procedimientos que puede realizar la unidad en un período dado (meta), basándose en series históricas y la mano de obra disponible. Por ejemplo:

Imaginemos una unidad de 20 auditores, que equivale, en promedio, a 37.400 horas de trabajo anuales. Si, hipotéticamente, la unidad realizara solamente el procedimiento "A", cuyo análisis histórico registra para su ejecución un **promedio** de 180 horas, se estima que la unidad puede realizar 207 procedimientos "A" durante el año. Claro que hay otros factores a considerar, tales como la capacidad de los auditores involucrados, el tamaño de los contribuyentes, las modificaciones en la legislación durante ese período, etc., pero aún así, la información permite trazar un objetivo promedio esperado para la unidad o para el equipo.

- Identificar aquellos procedimientos que presentan importantes desvíos en comparación con la media (local, regional o nacional), comparando las horas empleadas en procedimientos similares durante un período dado. Este estudio permite evaluar auditores, equipos, unidades e, inclusive, determinadas regiones, con solo agregar los datos obtenidos en esos niveles. Veamos, por ejemplo, la demostración gráfica de uno de esos análisis.

Se pretende examinar el procedimiento "A", realizado por varios auditores, comparando el número de horas empleadas por cada uno, según los datos disponibles en los sistemas.

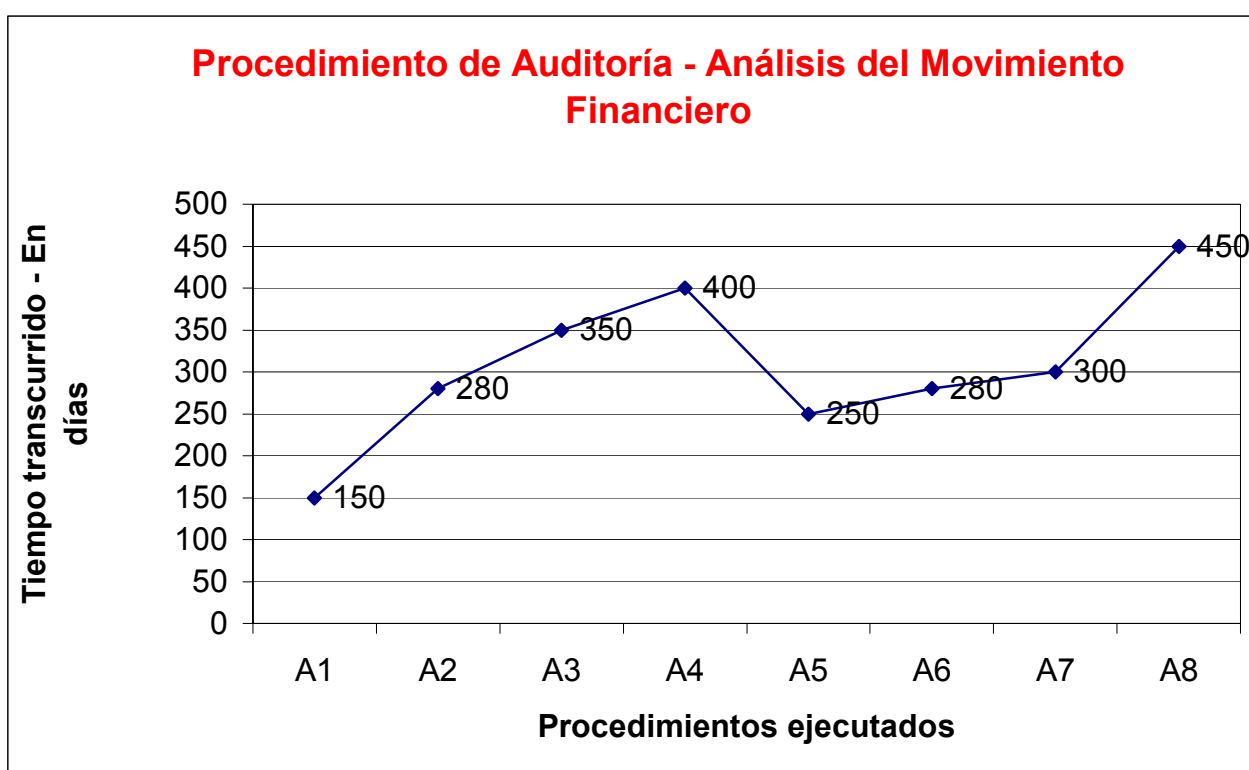


Como se ve, los procedimientos "A3", "A4" y "A6" presentan un desvío considerable en relación con la línea media de horas empleadas, es decir que, para la ejecución de un mismo tipo de procedimiento, distintos auditores emplearon un tiempo bastante

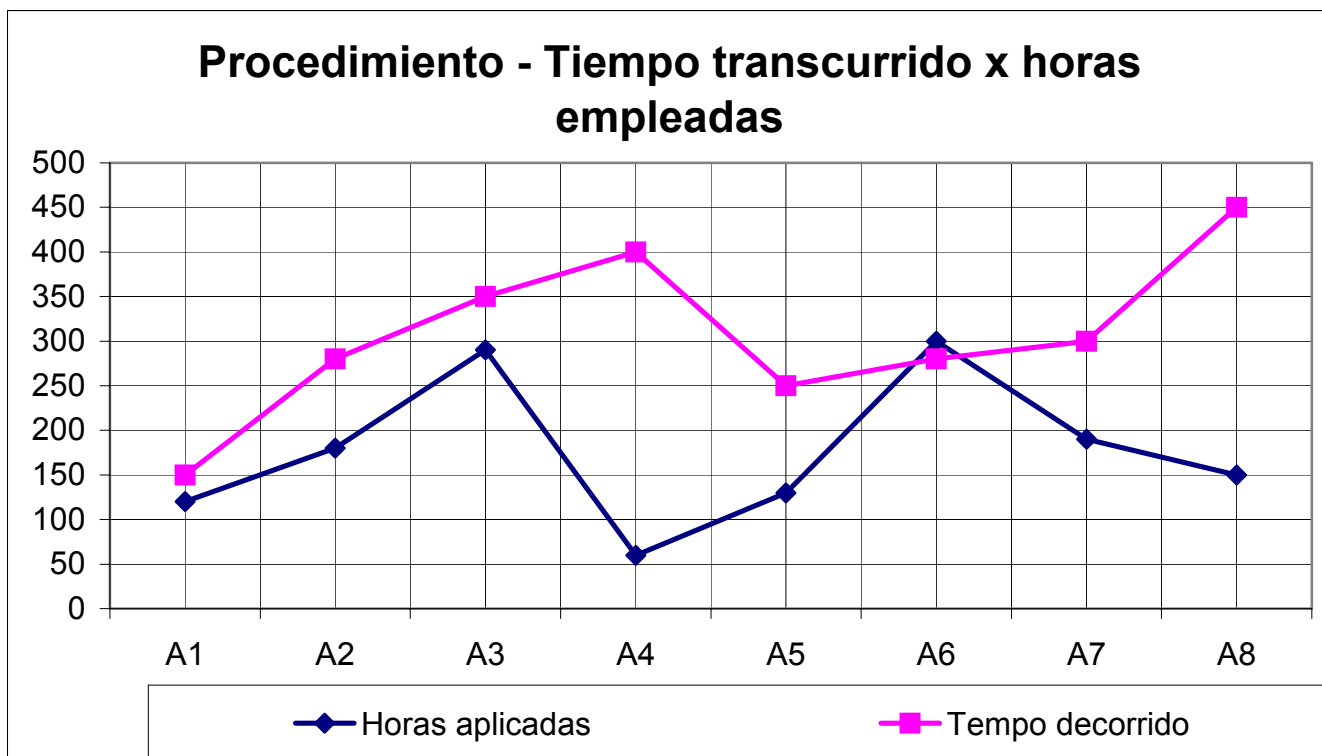
diferente en su ejecución. Estos procedimientos merecen ser examinados detalladamente, para conocer los motivos que llevaron a tales desvíos y, dado el caso, para que se adopten las medidas correctivas correspondientes.

Si bien el ejemplo está focalizado en los auditores, los datos podrían referirse al tiempo promedio en una unidad o región. Así, podríamos verificar, por ejemplo, que en la unidad 4 el procedimiento “A” es ejecutado, en promedio, en 60 horas, mientras que en la unidad 6 el mismo procedimiento requiere, también en promedio, 300 horas de trabajo.

- Efectuar la misma comparación mencionada en el punto anterior, pero en relación con el tiempo transcurrido en número de días transcurridos desde el inicio del procedimiento:



Suponiendo que los procedimientos fueran los mismos mencionados en el punto anterior, podemos concluir que los procedimientos “A1”, “A4” y “A8” deben ser examinados. Además, combinando ambos datos, es posible verificar cuáles son los procedimientos que, aún habiendo demorado un tiempo considerable para su conclusión, registraron pocas horas de trabajo:



Dado que el sistema es alimentado mensualmente con nuevos datos, el número de horas patrón utilizado para dimensionar las metas de trabajo puede ser revisado en cualquier momento, sobre la base de los datos actualizados.

4.3. Evaluación del procedimiento en lo que respecta al cumplimiento de las normas y los procedimientos

En cuanto a los procedimientos tratados en los puntos 4.1 y 4.2, las evaluaciones pueden ser efectuadas por la jefatura local, regional o nacional, y tienen un alcance eminentemente gerencial.

Aparte de estos controles, los procedimientos fiscales están sujetos también a una auditoría correctiva y una auditoría de procedimientos.

En la "auditoría correctiva" se examinan los procedimientos en función de los aspectos éticos y de conducta del auditor. Estas auditorías son llevadas a cabo por funcionarios ajenos al área de fiscalización, si bien responden directamente al Secretario de Ingresos Federales.

La "auditoría de procedimientos" ya está incluida en la estructura de fiscalización, a nivel nacional, y tiene por objeto examinar los procedimientos desde el punto de vista técnico y administrativo, apuntando a la calidad del procedimiento.

Es decir, que mientras la auditoría correctiva examina los procedimientos bajo el punto de vista de la corrección de conducta ética, la auditoría de procedimientos lo hace bajo el aspecto técnico.

En la auditoría de procedimientos también se utilizan los datos disponibles en el sistema de control, para seleccionar los procedimientos que deben ser examinados. Como soporte del análisis del procedimiento seleccionado, se utiliza el expediente mencionado en el punto 2.

Veamos un ejemplo:

La legislación brasilera determina que, cuando en un procedimiento fiscal se constatan conductas que puedan tipificar la ocurrencia de delito por parte del contribuyente, el auditor debe informar el hecho al jefe de su unidad, para que éste informe al Ministerio Público (Procuración). Normalmente, la existencia de delitos contra el orden tributario implica la aplicación de multas agravadas. De esta forma, conociendo la infracción verificada o la multa aplicada, es posible saber si el auditor dejó de efectuar la mencionada presentación.

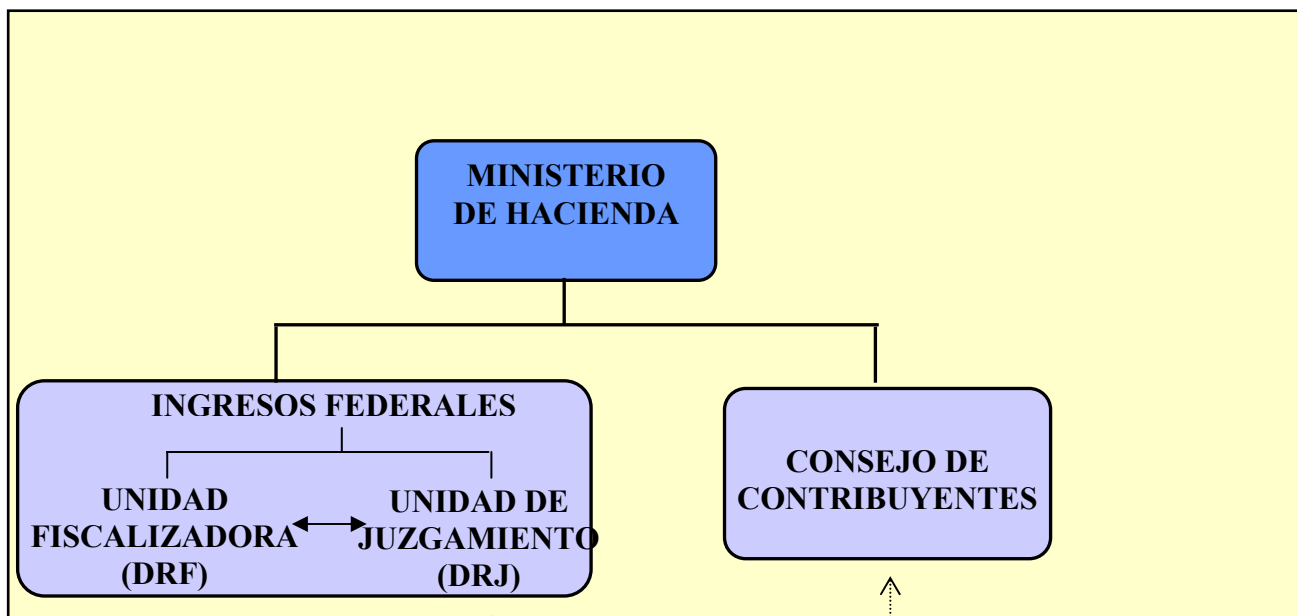
Basándose en esta información, los Equipos de Auditoría pueden comparecer a la unidad para confirmar, luego de examinar el expediente, si había necesidad de efectuar la denuncia y, en ese caso, recomendar al jefe de la unidad de hacerla, además de adoptar las medidas para prevenir tales desvíos.

4.4. La evaluación del procedimiento en cuanto a la instrucción de las actuaciones en lo contencioso administrativo

Una manera de evaluar la calidad del procedimiento es verificar el camino seguido por el acta de infracción finalmente labrada contra el contribuyente. Si la misma se pagó, significa que el propio contribuyente reconoció su deuda tributaria y que el trabajo se hizo con la corrección técnica necesaria.

Ahora bien, si el contribuyente está en desacuerdo con la actuación, podrá interponer un recurso administrativo, que será juzgado por las Delegaciones de Juzgamiento de Ingresos Federales (DRJ), unidad interna específica para dirimir los recursos de los contribuyentes.

Si la sentencia fuera desfavorable al contribuyente, éste podrá recurrir al Consejo de Contribuyentes del Ministerio de Hacienda, órgano no subordinado a Ingresos



Federales, pero que está compuesto equitativamente por representantes de Hacienda y de los Contribuyentes.

Como se ve, la actuación de fiscalización puede ser juzgada por hasta dos instancias administrativas, cuyas decisiones deben ser respetadas y evaluadas.

A partir de lo anterior es posible identificar:

- Auditores o unidades que poseen un bajo nivel de mantenimiento de los autos de infracción juzgados:
 1. En términos absolutos
 2. En comparación con los demás auditores o unidades
- Cuestiones que reiteradamente reciben una sentencia desfavorable para el Fisco, en especial en el seno del Consejo de Contribuyentes;
- Defectos en la sentencia, lo que permite a Hacienda interponer un recurso;
- Motivos para la exoneración del crédito tributario, en relación con la ejecución del procedimiento fiscal, permitiendo la adopción de medidas correctivas.

Veamos, a continuación, un ejemplo de análisis basado en los datos disponibles en los sistemas de la SRF, donde determinados procedimientos de una unidad son verificados en relación con el porcentual de crédito tributario que fuera declarado, al compararlo con el valor original:

Procedimiento	Auditor	Valor declarado - R\$
A	1	100%
A	2	100%
A	3	25%
A	1	95%
B	1	100%
B	2	100%
C	2	90%
C	3	40%
D	2	100%
E	3	25%
F	1	30%
F	2	25%
F	3	20%

Promedio de declaración	
Por auditor	%
1	98%
2	79%
3	46%
Por procedimiento	%
A	80%
B	100%
C	65%
D	100%
E	25%
F	25%

Como se ve, la organización de los datos disponibles demuestra, en este caso, que existe un importante desvío en los procedimientos ejecutados por el auditor **3**. Además, el procedimiento “**F**” tiene un bajo porcentaje de resultados concretos, aun cuando es realizado por auditores que normalmente hacen el seguimiento de las actuaciones. *A*

priori, existe en este caso una discrepancia entre la Administración Tributaria y el órgano de apelación del Ministerio de Hacienda.

Sr. Luiz Fernando Lorenzi
Coordinador Operacional
Secretaría de Ingresos Federales
Brasil
Correo electrónico: lorenzi@receita.fazenda.gov.br

Caso práctico

TEMA 3.1 LA SUPERVISIÓN Y REVISIÓN DE LAS ACTUACIONES DE FISCALIZACIÓN

Mauricio Sanhueza Berríos

Jefe del Departamento de Control de Gestión de Fiscalización
Servicio de Impuestos Internos
(Chile)

SUMARIO: 1. Introducción.- 2. Departamento Control de Gestión de la Fiscalización.- 3. Convenio de Desempeño.- 4. Mecanismos de Supervisión y Revisión de las Actuaciones de Fiscalización.- 5. Situación Actual y Proyección Futura de cada Proceso de Fiscalización.- a. Procesos masivos de IVA.- b. Procesos masivos de Renta.- c. Fiscalización selectiva.- d. Presencia fiscalizadora.- e. Devoluciones de IVA.- 6. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

La supervisión y revisión de las actuaciones de fiscalización fue, hasta hace poco tiempo atrás, tarea individual de los responsables de los distintos procesos, quienes privilegiaron en gran medida evaluaciones y seguimientos globales. Así las cosas, a fines del año 2002 se creó el Departamento de Control de Gestión de la Fiscalización, cuya especial tarea consiste en realizar el seguimiento de cada uno de los procesos que dicen relación con la fiscalización, en forma desagregada por las unidades participantes, coordinando esfuerzos de distintas áreas con objeto de entregar indicadores que permitan evaluar y realizar gestión.

Los citados indicadores se orientan al seguimiento de los procesos desde tres perspectivas: eficacia en el cumplimiento de los objetivos, eficiencia en el uso de recursos y calidad en la atención al contribuyente.

La información generada es entregada mensualmente a los responsables de los procesos, separada por unidad a cargo de un determinado universo de contribuyentes y comparativa respecto de períodos anteriores. Además, se publican en Intranet todas las tablas que dan cuenta de la información para que las unidades puedan compararse entre ellas.

En el levantamiento de los procesos, encontramos que no siempre se cuenta con suficiente información que permita su seguimiento y evaluación, por lo que se hace necesario el desarrollo de rutinas o procedimientos que generen estadísticas confiables que faciliten su control.

Las nuevas tecnologías aplicadas están permitiendo automatizar procesos, el registro de datos y su extracción en línea, lo que redundará en el hecho de contar con más información, en forma oportuna y de mejor calidad.

La generación de información permitirá en el corto plazo, que las unidades responsables tomen sus decisiones en forma oportuna sobre los procesos, medir el impacto de sus esfuerzos y facilitar la evaluación global del mismo. En el mediano plazo, la estandarización de parámetros, la fijación de objetivos por unidad y la verificación de su cumplimiento.

Ya en el segundo semestre del año 2003, se inició el seguimiento del Convenio de Desempeño, que fijó metas para ciertos indicadores de manera de evaluar su cumplimiento por equipos de trabajo, convirtiéndose así en una importante herramienta de supervisión y control.

2. DEPARTAMENTO CONTROL DE GESTIÓN DE LA FISCALIZACIÓN

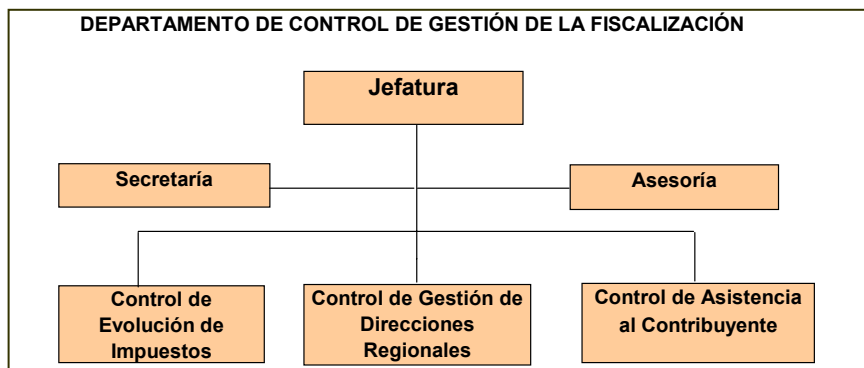
El Departamento Control de Gestión de la Fiscalización fue creado el 31 de Diciembre del año 2002, y entre sus principales tareas se encuentra el realizar seguimiento de cada uno de los procesos que dicen relación con la fiscalización en forma desagregada por las unidades participantes, coordinando esfuerzos de distintas áreas con objeto de entregar indicadores que permitan evaluar y realizar gestión.

Este Departamento tiene dependencia directa de la Subdirección de Fiscalización, que integra la Dirección Nacional. En ella se definen, estructuran y planifican los procesos de fiscalización que son llevados a cabo en las distintas unidades del Servicio de Impuestos Internos a lo largo del territorio nacional.

A su vez, las distintas Direcciones Regionales son responsables del seguimiento tributario de los contribuyentes y en ellas se desarrollan gran parte de los procesos de fiscalización (algunos procesos son realizados centralizadamente a través de los sistemas informáticos).

La Subdirección de Fiscalización está conformada por cuatro Departamentos, a saber: Operación IVA y Catastro de Contribuyentes, Operación Renta, Fiscalización Selectiva e Internacional y Control de Gestión de la Fiscalización. Existen además tres Oficinas orientadas a desarrollar programas de fiscalización en relación a determinados grupos de contribuyentes, además de dos Áreas de Proyectos. Las Oficinas mencionadas son: Oficina de Fiscalización de Organizaciones Sin Fines de Lucro y Entidades Fiscales, Oficina de Prevención del Fraude Fiscal y Oficina de Casos Especiales.

Por su parte, el Departamento Control de Gestión de la Fiscalización está organizado como se indica en la siguiente figura:



Existen tres tareas principales y en base a ellas se estructuró su organización. La primera tarea, denominada “Control de Evolución de Impuestos”, consiste en desarrollar un procedimiento de seguimiento de los impuestos a través del tiempo, con objeto de detectar fluctuaciones o desviaciones con respecto a lo esperado, como herramienta de apoyo a la investigación tributaria.

La segunda tarea es el “Control de Gestión de las Direcciones Regionales”, que consiste en apoyar a las Direcciones Regionales con la generación y entrega de indicadores que permitan evaluar y realizar el seguimiento constante de cada uno de los procesos de fiscalización desarrollados en ellas o que afectan al universo de contribuyentes de su responsabilidad.

Finalmente, a través de la tarea denominada “Control de Asistencia al Contribuyente” se busca estudiar y crear mecanismos de evaluación y seguimiento de la calidad de atención al contribuyente para los procesos de fiscalización, en los distintos puntos de interacción, los que pueden ser en las Direcciones Regionales o bien, a través de aplicaciones que el Servicio de Impuestos Internos ha puesto a disposición de los usuarios vía Internet.

En la actualidad, conforman el Departamento ocho profesionales de los cuales, dos participan en el proyecto “Evolución de Impuestos”, tres en “Control de Gestión de las Direcciones Regionales” y uno en “Calidad de Asistencia al Contribuyente”.

3. CONVENIO DE DESEMPEÑO

Durante el segundo semestre del año 2003, se definieron indicadores de gestión y metas de resultados respecto de dichos indicadores, a fin de evaluar el desempeño de las distintas unidades. Para ello se definieron 18 equipos de trabajo, en base a un criterio que recoge en esencia la estructura organizacional y territorial de la institución.

Los indicadores específicos y sus metas dan cuenta de áreas donde la Administración Tributaria quiere poner énfasis, cautelando por cierto, el quehacer operativo y normativo permanente del Servicio en todas sus áreas.

Dichos indicadores fueron definidos para los siguientes ámbitos:

- **Aumento de Recaudación:** Incremento porcentual real de la recaudación que se declara en formulario F29 (Formulario de Declaración y Pago de IVA e Impuestos mensuales) del segundo semestre del 2003, en comparación a igual semestre del año 2002.
- **Aumento Presencia Fiscalizadora:** Incremento porcentual en el segundo semestre del 2003, en comparación con las acciones de presencia fiscalizadora realizadas en el año 2002.
- **Aumento Declaraciones F29 por Internet:** Incremento porcentual de la tasa de declaraciones F29 presentadas vía Internet el segundo semestre del 2003, en comparación a igual semestre del año 2002.

Para facilitar el seguimiento por parte de los equipos de trabajo, la información es publicada mensualmente en Intranet, de manera que todos estén completamente informados del seguimiento y evolución mensual de sus indicadores.

Los indicadores son actualizados mensualmente en relación al período inmediatamente anterior. La verificación del cumplimiento de las metas se realiza en el mes de Enero, una vez que es obtenida la información definitiva del semestre.

Respecto del año 2004 es posible señalar que ya se han definido nuevos indicadores y metas manteniendo el énfasis en los ámbitos señalados respecto el año 2003, con los cuales se evaluará el desempeño colectivo y así sucesivamente, estableciéndose una herramienta de supervisión y seguimiento que involucra a la totalidad de la organización.

La información del Convenio es entregada a los usuarios vía Intranet, a partir del menú especialmente preparado para este objetivo, que incluye los resultados obtenidos por cada uno de los equipos de trabajo.


Ultima actualización: 02 DE ENERO DE
incluye cifras provisionales del mes de Diciembre

CONVENIO DE DESEMPEÑO INCREMENTO POR DESEMPEÑO COLECTIVO AÑO 2003

El día lunes 23 de Junio de 2003, fue publicada en el Diario Oficial la Ley N° 19.882, que regula la nueva política de personal a los funcionarios del sector público. Mediante su Artículo 1° N° 4, que modifica el Artículo 7° de la Ley 19.553, y su artículo 2° transitorio letra c), regula la aplicación del incremento por desempeño colectivo. Este incremento reemplaza al incentivo por desempeño individual de la asignación de modernización de la Ley N° 19.553, constituyendo una herramienta de gestión orientada a la descentralización de su quehacer y a un incentivo al trabajo en equipo, en el cumplimiento de metas institucionales orientadas a brindar un mejor servicio a la ciudadanía.

Este portal institucional proporciona información relativa a esta importante materia, tanto en lo referente a los antecedentes generales que permiten una mejor comprensión de este tema, como asimismo, respecto al seguimiento y evaluación de los compromisos contraídos.

- [Convenio de Desempeño 2003](#)
Texto del Convenio que regula el incremento por desempeño colectivo del año 2003 para los funcionarios del SII.
- [Indicadores y Metas](#)
Información acerca de los indicadores de gestión definidos y las metas establecidas para el Convenio de Desempeño año 2003.
- [Resultados a la Fecha](#)
Información actualizada periódicamente, para apoyar la ejecución de los compromisos contraídos por los distintos grupos de trabajo del SII.
- [Evaluación Final](#)
Evaluación final respecto de los resultados logrados al cabo del actual periodo de ejecución del Convenio de Desempeño (segundo semestre de 2003).
- [Documentación](#)
Documentación asociada al tema del Nuevo Trato Laboral en general, y al Convenio de Desempeño en particular.
- [Preguntas Frecuentes](#)
Preguntas y respuestas más frecuentes planteadas en torno a esta materia.

[Contacto](#) 

[Home](#) | [Convenio de Desempeño](#)

[INTRODUCCION](#)
[DATOS DE BASE](#)
[JULIO 2003](#)
[AGOSTO 2003](#)
[SEPTIEMBRE 2003](#)
[OCTUBRE 2003](#)
[NOVIEMBRE 2003](#)
[DICIEMBRE 2003](#)
[ACUMULADO 2003](#)

COMPROMISO 3: AUMENTO DE DECLARACIONES FORMULARIO 29 (F-29) POR INTERNET

TASA DE DECLARACIONES F-29 POR INTERNET A LA FECHA

REGIONAL	Declaraciones F-29 Internet	Declaraciones F-29 Papel	Declaraciones F-29 Unidad	Pagos de Giros Internet	Pagos de Giros Papel	TASA DE DECLARACIONES F-29 POR INTERNET	META AL 31.12.2003
I	18.569	127.518	1.610	6	1.695	12,4%	9,2%
II	19.155	112.766	2.129	2	1.896	14,1%	13,0%
III	7.109	64.507	1.267	10	536	9,7%	9,0%
IV	15.613	152.100	2.844	7	2.514	9,1%	6,9%
V	63.945	405.015	7.485	70	3.675	13,3%	10,4%
VI	35.449	193.576	2.325	17	1.905	15,2%	10,9%
VII	49.065	260.782	1.955	17	3.532	15,6%	12,1%
VIII	63.651	424.823	6.099	54	3.615	12,8%	10,4%
IX	38.631	191.253	2.074	26	2.157	16,6%	14,0%
X	55.379	244.705	4.534	64	2.428	18,1%	15,6%
XI	9.907	18.881	218	7	389	33,7%	15,3%
XII	6.910	44.222	1.012	26	622	13,1%	7,2%
RM CENTRO	91.113	290.340	5.654	88	2.751	23,4%	17,3%
RM PONIENTE	64.329	397.642	6.166	93	4.684	17,1%	14,9%
RM ORIENTE	190.801	471.434	4.972	243	7.380	28,3%	21,3%
RM SUR	86.624	357.080	5.456	33	5.785	15,3%	13,7%
GRANDES CONTRIBUYENTES	4.836	1.355	55	116	755	69,8%	22,9%
DIRECCION NACIONAL	821.186	3.758.207	55.853	809	46.678	17,6%	13,9%

4. MECANISMOS DE SUPERVISIÓN Y REVISIÓN DE LAS ACTUACIONES DE FISCALIZACIÓN

La generación de indicadores de supervisión de los procesos de fiscalización se ha planteado desde tres perspectivas, ellas son:

Eficacia: se relaciona con el cumplimiento de los objetivos para lo cual se genera un determinado proceso. Normalmente, lo asociamos a valores de recaudación o rendimientos.

Eficiencia: se vincula con los recursos utilizados en un determinado proceso. Ellos son principalmente humanos y físicos, luego, para la generación de indicadores de eficiencia en el uso de recursos humanos, será necesario conocer la cantidad de horas-hombre destinadas a cada función y especialmente en aquéllas consideradas en los procesos de fiscalización.

Calidad de Asistencia al Contribuyente: a través de esta perspectiva intentamos observar aspectos sensibles para el contribuyente en la interacción que mantiene con el Servicio de Impuestos Internos en los distintos procesos de fiscalización.

La información es entregada en forma mensual a los responsables de los procesos, separada por unidad a cargo de un determinado universo de contribuyentes y comparativa respecto de períodos anteriores. Además, se publican en Intranet todas las tablas necesarias para la generación de los indicadores, de todas las unidades, con objeto de facilitar el análisis comparativo.

Procesos de Fiscalización

Los principales procesos de fiscalización, actualmente, son los siguientes:

- Procesos Masivos de IVA (Impuesto al Valor Agregado)
- Procesos Masivos de Renta
- Fiscalización Selectiva
- Presencia
- Devoluciones de IVA

De cada uno de ellos, entregaremos una breve descripción e indicaremos ejemplos de los actuales mecanismos de supervisión y revisión implementados o en vías de implementación en nuestra Institución.

Ejemplo de Cuadro de Indicadores:

4. INDICADORES PRESENCIA FISCALIZADORA
Fuente: Datos Publicados por Presencia en Intranet
Fecha Procesamiento de Datos: Noviembre 2003

	A	B	C	REGIONAL					
				ENE-OCT 2003		Resultado	ENE-OCT 2002		VAR Anual Regional
				Modo de Cálculo	Resultado		Modo de Cálculo	Resultado	
4.1	Nº Controles Comercio Establecido	Nº Controles Emisión y Reg. Documentos + Nº Controles Puerta a Puerta + Puntos Fijos	Controles	3.248 + 82 = 3.351	3.351	1.850 + 232 = 2.276	47,23%		
4.2	Nº Empadronamientos y Tasaciones	Empadronamientos + Tasaciones	Controles	439 + 1.490 = 1.929	1.929	445 + 1.050 = 1.495	29,03%		
4.3	Nº Controles Carreteros	Controles Carreteros + Controles Móviles	Controles	1.044 + 402 = 1.446	1.446	775 + 81 = 856	68,93%		
4.4	Nº Controles Terminales Ferias Mayoristas y Otros	Term. Hortofrutícolas+Pesq. y Madereros+Ferias de Ganado+Mataderos+Molinos Trigo+Exp de Comb.+Bombas de Bencina +Act Especiales	Controles	7.102 = 7.102	7.102	8.921 = 8.921	-20,39%		
4.5	Tiempo Medio Controles Comercio Establecido	HH Em. y Reg. Doc + HH Pta Pta + HH P Fijos Nº Controles Comercio Establecido	Horas Controles	4.851 = 3.351	1,45	4.489 = 2.276	1,97	-26,60%	
4.6	Tiempo Medio Empadronamientos y Tasaciones	HH Empadronamientos + HH Tasaciones Nº Empadronamientos y Tasaciones	Horas Controles	971 = 1.929	0,50	1.038 = 1.495	0,69	-27,50%	
4.7	Tiempo Medio Controles Carreteros	HH (Carreteros + Móviles) Nº Controles Carreteros	Horas Controles	978 = 1.446	0,68	998 = 856	1,17	-41,99%	
4.8	Tiempo Medio Controles Terminales Ferias Mayoristas y Otros	HH Nº C Terminales Ferias Mayoristas y Otros Nº Controles Term Ferias Mayoristas y Otros	Horas Controles	2.037 = 7.102	0,29	4.152 = 8.921	0,47	-38,37%	

Ejemplo de Publicaciones en Intranet, para facilitar comparación entre unidades:

http://intranet_sii/fiscalizacion/gestion/Presencia_EOCT2003.xls - Microsoft Internet Explorer

Archivo Edición Ver Insertar Formato Herramientas Datos Ir a Favoritos Ayuda

Búsqueda Favoritos Multimedia

Dirección http://intranet_sii/fiscalizacion/gestion/Presencia_EOCT2003.xls

ENE-OCT 2003	CONTROLES REALIZADOS	CONTROL DE LA EMISIÓN Y REGISTRO DE DOCUMENTOS	PUNTOS FIJOS	PUERTA A PUERTA	EMPADRONAMIENTOS	TASACIÓN DE NEGOCIOS ESPORÁDICOS	CONTROLES CARRETEROS	CONTROL CARRETERO ANGOSTURA	CONTROL CARRETERO MAULE	CONTROLES MÓVILES	FERIAS DE GANADO
I	13.828	3.248	21	82	439	1.490	1.044	0	0	402	
II	11.042	4.895	256	1.622	1.457	407	1.230	0	0	106	
III	5.750	1.887	39	173	535	1.731	373	0	0	234	4
IV	11.799	3.395	47	761	898	2.202	1.267	0	56	533	
V	36.008	3.355	151	2.343	1.531	1.747	8.915	0	0	2.041	41
VI	28.918	5.285	46	329	307	1.207	5.629	0	0	1.125	74
VII	165.448	3.846	157	2.254	827	1.308	2.415	5.946	122.368	590	67
VIII	49.425	10.354	30	6.065	1.341	1.763	4.928	0	0	5.928	183
IX	42.460	5.032	3	51	235	88	7.033	0	0	175	2172
X	34.268	8.503	12	146	121	1.290	336	0	0	74	23.67
XI	4.677	1.068	43	2	83	222	22	0	0	342	183
XII	10.478	1.578	75	864	51	336	7.052	0	0	10	
XIII	77.900	7.938	175	1.539	1.878	0	20.778	36	0	34.777	14
XIV	42.063	13.668	400	22	800	0	5.666	0	0	10.330	343
XV	78.497	9.672	405	2.441	2.369	95	26.121	600	0	17.820	14
XVI	83.890	11.170	209	388	2.533	0	6.125	40.096	0	12.358	
XVII	51	51	51	51	51	51	51	51	51	51	51
TOTAL	668.421	100.750	2.969	20.322	15.545	13.886	90.334	46.923	122.424	86.826	54.86

Tabla General 3.1 - Nº Controles de Presencia para el período Enero - Noviembre 2002 y 2003
Fuente: Datos Publicados por Presencia en Intranet
Fecha Procesamiento de Datos: Noviembre 2003

ENE-OCT CONTROLES CONTROL DE LA EMISIÓN Y REGISTRO DE DOCUMENTOS PUNTOS PUERTA A EMPADRONA TASACIÓN DE NEGOCIOS CONTROLES CONTROL CARRETERO CONTROL CARRETERO CONTROLES FERIAS DE

TG_PRESENCIA / TG_PRESENCIA(2) / TG_PRESENCIA(3)

Zona desconocida

5. SITUACIÓN ACTUAL Y PROYECCIÓN FUTURA DE CADA PROCESO DE FISCALIZACIÓN

a. Procesos Masivos de IVA

Definición

Consiste en la administración, procesamiento y fiscalización masiva del cumplimiento tributario respecto de los impuestos sujetos a declaración y pago mensual, a través del cual, se busca facilitar dicho cumplimiento tributario y realizar el seguimiento a través de cruces de información con fuentes internas y externas a partir de los cuales, se generan planes de fiscalización respecto de un gran número de contribuyentes.

Dimensión

Monto Declaraciones: 720 millones de dólares mensuales (8.600 anuales).

Número de Declaraciones: 985.000 mensuales (11.800.000 anuales).

Número de Contribuyentes Notificados para Auditoría: 30.000 mensuales.

Indicadores de Seguimiento

El seguimiento global del proceso lo realiza el Departamento de Operación IVA y Catastro de Contribuyentes, con indicadores del siguiente tipo:

- Número y montos de las declaraciones mensuales ingresadas por distintos medios (las declaraciones pueden ser presentadas en papel o ingresadas vía Internet)
- Número y montos de declaraciones rectificadas
- Giros emitidos por descuadraturas y por declaraciones rectificadas

Mensualmente se realizan cruces de información que generan impugnación de contribuyentes, los que son notificados para concurrir a las unidades para presentar documentación que avale su declaración o para que la modifiquen a través de una rectificatoria. El seguimiento de estos "Planes Especiales" se realiza con indicadores del siguiente tipo:

- Número de contribuyentes impugnados notificados.
- Número de contribuyentes notificados que concurren a las unidades.
- Número de declaraciones rectificadas.
- Giros emitidos por declaraciones rectificadas (rendimiento).
- Número de contribuyentes notificados sin rendimiento.

Con esta información se mide la efectividad del proceso de impugnación en forma global, de cada uno de los planes especiales. En el corto plazo, esta información será entregada por unidad.

Para el seguimiento en las unidades, la siguiente información es entregada mensualmente:

- Número de declaraciones mensuales ingresadas por distintos medios (Internet, papel, etc.).
- Monto de las declaraciones en pesos y en dólares.
- Promedio por declaración.

Comentarios

La información de seguimiento se encuentra consolidada a nivel nacional y sólo en algunos casos, ha sido posible generar indicadores por unidad, los que se refieren principalmente, a la eficacia del proceso, medida por la mayor recaudación y no de la eficiencia con la que se realiza, como tampoco, sobre parámetros asociados a la calidad de atención.

Avance en la generación de indicadores por Unidad (%)

	10	20	30	40	50	60	70	80	90	100
Eficacia										
Eficiencia										
Calidad										

El seguimiento de los “Planes Especiales” se realiza en forma global y no por las unidades participantes del proceso. Se están generando las rutinas de extracción de datos que permitirán en el corto plazo desagregar estos indicadores.

Los datos son obtenidos directamente desde el sistema denominado IVANET, en forma mensual, una vez registrada la totalidad de los formularios ingresados en papel o vía Internet. La información extraída del sistema puede ser calificada como muy confiable.

Acciones Futuras

Complementar la generación de indicadores de eficacia por unidad: será necesario desagregar la información disponible, consolidada a nivel nacional, para informar sobre el desempeño de los contribuyentes distribuidos por unidades, como también, las acciones que son parte del proceso realizadas por ellas.

La información será extraída directamente desde el sistema IVANET, por lo cual se está realizando el desarrollo de las rutinas y prueba de los resultados, por tanto, debiéramos iniciar la publicación de los indicadores señalados en el corto plazo.

Además se debieran generar indicadores de eficiencia en el uso de recursos y de calidad de atención a los contribuyentes por unidad.

Ejemplos de indicadores posibles son:

Eficiencia

- Número de contribuyentes notificados atendidos por fiscalizador.
- Número de contribuyentes notificados con rendimiento.

Calidad de Atención al Contribuyente

- Tiempo de atención promedio por contribuyente notificado.
- Número de veces promedio que el contribuyente debe concurrir a la unidad hasta que concluye el proceso de auditoría.

b. Procesos Masivos de Renta

Definición

Consiste en la administración, procesamiento y fiscalización masiva de los impuestos que afectan a las rentas percibidas por los contribuyentes, declarados cada año en el mes de Abril.

A través de este proceso, se busca lograr el cumplimiento tributario voluntario de los contribuyentes a través de mecanismos que faciliten, verifiquen e induzcan la correcta declaración y pago de los impuestos y las rebajas de créditos correspondientes.

Dimensión

Número de Declaraciones: 2,4 millones.

Monto de Devolución Solicitada: 1.500 millones de dólares.

Monto Pagado al Fisco: 700 millones de dólares.

Número de Declaraciones Impugnadas: 300.000 declaraciones.

Devolución retenida a mayo: 700 millones de dólares.

Indicadores de seguimiento

El seguimiento global del proceso lo ha realizado el Departamento de Operación Renta con indicadores del siguiente tipo:

- Número y montos de las declaraciones ingresadas por distintos medios (papel o Internet).
- Número y montos de declaraciones rectificadas.
- Giros emitidos por descuadraturas y por declaraciones rectificadas.
- Rendimientos a favor y en contra del fisco resultante de la rectificación de declaraciones primitivas.

Posteriormente al proceso de recepción de las declaraciones anuales, se realizan cruces de información con vectores internos y externos (información de fuentes internas y provenientes de terceros) que generan la impugnación de declaraciones, obligando al contribuyente a entregar antecedentes que respalden lo ya declarado o en caso contrario, a rectificar. Para el seguimiento de este proceso se utilizan indicadores del siguiente tipo:

- Número de contribuyentes impugnados y montos retenidos.
- Número de contribuyentes impugnados notificados.
- Número de contribuyentes impugnados notificados y que rectifican vía Internet.
- Número de contribuyentes impugnados notificados y que concurren a las unidades.
- Número y monto de rectificatorias.
- Rendimientos por rectificatorias a favor y en contra.
- Número y montos de las liberaciones de los montos retenidos.
- Número de liberaciones realizadas centralmente y las realizadas en las unidades.

A partir del año 2003, se inició la entrega mensual de esta información a las unidades responsables del proceso, agrupadas de acuerdo a la nómina de contribuyentes de su jurisdicción.

En forma paralela al proceso de renta se realizan cruces de información complementarios a los anteriormente nombrados que buscan detectar focos específicos de evasión y que involucran a un número reducido de contribuyentes, a los cuales se les practicará auditoría. El seguimiento de estos "Planes Especiales" se realiza con indicadores del siguiente tipo.

- Numero de contribuyentes citados.
- Número de contribuyentes que concurren a la citación.
- Número de contribuyentes con rendimiento.
- Giros por liquidaciones y declaraciones rectificadas.
- Número de nuevas declaraciones con pago.

Esta información se encuentra en proceso de validación para ser entregada por unidad.

Comentarios

La extracción de datos se realiza en forma mensual a partir del sistema denominado “Renta en Línea”, en el cual el registro se efectúa en forma automática en la operación del proceso. Las estadísticas generadas son confiables.

Avance en la generación de indicadores por Unidad (%)

	10	20	30	40	50	60	70	80	90	100
Eficacia										
Eficiencia										
Calidad										

Las unidades disponen de mayor cantidad de indicadores de eficacia respecto de las demás perspectivas. Se necesita, asimismo, complementar con indicadores de eficiencia y de calidad.

Algunos ejemplos de estos indicadores son los siguientes:

Eficiencia

- Número de Contribuyentes atendidos por fiscalizador.
- Rendimiento medio por fiscalizado.
- Tiempo medio de atención por contribuyentes impugnados atendidos en las unidades.
- Número de impugnados notificados para rectificar en las unidades, su concurrencia y rendimiento.
- Número de casos traspasados a auditoría con respecto al total notificados.
- Rendimientos promedio por tipo de anotación que dio origen a la impugnación de declaraciones.

Calidad de Atención

- Tiempo medio de las liberaciones (devolución del monto retenido sin que el contribuyente modifique su declaración).
- Número medio de veces que el contribuyente concurre a la unidad hasta finalizar la revisión.

La información ya disponible permite la evaluación global del proceso de Renta por unidad.

La información referida a los planes especiales será entregada en las unidades en el mediano plazo, ya que las rutinas de extracción de datos están en proceso de validación.

Acciones Futuras

Generación de indicadores para los “Planes Especiales” por unidad.

Complementar los indicadores de eficacia y eficiencia para el seguimiento de los procesos masivos.

c. Fiscalización Selectiva

Definición

Consiste en el desarrollo de programas de auditoría orientados a verificar el cumplimiento tributario de grupos de contribuyentes que cumplen con determinados criterios de selección.

Dimensión

Número de casos de auditoría terminados por año: 13.000 casos.
Rendimiento las auditorías: 350 millones de dólares.

Indicadores de Seguimiento

- Número de casos ingresados para ser auditados.
- Número de casos terminados con y sin rendimiento.
- Rendimiento medio de los casos terminados.
- Número de casos asignados por fiscalizador.
- Número de casos terminados por fiscalizador.
- Rentabilidad del programa.
- Número de casos reclamados con respecto al número de casos terminados.
- Número de casos reclamados con fallo a favor del contribuyente.

Comentarios

Información extraída desde sistema de registro de datos denominado “Sistema de Apoyo a la Fiscalización” (SAF). El registro se realiza en forma manual, una vez

concluida cada actividad del proceso de auditoría. La información extraída desde el sistema ha presentado inconsistencias, generadas principalmente por la incorrecta digitación de las actividades, lo que ha limitado la obtención de indicadores confiables, en especial aquellos que asocian la variable de tiempo.

**Avance en la generación de indicadores
por Unidad (%)**

	10	20	30	40	50	60	70	80	90	100
Eficacia										
Eficiencia										
Calidad										

Desde la perspectiva de la eficacia, el actual sistema entrega información que debe ser complementada con la evaluación global de cada uno de los programas de auditoría.

Desde el punto de vista de la eficiencia, se deben incorporar indicadores que permitan medir la utilización de recursos humanos asociados a los distintos grados de complejidad de los programas. Ejemplos de ellos pueden ser:

- Número de casos concluidos por fiscalizador.
- Rendimiento promedio por fiscalizador.
- Número de casos asignados por fiscalizador.
- Tiempo medio de duración de la auditoría.
- Tiempo medio utilizado en el desarrollo de auditorías, según distintos grados de complejidad.

Desde la perspectiva de la calidad, es necesario complementar con indicadores tales como:

- Número de auditorías que exceden tiempo máximo determinado.
- Resultado de los reclamos interpuestos por los contribuyentes. Número de reclamos aceptados y que implicaron revertir la tarea del fiscalizador. (Si bien, el actual sistema genera la información mencionada, su calidad no permite su adecuada utilización).

En el corto plazo, se concluirá la implementación de la aplicación TAX Solutions, lo que permitirá mejorar sustancialmente la calidad de los indicadores.

Acciones Futuras

Extracción de datos desde el módulo de auditoría del Tax Solutions. Al respecto, cabe señalar que el registro de información en el TAX se efectúa cada vez que el

fiscalizador realiza una operación, parte del proceso de auditoría en el sistema, es decir, emite una notificación, liquidación, giro, etc. Se generarán los mismos indicadores ya elaborados a partir de la herramienta SAF, con una sustancial mejora en la calidad de la información.

A partir del mismo sistema, se generarán estadísticas sobre los reclamos de los contribuyentes a las auditorías realizadas (Revisión de la Actuación Fiscalizadora RAF y Tribunales Tributarios).

Evaluación global de cada programa de auditoría. Número de contribuyentes seleccionados, número de auditorías con rendimiento, rendimiento medio de las auditorías, tiempo medio hasta la liquidación.

d. Presencia Fiscalizadora

Definición

Consiste en el procedimiento permanente de revisión en terreno, que realizan los funcionarios de este Servicio y que tiene por objeto comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, especialmente, en el registro y emisión de documentos. Además, a través de este tipo de acciones, se busca inducir al cumplimiento tributario voluntario.

Tipos de acciones de presencia

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

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

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

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

Dimensión

Universo de Contribuyentes: 1.000.000 aproximadamente, declarantes de IVA.

Número total de controles realizados por año: 800.000 controles.

Número de infracciones cursadas: 35.000.

Número de horas hombre utilizadas al año: 340.000 horas-hombre.

Indicadores de Seguimiento

- Número de controles por tipo de acción.
- Tiempo medio utilizado por tipo de control.
- Cantidad de horas hombre utilizados por tipo de control.
- Cantidad de horas extras y horas nocturnas.
- Número de Infracciones cursadas.
- Número de clausuras.

La información se entrega separada por unidad, en forma mensual y comparativa con períodos anteriores.

Comentarios

La información es extraída de planillas electrónicas donde las unidades registran información en forma diaria. En este momento se está comenzando a instaurar el registro de las acciones de presencia en un nuevo sistema en línea, que permitirá extraer información en forma directa. Además, será posible extraer la base de datos de los contribuyentes afectados por cada tipo de acción de Presencia.

**Avance en la generación de indicadores
por Unidad (%)**

	10	20	30	40	50	60	70	80	90	100
Eficacia										
Eficiencia										
Calidad										

A diferencia de los anteriores procesos, en este caso contamos principalmente con información de eficiencia y no de eficacia. Para considerar la eficacia del proceso, debemos estudiar el impacto que tiene cada tipo acción de presencia en las declaraciones de los contribuyentes y asociarlos a la mayor recaudación. Para ello será posible extraer del sistema las nóminas de contribuyentes afectados por acciones de presencia para efectuar los análisis de impacto.

Acciones Futuras

Extracción de información de los indicadores a partir del nuevo sistema en línea.

Complementar los parámetros de eficiencia con indicadores de cobertura.

Generar indicadores de eficacia, que midan el impacto sobre la recaudación de los contribuyentes afectados por algún tipo de acción de presencia.

e. Devoluciones de IVA

Definición

Consiste en los distintos procedimientos, en razón de los cuales se generan reintegros de dinero en virtud de pagos efectuados por concepto de IVA. El contribuyente presenta una solicitud de devolución ante el Servicio, y éste, a través de procedimientos previamente establecidos puede autorizar, modificar o rechazar dicha solicitud.

Las devoluciones de impuestos consideradas son las siguientes:

Devoluciones de IVA a Exportadores.

Devoluciones de IVA Inversión en activo Fijo (Art.27 Bis del DL N° 825, de 1974).

Devoluciones por Cambio de Sujeto.

Dimensión

Devolución IVA a Exportadores.

Número de solicitudes presentadas por año: 14.000 solicitudes.

Monto de devoluciones autorizadas anualmente: 2.500 millones de dólares.

Devoluciones de IVA por Cambio de Sujeto.

Número de solicitudes presentadas por año: 8.000 solicitudes.

Monto de devoluciones autorizadas anualmente: 20 millones de dólares.

Devoluciones de IVA por Inversión en Activo Fijo (Art. 27 Bis).

Número de solicitudes presentadas por año: 500 solicitudes.

Monto de devoluciones autorizadas anualmente: 70 millones de dólares.

Indicadores

- Número de solicitudes de devolución recibidas.
- Montos de devolución solicitada.
- Número de solicitudes de devoluciones autorizadas.

- Monto de las devoluciones autorizadas.

Comentarios

Las devoluciones de IVA Exportadores son gestionadas a través de una aplicación workflow denominada “Hoja de Vida del Exportador” (HVE). En ella se lleva a cabo todo el proceso de autorización de la devolución y genera la información estadística para el seguimiento global del proceso. Los indicadores obtenidos a partir de esta aplicación no permiten la adecuada evaluación y seguimiento de las unidades participantes y tampoco de las etapas involucradas en los procesos. A diferencia de lo acontecido en los demás procesos de devolución, en este caso la información se encuentra disponible y es necesario generar las aplicaciones para su extracción.

La información de devoluciones de IVA por Cambio de Sujeto y Art. 27 Bis, es registrada en la aplicación SAF (Sistema de Apoyo a la Fiscalización), sin embargo, no es posible rescatar información confiable del sistema, producto de errores detectados en el registro manual de los datos. Luego, a partir de Octubre del 2003, se inició un nuevo registro manual en planillas Excel, del que se espera extraer información para realizar el adecuado seguimiento.

Avance en la generación de indicadores por Unidad (%)

	10	20	30	40	50	60	70	80	90	100
Eficacia										
Eficiencia										
Calidad										

En consideración a la poca información disponible sobre los procesos, podemos indicar que no contamos con suficientes herramientas que faciliten la supervisión y seguimiento de los procesos de devolución llevados a cabo por las unidades, desde las tres perspectivas señaladas.

Algunos ejemplos de los indicadores necesarios para el adecuado seguimiento son los siguientes:

Eficacia

- Número y monto de solicitudes presentadas.
- Número y monto de devoluciones rechazadas en cada etapa de revisión.
- Número y monto de devoluciones autorizadas en cada etapa de revisión.

Eficiencia

- Promedio de revisiones realizadas por fiscalizador.
- Número y montos de devoluciones rechazadas por fiscalizador en cada etapa de la revisión.
- Número y monto de las devoluciones auditadas en cada etapa de revisión.

Calidad

- Número de veces que la revisión excede los plazos establecidos.
- Tiempo medio de cada etapa de revisión.

Acciones Futuras

Generación de indicadores de eficacia, eficiencia y calidad, para cada uno de los procesos de devoluciones indicados por unidad responsable.

En el proceso de devolución de IVA Exportador, se espera extraer la información directamente desde las bases de datos generadas por el actual sistema Hoja de Vida del Exportador, para lo cual se inició el estudio requerido. En el corto plazo se generarán los indicadores que permitirán complementar el actual análisis global con uno más detallado por unidades y actividades involucradas en el proceso.

En el caso de las devoluciones por inversión en activo fijo y por cambio de sujeto, se iniciará la extracción de información desde las nuevas planillas de registro, a partir de las cuales se generarán los indicadores de seguimiento y que serán complementados con la información de las devoluciones efectivamente realizadas.

6. CONCLUSIONES

El Servicio de Impuestos Internos de Chile ha tomado la decisión de realizar el seguimiento de cada uno de los procesos de fiscalización desde las perspectivas de Eficacia, Eficiencia y Calidad de Atención al Contribuyente. En la actualidad, se está generando información parcial para la mayoría de ellos.

La información requerida para generar indicadores de gestión es significativamente de mejor calidad en la medida que es producida por los propios sistemas que regulan los procesos de fiscalización, en caso contrario, el registro manual y posterior de datos en sistemas que consolidan y mantienen información histórica de los procesos, ya sea en aplicaciones computacionales, planillas electrónicas o cualquier otro medio, puede crear distorsiones que limiten o invaliden su utilización.

La implementación de indicadores de eficiencia requiere disponer de la distribución de los recursos humanos y físicos utilizados en cada proceso. Esta

información no siempre es entregada por los actuales sistemas, motivo por el cual se está desarrollando una aplicación informática, que registrará la proporción del tiempo destinada por el personal en cada tipo de funciones.

El seguimiento de los procesos de fiscalización realizados se ha planteado como una medición de evolución a través del tiempo y comparativa entre las unidades responsables. Contar con la herramienta adecuada de medición permitirá en el corto plazo, fijar metas sobre determinados parámetros y evaluar su cumplimiento, uniformar el uso de recursos y desarrollar análisis globales de los procesos.

Luego, las unidades responsables de los procesos estarán cada vez mejor informadas y podrán tomar mejores decisiones.

Ya en el segundo semestre del año 2003, se inició el seguimiento del Convenio de Desempeño, que fijó metas para ciertos indicadores de manera de evaluar su cumplimiento por equipos de trabajo, convirtiéndose así en una importante herramienta de supervisión y control.

Sr. Mauricio Sanhueza Berríos
Jefe del Departamento de Control de Gestión de Fiscalización
Servicio de Impuestos Internos
Chile
Correo electrónico: mauricio.sanhueza@sii.cl

Caso práctico

TEMA 3.2. INSTRUMENTOS DE APOYO PARA EL ACOMPAÑAMIENTO DE LAS FISCALIZACIONES

Nelson Gutiérrez González
Director de Operaciones
(Centro Interamericano de Administraciones Tributarias)

SUMARIO: 1. Introducción.- 2. La Variable Tecnológica en el Control del Cumplimiento.- 3. El Efecto en las Labores de Auditoría Tributaria.- 4. Instrumentos Básicos de Apoyo para la Auditoría Tributaria.- 5. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN¹

Las Administraciones Tributarias (AT) tienen como misión esencial controlar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. El control que se aplique se refleja directamente en los niveles de recaudación² que se obtengan. Los controles más eficaces se reflejarán en la obtención de los mejores niveles posibles de recaudación tributaria, tanto a corto como a mediano y largo plazo. Los controles débiles o la inexistencia de estos se reflejarán en una pobre recaudación.

Los controles deberán orientarse a inducir tanto como sea posible el cumplimiento voluntario, para lo cual la AT debe generar consistentemente y en forma permanente, el mensaje que cualquier incumplimiento puede ser detectado, corregido y sancionado. Este mensaje se genera mediante la aplicación de controles eficaces que disuadirán al contribuyente, quien preferirá cumplir debido a las consecuencias que el incumplimiento le puede acarrear

Los tipos de control a aplicar están en función del contexto tributario, de la cultura tributaria de la sociedad, de los niveles de incumplimiento y evasión. Sin embargo ha sido probado teórica y prácticamente que los mejores controles son aquellos que generan niveles de riesgo fiscal importantes en la población contribuyente. En el contexto tributario, el riesgo fiscal está medido en función de la probabilidad

¹ Esta ponencia se basa parcialmente en conceptos expuestos por el CIAT en ponencias anteriores, presentadas en la Conferencia Técnica del año 2002 y en el primer seminario de Administración Tributaria realizado en San Luis de Maranhao, Brasil en el año 2003.

² Sin considerar la estructura legal tributaria que es determinante en los niveles de recaudación. Sin embargo dentro del contexto de cualquier estructura tributaria, es deber de la AT obtener los máximos niveles de recaudación posibles, procurando el buen cumplimiento de las normas por parte de los contribuyentes.

conjunta de: detectar el incumplimiento y la evasión fiscal; determinar el mayor monto a pagar por la evasión o el incumplimiento; forzar y obligar al cumplimiento; y aplicar las sanciones que correspondan.

La expansión de la sensación de riesgo, se logra con acciones objetivas de control aplicadas sobre contribuyentes en particular, que al hacerse masivas y ser ampliamente conocidas producen resultados subjetivos que conducen a ampliar la cobertura de la sensación de riesgo. Cada acción positiva de control, conduce por si misma a una o más acciones subjetivas, es decir expande el riesgo, porque el sujeto pasivo afectado informará lo ocurrido a uno o más sujetos pasivos o personas relacionadas con la actividad tributaria.

En el presente documento se analizarán los Instrumentos de Apoyo para el Acompañamiento de las Fiscalizaciones con énfasis en la importancia de la tecnología de la información, en el contexto del control del cumplimiento de las obligaciones tributarias descrito anteriormente.

2. LA VARIABLE TECNOLÓGICA EN EL CONTROL DEL CUMPLIMIENTO

Cada vez disponemos de mayor velocidad en las comunicaciones, crecen los enlaces de alta velocidad y las redes de comunicación, existen nuevos sistemas bajo tecnología web, productos especializados de software y nuevos elementos de seguridad y autenticación de las transacciones. El crecimiento de sistemas que operan en tiempo real permite la interconexión con distintas bases de datos y el cruce inmediato de transacciones para verificación, cargue o acreditación fiscal.

Es posible tener acceso a los sistemas desde cualquier lugar, solo con un PC y un navegador, un teléfono celular o un enlace publico inalámbrico. Esto permite que los sistemas se ajusten, se cambien los formatos, se modifiquen los procesos y se reduzcan sus tiempos de ejecución, lo que se traduce en incrementos de la efectividad.

La tecnología, su aprovechamiento y las crecientes posibilidades de obtener información estructurada sobre operaciones económicas, comerciales y financieras, nos permite cada vez más, conocer detalles de cada contribuyente y administrar esta información para ofrecerles servicios personalizados y también controles especializados y específicos.

La calidad de la información de las transacciones realizadas por los contribuyentes con la administración tributaria mejora significativamente. No solo se captan los datos desde la fuente que los genera, sino que existen programas que ayudan a generar esos datos, a elaborar las declaraciones, a liquidar los impuestos y en general a cumplir con todas las obligaciones tributarias.

La ampliación de los medios para recibir información masiva de contribuyentes y agentes de información, reduce significativamente el tiempo para procesamiento y

disponibilidad de esa información. Muchos de los controles que tradicionalmente se aplicaban mediante procesos masivos posteriores, se aplican ahora interactivamente en línea. Es fácil ahora captar más y mejor información del medio ambiente externo en el que interactúan las administraciones. También crecen las posibilidades para captar información interna.

La interconexión de nuevos sistemas con sistemas anteriores, permite consultar en línea las antiguas bases de datos para extraer información que se mezcla con otra, proveniente de sistemas de información nuevos. Toda la información requerida por un funcionario está al alcance de la pantalla de un computador personal, a través de una red local o de una red pública inalámbrica.

3. EL EFECTO EN LAS LABORES DE AUDITORIA TRIBUTARIA³

Las nuevas tecnologías están revolucionando el trabajo de los auditores tributarios. No solo por el acceso a mejores fuentes de información lo que posibilita una mejor planificación operativa de sus actividades, sino porque durante las auditorías, productos especializados de software los guían interactivamente en la realización de su trabajo de campo. Los cruces de información y la validación de datos “in situ” permiten tomar mejores decisiones. La información que obtienen y con la cual alimentan los sistemas es el mejor elemento para garantizar la efectividad de su actuación y a la vez permite medir su gestión.

Del análisis global de declaraciones tributarias, de información de terceros y de datos relevantes de la economía, se pueden establecer patrones y tendencias que permiten definir dinámicamente programas de auditoría, que se ejecutan en tiempo real realizando la selección de casos a verificar, fiscalizar o auditar.

Los sistemas de información permiten asignar automáticamente estos casos a los funcionarios, de acuerdo a sus cargas de trabajo y sus perfiles profesionales y los guían en los pasos que deben dar, realizando el control específicamente a cada caso asignado, hasta su finalización.

Los resultados finales obtenidos, sea la rectificación de una declaración, el cumplimiento de la presentación de una declaración omisa, o el pago de una suma en mora, no solo alimentan el sistema para la evaluación individual del funcionario. También realimentan el análisis global a partir de la consolidación de los resultados individuales, lo cual permite medir el impacto generado por los programas ejecutados, determinar el nivel de cumplimiento de los objetivos y reajustar los patrones y tendencias para generar nuevos programas de auditoría en un ciclo de agregación de valor permanente.

³ Considerando la auditoría en un sentido amplio, esta incluye todo el conjunto de acciones tendientes a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y diversas denominaciones como fiscalización, cruces de información, auditoría de gestión, auditoría de fondo, auditoría integral, etc.

4. INSTRUMENTOS BÁSICOS DE APOYO PARA LA AUDITORIA TRIBUTARIA

Los principales instrumentos de apoyo a las labores de auditoria, los encontramos en la adopción de buenas practicas administrativas. Ninguna herramienta tecnológica supera por sí misma, ni puede reemplazar, a una clara estrategia de control que esté basada en procesos sistemáticos de análisis de información que orienten las actividades a los casos más relevantes de mayor incumplimiento relativo, y que esté acompañada de un buen sistema de planeación operativa para priorizar las distintas cargas de trabajo.

La tecnología tampoco sustituye una organización de auditoria adecuadamente estructurada, con procedimientos claros y que conduzcan a la eficacia operativa, que cuente con buena planeación de cada auditoria, con suficiente información para conocer el contribuyente y analizar su comportamiento, con canales de comunicación entre los diferentes equipos para compartir datos y experiencias relevantes y con una adecuada base de información de casos anteriores debidamente catalogados.

Sin embargo, la adecuada incorporación de tecnología de información a las funciones de auditoria, puede ayudar a mejorar significativamente el desempeño y a lograr mayor eficiencia de los procesos y eficacia en el control de la evasión.

Los nuevos retos por enfrentar requieren que la función de auditoria se desarrolle y fortalezca, empleando conceptos más estructurados de operación y procesos más sistemáticos, sustentados en un conjunto de instrumentos básicos para apoyar y para realizar las labores de auditoria, dentro de los cuales podemos considerar:

- La organización del proceso de auditoria
- Herramientas de gestión tributaria
- La base de información de contribuyentes y operaciones económicas
- Productos derivados de la información.
- Productos derivados de la gestión que realimentan el proceso, la información, y los distintos productos que se emplean rutinariamente.

4.1. La organización del proceso de auditoria

Es el marco de acción en el que se desenvuelven las distintas actividades y por tanto el primer instrumento a considerar. Incluye la estructura de organización adoptada y los mecanismos de planeación, dirección, ejecución y control, bajo conceptos de integralidad y coherencia con respecto a la estrategia institucional.

Las formas organizativas adoptadas son el vehículo formal para traducir los objetivos y planes, en acciones concretas, a través de los distintos niveles

jerárquicos o funcionales, que en últimas son los que materializan el despliegue de las acciones de control y cuya actuación es determinante en la generación de riesgo.

En cuanto al papel de la planificación como instrumento de gestión se identifican, con algunas variantes, tres niveles. El estratégico, el de despliegue e implementación y el específico de auditorías individuales. Todos ellos de naturaleza especializada, incorporan un alto componente de inteligencia fiscal.

En el primer nivel se encuentra la estrategia de control de las obligaciones tributarias, que determina claramente sobre qué sectores de contribuyentes o segmentos de evasión actuar; qué acciones emprender para controlar en forma eficaz los sectores de mayor nivel de incumplimiento; cómo disponer en forma óptima los recursos para ejercer los controles; qué acciones emprender para mejorar la capacidad de generación de riesgo; y qué tipos de servicios y atención al contribuyente suministrar.

El segundo nivel asegura que las estrategias sean traducidas en objetivos cuantificables y realizables, y en planes de acción concretos; que estos planes de acción se ejecuten a través de los procesos de gestión; y que los procesos sean controlados y evaluados.

Este nivel enlaza las estrategias y los planes con los programas de auditoría, los procedimientos y técnicas de auditoría y la consecuente selección de contribuyentes. Además se engrana con el proceso administrativo para establecer flujos de trabajo e información que operan en forma horizontal a través de las distintas áreas funcionales y grupos de trabajo, finalizando en las acciones específicas de control hacia contribuyentes individuales.

De esta forma las labores operativas se hallan inmersas como parte del flujo de un proceso y son parte de los planes estratégicos para asegurar su integración y su consistencia con objetivos superiores y estrategias.

En el tercer nivel, la planificación aunque es de tipo operativo, es determinante para el éxito de las acciones de control y conjuga elementos de tipo tributario, financiero, económico y de técnica de investigación y auditoría. Esta planificación que en los casos de cruces de información o verificaciones específicas, es de gran sencillez, adquiere complejidad en auditorías de mayor nivel y alcance.

A este nivel, el esfuerzo de planificación individual de cada caso es el factor crítico para garantizar una ejecución adecuada, y debe ser considerada un instrumento directo de primer orden para la labor de auditoría tributaria.

Actúa como elemento vinculante e integra todos los demás instrumentos que puedan estar a disposición de los auditores, como la información interna y externa, los procedimientos y técnicas de verificación, los sistemas de información, los productos de software para apoyo a la labor de auditoría. También actúa como

elemento básico de control, tanto para el propio funcionario encargado del caso, como para sus superiores y personal encargado de las funciones de supervisión.

Por otra parte, el proceso administrativo de la función de auditoría determinará las actividades, funciones, y los flujos de trabajo e información necesarios para ejecutar los planes y programas de auditoría. Al mismo tiempo generará nueva información para realimentar el proceso, para el control de la gestión y el adecuado ejercicio del control interno.

Es usual considerar aquí la existencia de procedimientos específicos de supervisión y de verificación posterior y técnicas particulares así como procedimientos de aplicación que permitan reconstruir lo actuado por el fiscalizador.

Finalmente, los esquemas administrativos consideran una amplia participación de los auditores para proponer nuevas técnicas o procedimientos que luego de analizados y acordados se convierten en nuevos estándares. La permanente realimentación permite ajustes en función de la experiencia adquirida, no solo al proceso en sí mismo, sino a los procedimientos y técnicas de auditoría, de tal forma que los procedimientos estándar de verificación surgen de la propia experiencia del cuerpo de auditores.

4.2. Herramientas de gestión tributaria

La tecnología ha permitido el desarrollo de nuevas herramientas que basadas en algunos conceptos convencionales, los mejoran e incrementan sustancialmente su potencial. Presentaremos a continuación dos tipos de sistemas de información de alto impacto para mejorar los procesos de auditoría, como son los gestores de flujos de trabajo y los gestores operativos de auditoría y dos herramientas más tradicionales, como son los catálogos de programas y de técnicas de auditoría.

Gestores de Flujos de Trabajo (GFT):

Los GFT son la alternativa tecnológica para automatizar parcial o totalmente procesos de auditoría tributaria, y dar respuesta a la dinámica propia del control de la evasión. Mediante esta automatización, documentos, información o tareas son trasladados de un participante a otro para realizar otras actividades o tareas de acuerdo a un conjunto de reglas predefinidas. Se caracterizan por su facilidad para ser integrados con otros sistemas de información, sean estos aplicaciones específicas, correo electrónico, administradores de documentos, o cualquier otro sistema de información.

El empleo de los GFT en los procesos de auditoría, conlleva la identificación de los factores clave del proceso a automatizar y la definición de los alcances de la

automatización, lo cual implica establecer hasta que punto la tecnología intervendrá en la realización de labores cotidianas de auditoría.

En la creación de cada proceso, se definen todos los pasos que deben cumplirse hasta su culminación, los cuales son actividades manuales o automatizadas que utilizan y generan información y que pueden ser realizadas por personas físicas o por computadores. A su vez en la ejecución de cada actividad pueden utilizarse otros sistemas para consultar información y realizar a través de ellos o en ellos, tareas específicas. Se incorporan formularios para registrar información específica de los casos que son tramitados, entre ellos papeles de trabajo, resúmenes de auditoría, informes especializados. Se incorporan aplicaciones que ayudan a realizar análisis de información como cruces de inventarios, selección de muestras para pruebas de auditoría, análisis de múltiples variables aplicables a casos en particular, análisis de estados financieros. De igual forma se habilitan opciones para importar y analizar información relevada en el domicilio de los contribuyentes auditados, o para exportar datos a ser verificados durante la auditoría.

La secuencia de pasos a realizar y sus alternativas, la forma como se ejecutarán las actividades y tareas relacionadas con las auditorías, las opciones de ejecución, y los tiempos mínimos o máximos para realizar cada tarea, se incluyen en una colección de reglas aplicable a cada proceso.

Los auditores participantes en cada proceso se asignan a la red y se asocian a los pasos y actividades que pueden ejecutar. Ellos tendrán asignaciones específicas de casos, sobre los cuales ejecutarán la parte del proceso que les corresponde. Los GFT controlan que la colección de reglas predefinidas se aplique a cada caso que transita a través del proceso.

Los GFT aprovechan al máximo todos los medios a su disposición. Aspectos como la utilización del correo electrónico para avisar a un participante o su supervisor, del próximo vencimiento de un paso en un caso de importancia. O el uso de listas de correo para avisar a grupos de contribuyentes sobre la iniciación de verificaciones masivas o cruces de información, cuando sus casos lleguen a un paso específico de la red. También se utilizan funciones que en tiempo real permiten solicitar cruces con otros contribuyentes o informantes, o programar visitas de verificación a otros contribuyentes que hayan sido hallados vinculados con el contribuyente auditado.

Mediante los GFT se pueden realizar actividades preparatorias de información como la realización de peticiones automáticas de imágenes de documentos originales al archivo, a partir de la asignación de nuevos casos a los auditores, y la realización de llamadas telefónicas preprogramadas y su conexión al participante de la red encargado del caso, cuando haya contacto con el contribuyente.

Finalmente, para realizar el control de los resultados de la gestión y determinar el nivel de cumplimiento de los objetivos y estrategias, los GFT permiten obtener datos detallados sobre el funcionamiento de cada actividad de gestión realizada y sus operaciones; consolidar estos datos a diferentes niveles y en diferentes etapas

generando estadísticas que indiquen tendencias y pautas sobre las cuales basar los análisis, la planificación y las decisiones; derivar información relevante para controlar los procesos y sus resultados; y procesar información detallada sobre el contribuyente como individuo a fin de poder aplicarle controles efectivos y personalizados.

Gestores Operativo de Auditoria (GOA):

Son aplicaciones informáticas destinadas a apoyar el trabajo que se realiza durante la ejecución de las auditorias. Un primer componente se ocupa de los análisis fundamentales y de la planeación operativa, orientando al auditor en función de las características del contribuyente seleccionado, del programa que lo seleccionó y de la información propia de la selección. Despliega la información más relevante relacionada con el caso, indica las técnicas de auditoria tributaria más convenientes a utilizar, establece los indicadores mínimos que deben calcularse y sus variables, recomienda factores críticos y posibles áreas de riesgo, y determina la información adicional que debe ser obtenida para proseguir con la auditoria.

Otro componente conduce al auditor en la aplicación de las técnicas de auditoria, lo apoya en la practica de las distintas pruebas, en la selección de muestras de información, y requiere en forma sistemática y permanente el registro de los resultados del proceso, documentando de forma estándar todas las auditorias y ayudando en la generación de hojas de trabajo automáticas y papeles de trabajo.

Las posibilidades de los GOA son amplias, desde la utilización de versiones de escritorio para operarlos y alimentarlos directamente en las oficinas de auditoria, hasta versiones móviles a emplear en computadores portátiles, que posteriormente se conectan a la red institucional y realimentan a los sistemas corporativos y se realimentan ellas mismas con nueva información, incluyendo las versiones que pueden operar en tiempo real mediante telefonía móvil o redes inalámbricas.

Catálogos de Programas de Auditoria (CPA):

Son colecciones de programas de auditoria empleados para el control de la evasión. Cada uno de estos programas se ocupa de atacar algún segmento de evasión, atiende a la naturaleza de la desviación detectada y determina los mecanismos para su corrección. Por tanto define las distintas actuaciones que deben realizarse, desde la selección específica de contribuyentes hasta la ejecución de las auditorias.

Los programas de auditoria contienen todas las reglas, políticas, criterios y procedimientos que deben ser aplicados por todos los participantes en todos los casos que sean seleccionados. En tal sentido presentan información relevante sobre la situación de evasión que buscan controlar, los principales mecanismos

utilizados, las formas de identificar la misma, y los elementos para determinar en casos particulares los riesgos de evasión más probables. También indican en orden de prelación las distintas técnicas de auditoría que deben emplearse, las razones para aplicar las mismas y los resultados que se espera encontrar luego de su aplicación.

Los programas de auditoría contenidos en los catálogos contienen toda la información requerida para la parametrización de los procesos que son ejecutados a través de los GFT.

Catálogos de técnicas de auditoría (CTA):

Los catálogos de técnicas de auditoría son colecciones de procedimientos específicos para aplicación durante las auditorías, y tienen como fin efectuar análisis tributarios, contables o financieros, realizar comprobaciones, establecer inferencias, o determinar hechos de evasión.

Estos catálogos incluyen técnicas de análisis financiero, análisis y evaluación de riesgo tributario, selección de factores críticos de evasión, elaboración de mapas de riesgos, y pruebas de auditoría.

Los CTA establecen técnicas marco estándar, que son de carácter general y de amplia cobertura, usualmente aplicables a diversos segmentos de contribuyentes no necesariamente homogéneos. Estas se complementan con técnicas específicas para requerimientos especializados. Es también común encontrar guías de verificación principalmente para procesos masivos de fiscalización.

Las técnicas de auditoría son el arsenal de herramientas operativas con que cuenta el auditor. Cada programa de auditoría empleará una o más y también generará nuevas técnicas que se incorporan al catálogo.

Los Catálogos de Programas de Auditoría contienen las definiciones y parámetros de los distintos procesos de auditoría que se ejecutan a través de los Gestores de Flujos de Trabajo. También están asociados a técnicas de auditoría incluidas en los Catálogos de Técnicas de Auditoría, que se aplican en algunos de los pasos del proceso a través de los Gestores Operativos de Auditoría. La integración de estas herramientas permite una cobertura completa e integral de los procesos de auditoría, desde la selección de los contribuyentes hasta la finalización del caso, orientando y haciendo el seguimiento completo por todos los pasos predefinidos y apoyando de manera especializada en las tareas propias de cada auditoría.

4.3. La base de información de contribuyentes y operaciones económicas

El grado de conocimiento sobre los contribuyentes, depende la calidad y oportunidad de la información disponible, de la forma en que esta es empleada, y

fundamentalmente de cómo se integra al esquema general de control, a sus estrategias y a sus procesos.

Tener inmensos volúmenes de datos no significa tener información, por lo cual debe cuidarse con mucho celo la eficacia de la información, para generar y obtener aquella que realmente sea necesaria, no redundante, y evitar el riesgo de inundar la AT de datos inútiles.

La información debe ajustarse a las necesidades del esquema de control, determinando los aspectos más relevantes de la misma, la oportunidad y frecuencia con que será requerida y su confiabilidad, garantizando la objetividad en su suministro y su precisión y asegurando que podrá ser unificada con otras informaciones manteniendo su significado.

Dentro de este contexto, las bases de datos de las administraciones tributarias están orientadas a disponer de:

- Información proveniente de los contribuyentes como declaraciones juradas, declaraciones detalladas informativas y declaraciones de estados financieros, que es presentada atendiendo los distintos vencimientos que establecen las normas fiscales.
- Información reportada por terceros (agentes externos de información) sobre pagos, compras, ventas, retenciones practicadas, ingresos devengados, cuentas bancarias, activos, inversiones, sociedades y conformación societaria, propiedades de inmuebles, comercio exterior, transacciones sujetas a registro público, entre otras, que es presentada atendiendo principalmente a la periodicidad requerida por las AT para realizar los cruces de datos y las auditorías.
- Información interna generada por la propia institución, ya sea mediante análisis aplicados sobre las declaraciones, cruces de información, prácticas de auditorías o análisis especiales, como en los ejemplos que presentamos a continuación con respecto a las tareas que en este sentido se realizan en dos importantes administraciones tributarias:

Por otra parte, un sistema de información tributaria debe permitir a la administración tributaria:⁴

- Identificar a todos sus contribuyentes;
- Tener disponible un archivo de contribuyentes permanentemente actualizado;
- Tener suficientes procedimientos y medios disponibles para una amplia y efectiva información y asistencia a los contribuyentes;

⁴ Manual de Administración Tributaria del CIAT - Julio 2000, numeral 5.4.2. "Consecuencias de la base de datos para la organización". El subrayado es nuestro.

- Garantizar la confiabilidad y calidad de la información tributaria y contable almacenada;
- Integrar toda la información tributaria de los contribuyentes para estar precisamente conscientes de todos los datos que afectan su situación tributaria, incluyendo información sobre los impuestos al comercio exterior;
- Controlar el cumplimiento de los contribuyentes con sus obligaciones tributarias, es decir, estar conscientes de su comportamiento tributario;
- Detectar y tomar pronta acción en relación con contribuyentes que no declaran y están morosos;
- Realizar una verificación cruzada de los datos declarados por los contribuyentes con otros datos proporcionados por terceras personas, para determinar la confiabilidad de las declaraciones presentadas y realizar tantos cruces de información como sean necesarios para realizar fiscalizaciones profundas o controles masivos, según se requiera;
- Detectar y tomar acción contra contribuyentes evasores;
- Notificar y citar prontamente a los contribuyentes al detectar diferencias que surjan de su comportamiento tributario;
- Garantizar la aplicación del régimen de sanciones estipuladas por la Ley;
- Introducir y formalizar procedimientos de cobranza mediante cobranza voluntaria y coactiva;
- Dar seguimiento y controlar todas y cada una de las diferentes acciones administrativas;
- Garantizar la gestión de control (auditoría interna de las diferentes áreas que comprenden la administración tributaria y brindar información.

4.4. Productos derivados de la información

Muchas informaciones relevantes pueden ser derivadas de la información disponible en las bases de datos de las AT. En el pasado, cuando existían mayores restricciones de información y de procesamiento, se realizaban únicamente cruces y validaciones entre las propias casillas de las declaraciones juradas. Desde algoritmos de validación aritmética, hasta comparaciones de ingresos y costos entre declaraciones de renta anuales frente a acumulados, también anuales, de declaraciones del IVA, por ejemplo.

Hoy día es posible explotar en mejor forma la información disponible. La clave del asunto es que se haga de forma estructurada generando “productos” estándar derivados de la información, que permitan obtener análisis de similar interpretación y aplicación constante y sistemática. Distinguimos, solamente para efectos ilustrativos, dos tipos de productos.

Los individuales por contribuyente o agrupaciones de contribuyentes, entre los cuales encontramos:

- Los Perfiles tributarios y económicos del contribuyente individualmente considerado.
- Los Perfiles tributarios y económicos de grupos de contribuyentes vinculados económicamente.
- El mapa de relaciones profesionales que vincula al contribuyente con contadores, representantes, abogados, socios, accionistas.
- El mapa de relaciones comerciales que vincula al contribuyente con otros agentes económicos, del sector productivo, comercial, o financiero, aunque no tengan vinculación económica entre ellos.
- Los indicadores relativos de comportamiento y posicionamiento del contribuyente con respecto a promedios comparables por actividad económica, por región, provincia, ciudad, que incluyen índices de alejamiento con respecto a sus pares en diferentes categorías.
- Los indicadores objetivos de cumplimiento basados en el comportamiento con respecto a sus obligaciones fiscales.
- El perfil individual de riesgo, que mide la probabilidad actual o futura de incumplimiento en una o más obligaciones tributarias.
- Los resultados y diferencias que presenta el contribuyente con respecto a los cruces de múltiples variables de información propia y de terceros, que usualmente dan lugar a acciones individuales de control de gran efectividad.

Los colectivos o de agregación analítica, entre los cuales encontramos:

- Los análisis económicos, financieros, tributarios, por sectores y actividades económicas, que muestran comportamientos, características, tendencias, volúmenes de negocios.
- Los indicadores económicos y tributarios por sectores y actividades económicas.
- Los análisis descriptivos y de caracterización de negocios especiales o sectores especiales de la economía.
- Los análisis especializados sobre funcionamiento de tipos de empresas significativas en la economía.
- Los análisis de riesgos potenciales de evasión.
- Las mediciones de evasión.

4.5. Productos derivados de la gestión

Al tiempo que se lleva a cabo la gestión de auditoría, se obtienen importantes informaciones que permiten realimentar los procesos, la toma de decisiones y la estrategia de control. Al igual que los productos derivados de la información,

pueden obtenerse diversos productos como valor agregado de la ejecución de las labores propias de auditoría, entre los cuales podemos destacar:

- Resultados promedio de auditorías por tipo de contribuyente, actividad económica y tipo de negocio, que permiten inferir niveles de evasión, dificultades operativas en el trabajo de campo, y estimar posibles metas recaudatorias futuras.
- Tendencia histórica de evasión por sectores y tipos de negocio.
- Compendio analítico de casos fiscalizados por sector y tipo de negocio.
- Aplicación de nuevas técnicas de medición de resultados o ajuste de las existentes.
- Estadísticas de resultados por programa, sector y actividad económica, que involucran todo el proceso, desde la selección de casos hasta los resultados finales.
- Compendio histórico de casos auditados de similares características.
- Documentación sobre los casos más típicos, incluyendo descripciones y explicaciones detalladas con datos estructurados que permitan posteriores consultas para casos similares.
- Análisis de tendencias en casos auditados y resueltos.

4.6. Otras herramientas

Complementando las herramientas anteriores, las administraciones tributarias cuentan con bases de datos legales que además de la legislación presentan los resultados de consultas tributarias y pautas de interpretación o interpretaciones oficiales sobre aplicación de las normas tributarias.

5. CONCLUSIONES

Para mejorar el cumplimiento de las obligaciones, las AT implementan variadas estrategias de control y simultáneamente preparan y ejecutan planes que les permitan desarrollar su capacidad interna e incrementar los niveles de riesgo fiscal.

Las nuevas tecnologías brindan nuevas oportunidades, desde la ampliación de los medios para recibir informaciones tanto de contribuyentes como de terceros informantes, hasta la realización de análisis a distintos niveles para determinar comportamientos de los contribuyentes y oponer medidas de control ajustadas a los perfiles individuales de riesgo.

El trabajo de los auditores cambia sustancialmente. Muchas labores detalladas que eran realizadas para efectuar análisis individuales o colectivos pueden ser realizadas ahora por los sistemas de información. De igual forma, variados aspectos de procedimiento que debían ser ejecutados en forma manual, se

realizan ahora a través de flujos de trabajo estandarizados. Adicionalmente existen nuevas herramientas que apoyan el trabajo tanto de escritorio como de campo de las auditorías individuales.

Sin embargo, ninguna tecnología puede sustituir un esquema ordenado de trabajo de auditoría. Ninguna tecnología puede implementar instrumentos o herramientas de apoyo para la auditoría que sean útiles, si no existen esquemas de control, definición de estrategias, planeación de las actividades, técnicas de investigación y capacidad del recurso humano.

Lo que ocurre ahora, es que la tecnología pone a disposición de las AT sistemas de información que agilizan y optimizan las labores técnicas, y brindan nuevas herramientas que correctamente utilizadas y enmarcadas en el contexto de los esquemas de control institucionales, permiten incrementar la eficiencia operativa y la eficacia para la obtención de los resultados.

En este sentido los flujos de trabajo automatizados liberan una carga operativa inmensa a los niveles de supervisión y dirección, pudiendo dedicar más tiempo a las labores analíticas y de conducción de la función de auditoría. El procesamiento automático de grandes volúmenes de información, permite que muchos procesos analíticos sean realizados muy rápidamente, acelerando la toma de decisiones sobre estrategia y medidas de control. La utilización de herramientas para la gestión operativa de las auditorías, alivia la carga de la realización de múltiples tareas dispendiosas, generando a su vez mayor capacidad para analizar e interpretar los resultados obtenidos.

Sr. Nelson Gutiérrez González
Director de Operaciones
Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
Correo electrónico: Ngutierrez@ciat.org

Caso práctico

TEMA 3.2. INSTRUMENTOS DE APOYO PARA EL ACOMPAÑAMIENTO DE LAS FISCALIZACIONES

Miguel Teodoro Cremades Schulz
Subdirector General de Estudios, Métodos y Procedimientos
Agencia Estatal de Administración Tributaria
(España)

SUMARIO: 1. Instrumentos de fiscalización.- 2. La evolución de los métodos de trabajo.- 2.1. Selección y análisis de riesgos.- 2.2. Métodos de trabajo.- 2.3. Los instrumentos de apoyo a la fiscalización en España.- 3. El Método de Ayuda a la Comprobación.- 3.1. Objetivos del MAC.- 3.2. El proceso de elaboración del MAC.- 3.3. Principales características del MAC.

La globalización económica y la acelerada implantación de las nuevas tecnologías de la información están modificando de forma sustancial el contexto tradicional de desempeño de la función fiscalizadora.

La función de fiscalización de la Administración Tributaria deberá adaptarse en los próximos tiempos a esos grandes cambios del entorno empresarial y tecnológico. Puede afirmarse que la función está sometida a la necesidad de cambios intensos orientados a una mayor profesionalización de sus recursos humanos y a la modernización de sus métodos de selección, comprobación e investigación, dotándose de las estructuras organizativas y de las herramientas técnicas precisas para ello.

Desde hace una década, aproximadamente, las Administraciones Tributarias de los países más desarrollados se han visto obligadas a una reflexión de largo alcance sobre las consecuencias que el desarrollo de las nuevas técnicas telemáticas debe tener para conseguir un mejor cumplimiento fiscal. Podemos afirmar, con carácter general, que la aplicación de los tributos requiere un esfuerzo constante de innovación, ello resulta especialmente relevante para un desarrollo eficaz de funciones, como las propias de la fiscalización o inspección de los tributos, donde la información y los recursos humanos son los principales activos.

Al mismo tiempo, hay que tener muy presente que las estrategias de fiscalización deben perseguir en todo momento transmitir a los ciudadanos que se va a hacer todo lo posible para que los incumplidores fiscales cumplan sus obligaciones tributarias. La necesidad de que la función de fiscalización o inspección tributaria adquiera una creciente profesionalidad y eficacia en el uso de los instrumentos que tiene a su disposición, deriva, pues, no sólo de los cambios del entorno económico y tecnológico sino también del hecho de que una parte muy importante del esfuerzo para mejorar la

relación de los ciudadanos con las Administraciones Tributarias y, en consecuencia, aumentar la aceptación social de los tributos, es una adecuada lucha por un mejor cumplimiento fiscal.

A través del ejercicio de la función fiscalizadora se persigue no sólo el descubrimiento de las deudas tributarias que no han sido declaradas o ingresadas por los obligados a ello, sino también convencer al conjunto de los ciudadanos de la necesidad de mejorar su nivel de cumplimiento fiscal. En ese sentido, podemos considerar que estas actuaciones siempre implican tanto efectos directos como inducidos.

1. INSTRUMENTOS DE FISCALIZACIÓN

En España, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) realiza las actividades de control a través de varios cauces de planificación, asignados a diferentes Departamentos:

a) Planificación extensiva:

- Los controles realizados por los órganos de gestión tributaria, que permiten efectuar los controles masivos de las declaraciones presentadas por los contribuyentes. El Departamento de Gestión Tributaria realiza esos controles extensivos que se orientan esencialmente a los contribuyentes sin actividades empresariales o profesionales.

b) Planificación intensiva:

- Los controles realizados por los órganos de inspección, que permiten efectuar controles exhaustivos sobre la documentación contable y, si resulta preciso, extracontable de los contribuyentes, así como investigar los casos más graves de defraudación, que pueden tener implicaciones de orden penal. El Departamento de Inspección Financiera y Tributaria realiza las comprobaciones fiscales de las actividades empresariales y profesionales y de todos los casos en que existen posibles elementos de fraude.

c) Planificación especializada por tipos de tributos:

- Los controles en materia de IIEE, y arancel de Aduanas, asignados al Departamento de Aduanas e IIEE.

Centrándonos en los órganos inspectores del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria debe destacarse que en la eficacia de las actuaciones intensivas de fiscalización influyen de forma determinante los siguientes factores:

- La planificación de actuaciones de forma integral y con apoyo tanto en experiencias históricas como en Equipos específicos de investigación del fraude.
- Disponer de una estructura organizativa eficiente que permita la adecuada especialización de equipos y unidades.
- La realización de una correcta Planificación y Selección, lo cual implica que los recursos humanos y materiales sean destinados a las actividades donde se va a obtener un mayor efecto directo e indirecto de las actuaciones emprendidas.
- La capacidad normativa para poder investigar y poder reaccionar adecuadamente a los fraudes descubiertos de forma que se modifiquen rápidamente los comportamientos desviados.
- La utilización de unos adecuados métodos de trabajo profesionales, incluyendo el uso de las herramientas informáticas idóneas para el desarrollo de la actividad de fiscalización.

2. LA EVOLUCIÓN DE LOS MÉTODOS DE TRABAJO

La apuesta de futuro de la Inspección tributaria exige una renovación muy importante de los métodos de trabajo de forma consistente y coordinada con la incorporación de las nuevas tecnologías y la potenciación de una mejor gestión del conocimiento. Ello afecta a los métodos de selección y de análisis de riesgos pero también a las formas de desarrollar la labor directa de fiscalización. Además, a medio y largo plazo caminamos a una transformación muy importante del trabajo inspector, que implica la capacitación para analizar y trabajar directamente sobre los sistemas de información y gestión empresariales.

2.1. Selección y análisis de riesgos

La mejora del ejercicio de la función fiscalizadora tiene que ver con la capacidad de avanzar en la mejora de la selección para que las actuaciones se dirijan a los incumplimientos fiscales más importantes y cuya corrección puedan influir en la mejora de los comportamientos del resto de los contribuyentes.

La AEAT española está respondiendo a esas necesidades de aplicación de las tecnologías de la información a la selección y análisis de riesgos mediante el desarrollo de una serie de aplicaciones computarizadas:

- a) El sistema *ZUJAR*, un sistema de almacén y minería de datos específicamente adaptado a las necesidades de innovar los sistemas de selección de contribuyentes.

b) Desarrollo de iniciativas para el análisis de riesgo que permitan la localización de los recursos humanos en función del riesgo ABSTRACTO constituyendo así *Ámbitos Homogéneos de Actuación* (AHA). En estos AHA con técnicas de selección de riesgo “concreto” complementaríamos la previa determinación de entornos de riesgo difuso llevadas a cabo por los AHA.

Relacionado con estas técnicas de análisis de riesgos se encuentra el Sistema de Análisis de la Información Tributaria (S.A.I.T.) destinado a permitir un sistema de selección para grandes empresas en función del análisis de ratios económicos, comerciales, financieros e internacionales obtenidos en base a la información disponible en las bases de datos.

c) Experimentación de las posibilidades de las redes neuronales para generar perfiles de comportamientos de contribuyentes.

2.2. Métodos de trabajo

La mejora de las técnicas de selección debe ser acompañada de una innovación muy importante de los métodos de trabajo utilizados en el ejercicio de la función de fiscalización de manera que sean capaces de responder de forma eficaz y, al mismo tiempo, homogéneo a los incumplimientos que se persigue eliminar.

Un primer factor decisivo que debe tenerse en cuenta en esa reflexión es la utilización creciente por parte de las empresas de sistemas no sólo computerizados sino, también, de unos instrumentos cada vez más avanzados de gestión contable y empresarial. Resultaría incongruente, en ese contexto, el mantenimiento por los órganos de control e investigación tributaria de métodos de trabajo que desconociesen esa realidad, pretendiendo aplicar mecanismos de examen de la contabilidad y de auditoría tributaria diseñados cuando ni siquiera la llevanza de la contabilidad por medios informáticos estaba generalizada.

Por ello, el primer reto de la Inspección Tributaria debe ser desarrollar su capacidad de utilizar los propios sistemas de las empresas para la realización de aquellas comprobaciones y pruebas sistemáticas y críticas que, antes del desarrollo de los actuales sistemas, era imposible. En definitiva, tiene que existir una correlación entre los sistemas contables y de gestión de las empresas y los métodos utilizados por los que efectúan las comprobaciones de esas cuentas y actividades.

Un segundo factor a tomar en consideración es la necesidad cada vez mayor de una respuesta ágil por parte de los servicios de inspección que ya no pueden esperar el transcurso de los plazos legales de prescripción para desarrollar sus actuaciones. La interconexión internacional de las actividades y la agilidad de los comportamientos defraudadores exige ser capaces de responder en plazos de tiempo enormemente más reducidos que en el pasado, so pena de facilitar la extensión de los comportamientos defraudatorios.

Por ello, la evolución de los métodos de trabajo dependerá de la capacidad de poner los nuevos instrumentos tecnológicos al servicio de una respuesta adecuada a las nuevas necesidades de utilización de la información, gestión del conocimiento, definiciones de calidad y nuevos sistemas de evaluación del trabajo. Vamos a abordar brevemente cada una de dichas variables.

2.2.1. La utilización de la información

Las organizaciones inspectoras son, en gran medida, dispositivos para la captación y utilización de la información. Por ello, la explotación adecuada de la información es el aspecto crucial de una organización capaz de luchar eficazmente por un mejor cumplimiento de las normas tributarias.

Las necesidades de explotación previa de la información disponible son comunes a todos los sistemas de información tributaria y son una de las variables más importantes para evaluar el cumplimiento eficaz de su misión por parte de la organización administrativa.

La Agencia Tributaria española dispone de una extensa información individualizada relativa a cada contribuyente tanto facilitada por él mismo como obtenida de quienes mantienen o intermedian sus actividades económicas y financieras. Este sistema, que es uno de los más desarrollados de las Administraciones europeas, exige permitir la incorporación de los instrumentos de análisis más avanzados que, en cada momento, permitan las posibilidades tecnológicas para que se obtenga el máximo rendimiento de la información de cara a una selección adecuada de los contribuyentes a fiscalizar, y también para que una vez seleccionados en las actuaciones de comprobación de los mismos se utilice de forma óptima la información disponible previamente.

La función de fiscalización o inspección tributaria debe conseguir una utilización intensiva de la información que tiene a su disposición, tanto en las bases de datos fiscales como en la contabilidad de las empresas. En último extremo, se trata de adaptar la Inspección al uso de los medios que ya utilizan normalmente las empresas, obteniendo las ganancias de productividad que implica la sistematización de la información y trabajar con la información de la empresa con las mismas herramientas que ella utiliza. A medio y largo plazo caminamos a una transformación radical de la cultura del trabajo inspector, capacitando para analizar y trabajar directamente sobre los sistemas de información y gestión empresariales.

Además de la información que accede sistemáticamente a las Bases de datos de la AEAT (obligación de SUMINISTRAR periódicamente que afecta a un numeroso colectivo de obligados tributarios), hay otro tipo de información “finalista” que se obtiene por CAPTACIÓN y que normalmente va dirigida a complementar la obtenida por suministro. Por último hay que mencionar la existencia de una ONIF con tareas

exclusivas de detección del fraude emergente (investigación) y por ello preparatorias de la planificación de actuaciones concretas de control.

2.2.2. La gestión del conocimiento

La necesidad del intercambio de experiencias y de la puesta en común de los conocimientos generados por las personas que desempeñan las funciones de fiscalización son ampliamente compartidas por las Administraciones Tributarias de diferentes países.

Potenciar la organización del conocimiento es requisito indispensable para fomentar redes organizativas más inteligentes. La documentación y las herramientas generadas por un equipo de trabajo deben contribuir al trabajo de otros. Es fundamental, por tanto, que la experiencia esté al servicio de toda la organización, superando formas de trabajo excesivamente individualistas.

La necesidad de utilización de técnicas de trabajo flexibles y enriquecedoras por parte de la Inspección no es, sin embargo, únicamente el resultado de esa convicción sobre la necesidad de crear organizaciones más inteligentes. Se trata de conseguir una renovación muy importante de los instrumentos de trabajo y un esfuerzo de incorporación a las nuevas tecnologías y, muy especialmente, a sus implicaciones en el terreno de la organización del conocimiento.

Esa preocupación ha tenido expresión en el diseño de lo que habitualmente se conoce como sistemas expertos. Teles sistemas expertos son programas informáticos preparados para resolver problemas en áreas de trabajo concretas, intentando emular las formas de actuar de los expertos humanos mediante técnicas de inteligencia artificial. Mediante aplicaciones de un uso sencillo, interactivas, muy informativas, se piensa que se puede obtener una mayor uniformidad de los controles, en beneficio de la seguridad jurídica, en detrimento de la necesaria iniciativa investigadora del actuario así como un aumento significativo de la productividad y calidad de las actuaciones.

Un primer factor decisivo que debe tenerse en cuenta en esa reflexión, como ya hemos señalado con anterioridad, es la utilización creciente por parte de las empresas de sistemas no sólo computerizados sino, también, de unos instrumentos cada vez más avanzados de gestión contable y empresarial. Resultaría incongruente, en ese contexto, el mantenimiento por los órganos de control e investigación tributaria de métodos de trabajo que desconociesen esa realidad.

Un segundo factor a tomar en consideración es la necesidad cada vez mayor de una respuesta ágil por parte de los servicios de inspección. La interconexión internacional de las actividades y la agilidad de los comportamientos defraudadores exige ser capaces de responder en plazos de tiempo enormemente más reducidos que en el pasado.

2.2.3. La calidad del trabajo

Los objetivos de profesionalización de la función fiscalizadora deben asentarse en un creciente esfuerzo por consolidar un paradigma de calidad de trabajo. Por una parte, las necesidades de un tratamiento neutral a los sujetos comprobados hacen muy importante el establecimiento de un estándar básico relativo a las comprobaciones efectuadas. Ese estándar básico no debe ser una referencia establecida externamente a los propios profesionales, sino precisamente una definición efectuada por ellos mismos del conjunto de *buenas prácticas* que se consideran adecuadas para una determinado tipo de actuación.

En este sentido se considera fundamental que los inspectores tengan una gran participación y protagonismo en el establecimiento de ese estándar de calidad o buenas prácticas.

La organización de la función fiscalizadora debe promover un nivel que podríamos llamar de *calidad normal* del trabajo y, al mismo tiempo, se debe incentivar y premiar aquellos comportamientos creativos que permiten ganancias de eficacia y calidad al conjunto de la organización. Entre esos criterios de excelencia podemos mencionar: la innovación en métodos de trabajo, el descubrimiento de nuevos tipos de fraude no conocidos por la administración, obtención de informaciones a utilizar por otros equipos, detección de problemas de técnica fiscal, etc.

2.2.4. Los instrumentos de evaluación

La insatisfacción y las notables deficiencias que producen los sistemas de control exclusivamente cuantitativos (especialmente, resultados en deuda tributaria descubierta) de la actividad de los órganos fiscalizadores hace muy recomendable disponer de instrumentos de evaluación profesional del trabajo desempeñado, que permita a los responsables una valoración cualitativa del trabajo desarrollado evitando los errores que producen las técnicas meramente cuantitativistas, demasiado proclives a obtener sólo aquello que se mide, en detrimento de los objetivos de calidad. Por ello, los nuevos métodos de trabajo deben ser capaces de ayudar a obtener indicadores de la calidad del trabajo individual.

2.3 Los instrumentos de apoyo a la fiscalización en España

El desarrollo de instrumentos de apoyo a la fiscalización, orientados a la modernización de los métodos de trabajo, se está efectuando en España a través fundamentalmente de las siguientes vías:

Por un lado deben señalarse los instrumentos de apoyo jurídico en la labor fiscalizadora. En este sentido, además de aportar todo el material legislativo, jurisprudencial y de criterios administrativos existentes, debe mencionarse la elaboración de un **Manual de Procedimiento Inspector** que permite a los actuarios, tras su incorporación a un entorno informático, disponer de un texto actualizado que recoge detalladamente los distintos aspectos de la tramitación procedimental de los expedientes de fiscalización. Asimismo la **Base de Datos de Documentación** recoge de forma sistemática la fundamentación de los criterios jurídicos más significativos que se han ido produciendo en las oficinas de fiscalización de forma que se permite un intercambio de experiencias en el terreno jurídico.

Por último, la necesaria homogeneización de respuestas jurídicas se consigue a través de la **coordinación nacional de Oficinas Técnicas**, dónde se imparten los criterios administrativos a aplicar en los casos en los que las normas pueden ofrecer soluciones interpretativas diferentes a similares supuestos de regularización tributaria.

Por otro lado deben señalarse los instrumentos de apoyo a la fiscalización en su aspecto técnico, ente los que destacan:

a) La elaboración de **guías sectoriales y temáticas de comprobación**. A través de dichas guías los actuarios especializados en un determinado sector o mecanismo defraudatorio desarrollan información básica para ayudar a los actuarios no especializados. La elaboración de estas guías goza de una larga tradición en España, si bien actualmente se pretende difundir mejor, homogeneizar, actualizar y sistematizar estos trabajos aprovechando para ello las nuevas tecnologías. En este sentido, mediante una aplicación informática disponible para los actuarios y de gestión centralizada se están publicando las diferentes guías, previa una labor de homogeneización y se están encargando la realización de nuevas guías de modo que resulte un conjunto que abarque los principales temas o sectores que determinan el trabajo de los actuarios. Su incorporación a una base de datos permitirá igualmente la actualización constante de su contenido.

b) Las actuaciones de investigación específica desarrollados por órganos especializados en dichas actuaciones, a través de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude. Además de permitir orientar los criterios de selección después de la investigación efectuada, también es posible una actuación más ágil de los servicios de control no especializados.

c) El desarrollo del Método de Ayuda a la Comprobación (MAC) como instrumento de sistematización de los métodos de trabajo de los órganos de fiscalización y de puesta a disposición de los actuarios de las utilidades y herramientas informáticas que pueden resultarles útiles para el desarrollo de sus actuaciones.

3. EL MÉTODO DE AYUDA A LA COMPROBACIÓN

La preocupación de la Agencia Tributaria española por la modernización de los métodos de trabajo de los órganos de fiscalización o inspección tributaria ha dado lugar durante los últimos años a una reflexión de futuro sobre los mejores mecanismos capaces de permitir dotar a los órganos de fiscalización de los instrumentos de apoyo que facilitasen la adaptación a los retos tecnológicos, culturales y profesionales que se han diagnosticado.

A finales del año 2000 el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria decidió impulsar, a través de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, un proyecto orientado a elaborar un método de comprobación básica dirigido a las actuaciones de carácter general sobre empresas.

A la hora de poner en marcha este proyecto se han tenido en cuenta, junto al análisis general reflejado en el apartado anterior, los rasgos diferenciales de la Inspección Tributaria española. En primer lugar, disponemos de un sistema de información tributaria potente y muy avanzado desde el punto de vista tecnológico. Ello supone una importante ventaja comparativa respecto a otros países que se ven obligados en primer término a suplir las limitaciones de sus sistemas de información. Esa ventaja comparativa exige poner a disposición de la Inspección herramientas que permitan un uso mucho más eficaz y eficiente de ese importante dispositivo de información, de forma que la inspección posea instrumentos que operen sobre la información existente en las bases de datos.

Un segundo elemento diferencial es la elevada formación de los recursos humanos de los órganos de fiscalización. Se trata ahora de superar la utilización exclusivamente individualista de esas capacidades y ser capaces de extraer de la experiencia y los conocimientos la realimentación orgánica que permitan desarrollar métodos de trabajo mucho más perfeccionados.

El Método de Ayuda a la Comprobación persigue mejorar cualitativamente la operatividad para la inspección de la información disponible, ordenándola mediante un instrumento capaz de sistematizar pruebas y tareas y de permitir procesos de realimentación y, también, de permitir la aplicación a los datos de las herramientas informáticas hoy usuales (hojas de cálculo, tratamiento de bases de datos, procesadores de textos).

3.1. Objetivos del MAC

El objetivo del proyecto desarrollado consiste en generar unos instrumentos, capaces de promover un estándar respecto a los métodos de trabajo empleados y a la documentación de los mismos. Se consideraba que dicho estándar debía incorporar una utilización en profundidad de las herramientas informáticas y una mejor explotación de la información existente en las bases de datos.

El proyecto se orientó a elaborar un método de comprobación básica dirigido a las actuaciones de carácter general sobre empresas con una contabilidad suficientemente desarrollada en base a criterios de normalización, profesionalización y búsqueda de objetivos de calidad. El Método debía fundamentarse en técnicas de auditoría y en el uso de tecnologías e instrumentos de trabajo que pueda facilitar el trabajo diario de la inspección y una mejor utilización de la información y de las aplicaciones de las Bases de Datos.

Por tanto, de forma resumida los principales objetivos son los siguientes:

- Facilitar la explotación del sistema de información tributaria
- Generar instrumentos para el trabajo en equipo
- Mejorar la documentación de las actuaciones
- Incorporación progresiva de herramientas de carácter informático

3.2. El proceso de elaboración del MAC

La elaboración del MAC se basó en las experiencias de un conjunto de profesionales muy cualificados y de dilatada experiencia. Sobre la base del diagnóstico descrito y del objetivo determinado por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, el proyecto fue encomendado a un Grupo de Trabajo formado por inspectores con amplia experiencia que prestaban sus servicios en diferentes servicios territoriales. Este Grupo de Trabajo desarrolló su actividad desde octubre de 2000 hasta finales de junio del año 2001.

Ese grupo efectuó una selección de posibles pruebas e instrumentos que fueran adecuados para la elaboración de un método de trabajo de la Inspección. La metodología adoptada fue la del grupo de discusión sobre las propuestas de los propios miembros del grupo.

La actividad del Grupo de Trabajo condujo a la elaboración de un prototipo, que fue denominado MCB (Método de Comprobación Básica) el cual, fue objeto de un desarrollo operativo del correspondiente *software* por el Departamento de Informática Tributaria.

El prototipo elaborado fue puesto a disposición de alrededor de 40 equipos o unidades de inspección durante varios meses. Esas pruebas-piloto del Método consistieron en su experimentación, por determinadas unidades o equipos que no había participado en su diseño, para contrastar y verificar si la calidad del producto desarrollado era suficiente para conseguir los objetivos perseguidos. Los resultados de la prueba experimental se determinaron mediante las respuestas facilitadas por los

participantes a un cuestionario elaborado y las conversaciones personales mantenidas con los mismos.

La prueba piloto permitió determinar las carencias o debilidades del prototipo. Con las sugerencias e informes efectuados por todos esos equipos o unidades se elabora un plan de mejora de la aplicación, que además pasa a ser denominada MAC (Método de Ayuda a la Comprobación), para resaltar su naturaleza de instrumento de apoyo a los servicios de inspectores.

Dado el carácter voluntario de la utilización de la aplicación se consideraba fundamental la difusión progresiva de sus características para facilitar junto a la formación sistemática un proceso informal de comunicación sobre las ventajas del uso de la aplicación.

La experiencia de utilización del MAC (desde julio de 2002 hasta diciembre de 2003) revela una utilización creciente del mismo, a pesar de su carácter voluntario, cualquiera que sea el indicador que utilicemos (número de usuarios, número de expedientes creados y número de ficheros de información solicitados).

Por otra parte debe tenerse en cuenta que es una aplicación dinámica, en la cual se incorporan de forma continua nuevas utilidades, es objeto de una actualización permanente y está sometida a la integración sistemática de las recomendaciones o sugerencias de los usuarios.

3.3. Principales características del MAC

El Método de Ayuda a la Comprobación (MAC) se encuentra en explotación desde julio de 2002, encontrándose residenciado en la intranet de la Agencia Tributaria. Se trata de una aplicación informática de estructura sistemática e intuitiva cuyo uso no requiere conocimientos informáticos avanzados. La aplicación permite descargar información procedente de las bases de datos de forma que puedan generarse hojas de trabajo automáticas y esté a disposición del usuario.

El MAC toma como punto de partida las características propias de un expediente de inspección para fomentar la utilización más eficiente de la información existente en las bases de datos mediante el uso de hojas de trabajo automatizadas y permitiendo el reparto de tareas en el interior de los equipos o unidades. El desarrollo del MAC pretende, además, la innovación de los métodos e instrumentos de trabajo, extender el trabajo directo sobre los ficheros informáticos de la contabilidad de las empresas e introducir instrumentos de evaluación de la calidad del trabajo.

La utilización del MAC está recomendada a todos los funcionarios incorporados a equipos o unidades de inspección, tanto inspectores como subinspectores y agentes, que abordan la comprobación de las empresas con contabilidad desarrollada.

Las principales características del MAC son las siguientes:

3.3.1. Sistematización

El MAC es un instrumento de sistematización de las pruebas, tareas y hojas de trabajo propias de la comprobación de empresas con una contabilidad suficientemente desarrollada. Para cada actividad definida se ofrece una descripción detallada de su objetivo, forma de realización y de los instrumentos de apoyo de que se dispone.

El MAC ofrece un amplio catálogo de las pruebas y tareas a desarrollar en una comprobación inspectora. En este sentido, debe entenderse como un marco donde el inspector adopta elecciones y decisiones, tanto previstas como elegidas por el actuario.

Los conceptos operativos básicos son los siguientes:

- *Pruebas*. Todas las comprobaciones con una finalidad específica.
- *Tareas*. Actuaciones concretas para la realización de una prueba.
- *Hojas de trabajo*. Son los documentos de constancia de realización de las actuaciones. En ocasiones esas hojas de trabajo se generan automáticamente por el sistema en base a la información disponible. En otros casos deben ser confeccionadas por los usuarios disponiendo de modelos propuestos.
- *Ayudas*. Son el conjunto de elementos de apoyo, explicaciones, sugerencias, recomendaciones sobre pruebas o tareas, fuentes de información disponibles o normativa básica aplicable.

3.3.2. Estructura

EL Método de Ayuda a la Comprobación se adapta a la naturaleza de las actuaciones de fiscalización. Se han establecido tres niveles básicos de desarrollo de las actuaciones:

- *Actuaciones preliminares*. Se trata de todas aquellas actuaciones que pueden desarrollarse antes de las actuaciones directas con el contribuyente. A través de ellas se persigue la realización de un análisis previo de la información disponible en las bases de datos. A tales efectos se ha estructurado en: *Documentación o carpeta fiscal*, *Análisis de los datos declarados por el contribuyente* y *Análisis de los datos declarados por terceras personas*.
- *Actuaciones iniciales*. Se trata de todas aquellas actuaciones a desarrollar en la primera o primeras visitas al contribuyente orientadas a preparar el diagnóstico y

seleccionar las áreas de riesgo. Se ha estructurado en *Comparecencia, Contabilidad y Estructura y organización de la empresa*.

- *Examen por áreas*. Supone el desarrollo sistemático de las pruebas y tareas correspondientes a las áreas de riesgo seleccionadas. En el MAC se han previsto diez áreas específicas.

3.3.3. Flexibilidad

El MAC es un instrumento flexible, que pueda adaptarse a la información que en cada momento esté disponible y a las diferentes circunstancias que puedan darse durante el procedimiento de inspección. El MAC es un instrumento abierto de una forma permanente a la mejora derivada de la experiencia y los conocimientos acumulados de las unidades y equipos de inspección.

Cada pantalla del MAC incluye un nexo de SUGERENCIAS que permite comunicar *on-line* con los gestores de la aplicación.

El MAC sigue siendo un proyecto experimental, una aplicación sometida a ensayo real, siendo indispensable obtener a partir de la experiencia de su uso las enseñanzas precisas para la búsqueda de alternativas más completas y ambiciosas al servicio del trabajo de la Inspección. Actualmente se está iniciando el proceso de elaboración de desarrollos sectoriales del MAC por tipos de actividad o comprobaciones especializadas.

3.3.4. Explotación del sistema de información tributaria.

Los usuarios del MAC pueden obtener ficheros de información de la Base de Datos Consolidada que son objeto de determinadas rutinas automáticas, permitiendo la aplicación a los datos tributarios de tratamientos en hojas de cálculo y bases de datos.

Esas hojas básicas están preelaboradas y permiten obtención de unos contrastes básicos y determinados cruces de datos sin necesidad de que el usuario tenga especiales conocimientos informáticos. Actualmente existen tanto hojas básicas automáticas a disposición de los usuarios como decenas de formularios y hojas de trabajo no automáticos.

3.3.5. Incorporación de herramientas informáticas.

EL MAC incorpora herramientas informáticas de utilización voluntaria que faciliten la ejecución del trabajo mediante instrumentos de auditoría informática, como consecuencia de la generalización del uso de tales instrumentos por parte de las

empresas y de las ventajas de sistematización y seguridad funcional que ello conlleva. La flexibilidad del MAC permite una progresiva integración de dichas herramientas de auditoría informática, facilitando la transición hacia tales formas de trabajo. Las herramientas incorporadas han sido elaboradas por diferentes servicios territoriales o centrales.

Las principales herramientas de auditoría informática a disposición de los usuarios incluyen:

- la aplicación PROMETEO como herramienta para trabajar con la contabilidad de las empresas
- La aplicación ALIA herramienta específica para operar con los registros del Impuesto sobre el Valor Añadido de las empresas
- La aplicación NORMA 43 herramienta específica para operar con los ficheros de movimientos de cuentas bancarias facilitadas por las Entidades financieras.

3.3.6. Documentación de las actuaciones

El MAC permite mejorar la documentación de las actuaciones inspectoras. La ejecución del Método favorece la correcta documentación de las actuaciones en los papeles de trabajo que reflejen las pruebas practicadas, sin perjuicio de que determinadas actuaciones, por su trascendencia en el procedimiento, se documenten en diligencias. En el MAC además de hojas de trabajo se han incorporado modelos de toda clase de documentos inspectores (requerimientos, informes, diligencias, fichas, etc.).

3.3.7. Trabajo en equipo

El MAC proporciona instrumentos para favorecer el trabajo en equipo en las unidades de inspección. El Método permite la asignación de pruebas, tareas concretas o papeles de trabajo a los distintos miembros de la unidad o equipo de inspección, tanto al jefe de la unidad como a subinspectores o agentes tributarios.

3.3.8. Voluntad formativa e informativa

El MAC se acompaña, como se ha indicado anteriormente, de ayudas de carácter sistemático para dar a conocer las posibilidades del sistema de trabajo propuesto para tales comprobaciones y los referentes normativos más importantes.

Sr. Miguel Teodoro Cremades Schulz
Subdirector General de Estudios, Métodos y Procedimientos
Agencia Estatal de Administración Tributaria
España
Correo electrónico: miguel.cremades@correo.aeat.es

Caso práctico

TEMA 3.3. LA EVALUACION INTEGRAL DE RESULTADOS DE LAS ACCIONES DE FISCALIZACION

Mario Arduz Campero
Gerente Nacional de Fiscalización
Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)
(Bolivia)

SUMARIO: Resumen.- 1. Introducción.- 2. Evaluación de los Resultados de Gestión.- 2.1. Planificación de las acciones de fiscalización.- 2.2. Instrumentos de registro y seguimiento informatizado.- 2.3. Evaluación de actuaciones.- 2.4. Costos de las acciones de fiscalización.- 2.5. Sistema de evaluación y control de productividad "SISEPRO".- 3. Evaluación de los Impactos en el Comportamiento del Contribuyente.- 3.1. Impacto de las acciones fiscalización.- 3.2. Evaluación de la Administración Tributaria boliviana.- 4. Conclusiones.

RESUMEN

A medida que la gestión de fiscalización se moderniza, se enfrentan nuevos retos en las Administraciones Tributarias, entre éstos se encuentran los procesos de evaluación que son de gran interés para redefinir los procesos de fiscalización.

La evaluación integral de los resultados de fiscalización no debe limitarse a verificar el cumplimiento de los objetivos y metas que fueron planteados como compromisos de gestión, sino también, debe tomar un mayor alcance, como el de identificar cómo responde el contribuyente en su cumplimiento voluntario.

Aplicando estos criterios, los procesos de evaluación de las actuaciones de fiscalización que efectúa el Servicio de Impuestos Nacionales de Bolivia, incluye desde una primera perspectiva: la evaluación de los resultados de gestión desde el inicio del proceso de planificación, el seguimiento de las actuaciones, la evaluación de los efectos directos tanto en casos como en recaudación y los niveles de productividad individual. Desde una segunda perspectiva, cuáles han sido los beneficios que se han producido en la recaudación voluntaria como producto de las acciones de fiscalización.

En los resultados de gestión, observamos que a partir de la gestión 2002, existe una tendencia creciente en cuanto a la cantidad de intervenciones realizadas, por recaudación, verificación y control generados por los procesos de fiscalización.

En la gestión 2003 se han realizado 11.763 casos de fiscalización, obteniendo una recaudación de 62,4 millones de Bolivianos; respecto a la gestión 2002, los resultados presentan un crecimiento del 85% en cuanto a la cantidad de fiscalizaciones y 43% en

la recaudación por acciones de fiscalización.

El objeto de la mayor cantidad de intervenciones de fiscalización ha sido el Impuesto al Valor Agregado - IVA, el mismo que se considera como el principal impuesto de recaudación para el Fisco. El efecto de este impuesto, fue un crecimiento del 6% de la recaudación en efectivo en la gestión 2001, 13% en la gestión 2002 y 21% en la gestión 2003, estas tasas de crecimiento han sido las más importantes dentro del Sistema Tributario boliviano.

Por otro lado, los contribuyentes que fueron fiscalizados mejoraron su comportamiento respecto a sus declaraciones juradas por concepto del Impuesto al Valor Agregado, siendo el crecimiento del impuesto determinado 47%, mayor al registrado para todo el universo de contribuyentes.

Asimismo, los contribuyentes fiscalizados mostraron una recomposición respecto a sus débitos y créditos declarando un menor porcentaje de compras por cada unidad vendida, esta recomposición permitió que los contribuyentes no incrementen su crédito fiscal IVA en 345 millones de Bolivianos y por lo tanto no reduzcan el IVA en el importe señalado que representa aproximadamente el 19% de las recaudaciones en efectivo del IVA.

1. INTRODUCCIÓN

Una evaluación integral de los impactos de las actuaciones de fiscalización se enfoca desde dos perspectivas: la primera, mediante la evaluación de los resultados directos de la gestión de fiscalización respecto a las metas que fueron planteadas por la Administración Tributaria y una segunda perspectiva, respecto a cuáles han sido las modificaciones en el comportamiento tributario de los contribuyentes fiscalizados.

2. EVALUACIÓN DE LOS RESULTADOS DE GESTIÓN

Consiste en realizar un análisis y seguimiento de los resultados de fiscalización, desde el proceso de planificación de acciones, el seguimiento de las actuaciones, la evolución de resultados en cuanto a intervenciones realizadas, recaudaciones directas y la productividad individual de los fiscalizadores. Esta evaluación en el caso de la Administración Tributaria boliviana, se efectúa considerando los siguientes aspectos:

2.1. Planificación de las acciones de fiscalización

Mediante la Ley de la República N° 1178, se establecieron los Sistemas de Administración y Control Gubernamental (SAFCO)¹, en lo que respecta a los instrumentos de planificación se establece el Sistema de Programación de Operaciones Anual, que tiene por objeto uniformar en forma metodológica y sistemática los procedimientos para la elaboración de planes y programas homogéneos que responden a los criterios de planificación estratégica.

En el Servicio de Impuestos Nacionales, la planificación de las acciones de fiscalización se efectúa en función del marco estratégico ², de acuerdo a la metodología señalada en la ponencia de estrategias de fiscalización.

Mediante este proceso se determinan los objetivos estratégicos, las actividades, tareas y metas en cuanto a cantidad de actuaciones a realizar y la recaudación que se pretende lograr para cada uno de los Departamentos de Fiscalización de las Gerencias Distritales.

2.2. Instrumentos de registro y seguimiento informatizado

El Servicio de Impuestos Nacionales cuenta con un sistema informático con el que se gestionan las operaciones, denominado Sistema Integrado de Recaudaciones de la Administración Tributaria (SIRAT); el módulo de las aplicaciones que son utilizadas por el área de fiscalización dispone de los siguientes subsistemas:

- a) Sistema de Control de Gestión;
- b) Sistema de Selección de Contribuyentes;
- c) Sistema de Información de Terceros;
- d) Sistema de Técnicas y Procedimientos de Auditoría.

A efectos de evaluación y seguimiento de las actuaciones de fiscalización se ha implementado el Sistema de Control de Gestión – COG, que se define como una herramienta informática que permite realizar un control y registro ordenado de los procesos de fiscalización, facilitando el seguimiento de las actuaciones a diferentes niveles de usuarios ³, mediante el registro cronológico de los siguientes procesos generales:

- Petición de Orden de Fiscalización.

¹ Publicada el 23 de junio de 1990, los Sistemas de Administración y Control Gubernamental son: Sistema de Programación de Operaciones, Sistema de Organización Administrativa, Sistema de Presupuesto, Sistema de Administración de Personal, Sistema de Administración de Bienes y Servicios, Sistema de Tesorería y Crédito Público, Sistema de Contabilidad Integrada y Sistema de Control Gubernamental.

² El Marco Estratégico se encuentra compuesto por la Visión, que establece la dirección hacia donde se dirige la Administración y representa los retos que se pretenden encarar. La Misión, que es la razón de ser de la institución y establece los objetivos a los cuales se dedicarán nuestros esfuerzos, los Valores y Principios que deben internalizarse en los recursos humanos y la gestión institucional.

³ Gerentes Distritales y Nacionales, Jefes de Departamento de Fiscalización, Supervisores y Fiscalizadores.

- Autorización y emisión de la Orden de Fiscalización.
- Impuestos y períodos fiscalizados.
- Supervisores y fiscalizadores responsables.
- Registro de notificaciones al contribuyente.
- Vistas de Cargo con los Impuestos Determinados.

El sistema COG se encuentra implementado en línea en las Gerencias de Grandes Contribuyentes y debido a las limitaciones de hardware en el resto de los contribuyentes se actualiza la información mediante un proceso BATCH. La información es centralizada en una Base de Datos del SIRAT siendo el principal usuario el Departamento de Evaluación y Control de Calidad, dependiente de la Gerencia Nacional de Fiscalización. Este Departamento emite cada 15 días los reportes de gestión actualizados que presentan información global y desagregada, determinando indicadores de evaluación y control de gestión habilitando los mecanismos de retroalimentación. Asimismo, esta información constituye el insumo principal para el procesamiento del Sistema de Evaluación de Productividad, por lo que sin esta aplicación no sería posible efectuar el seguimiento y control de las fiscalizaciones necesario para las tareas de evaluación.

2.3. Evaluación de actuaciones

Las actuaciones de fiscalización pueden ser cuantificadas a través de dos parámetros:

a) Cantidad de Casos de Fiscalización

La cantidad de intervenciones o casos de fiscalización ejecutados es un resultado que se encuentra relacionado con la universalidad de las acciones de control y la “sensación de riesgo” que perciben los contribuyentes. Mientras se fiscalice a un mayor número de contribuyentes se logrará una mayor “sensación de riesgo” que permitirá mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

b) Recaudación

Esta variable permite medir la efectividad de las actuaciones de fiscalización, porque el contribuyente al aceptar y pagar el impuesto determinado deberá cambiar su comportamiento respecto a sus obligaciones fiscales futuras.

La evolución de las actuaciones de fiscalización se detalla en el siguiente cuadro:

Cuadro N° 1

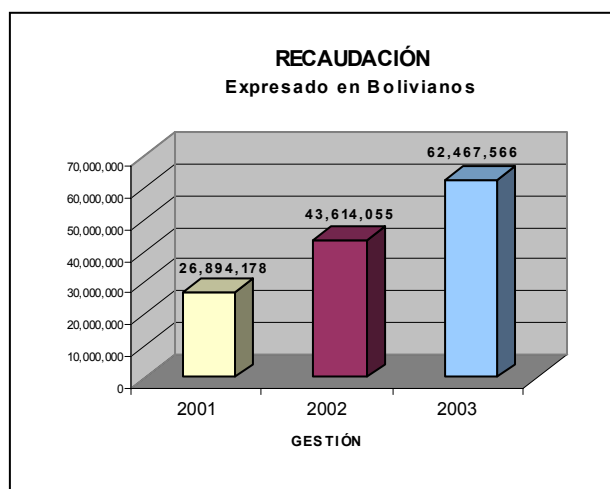
EVOLUCION DE LOS RESULTADOS DE FISCALIZACION

PROCESOS DE FISCALIZACIÓN	Gestión 2001		Gestión 2002		Gestión 2003	
	Acciones	Recaudación	Acciones	Recaudación	Acciones	Recaudación
Fiscalización Externa	362	7.805.886	174	24.734.597	182	22.139.336
Verificación Externa	9.502	19.088.292	3.275	9.460.300	5.830	24.656.260
Verificación Interna (*)	0	0	2.891	9.290.022	5.751	14.571.965
Control Formativo Preventivo	n.d.	0	51.913	129.136	46.786	1.100.005
TOTAL	9.864	26.894.178	58.253	43.614.055	58.549	62.467.566

Fuente: Servicio de Impuestos Nacionales, Gerencia Nacional de Fiscalización, Departamento de Evaluación Operativa y Control de Calidad

(*) Las actuaciones de verificación interna recién se implementan a partir de la gestión 2002

Con referencia a la recaudación en efectivo, se observa un crecimiento de 26,8 millones de Bs ⁴ en la gestión 2001 a 43,6 MM ⁵ en la gestión 2002 que representa un 62% de incremento, respecto a la gestión 2003, la recaudación se incrementó en un 44% alcanzando un importe de 62,4 MM.

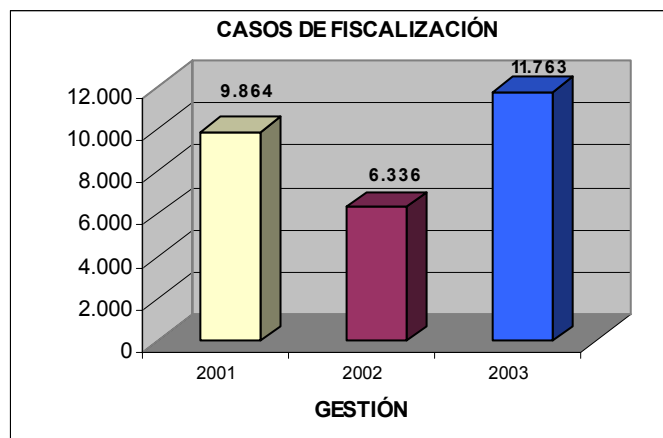


Respecto a la cantidad de intervenciones de fiscalización, en la gestión 2002 se presentó un decremento del 35% debido a que se suspendieron temporalmente las acciones de fiscalización por un período de tres meses como se explicará más adelante. Sin embargo, en la gestión 2003 se observa un crecimiento de la

⁴ Todos los importes se encuentran en Bolivianos, para efectos de equivalencias, el Tipo de Cambio Promedio para la gestión 2003 ha sido de 7,67 Bolivianos por un dólar de EE.UU.

⁵ A objeto de simplificar la redacción se utilizará MM para abreviar la palabra millones, asimismo, en adelante todos los importes se refieren a Bolivianos.

cantidad de intervenciones de fiscalización en un 86%, logrando ejecutar 11.763 casos.



En lo que se refiere a los impuestos determinados por acciones de fiscalización, a partir de la gestión 2002 se observan crecimientos significativos, de 120,2 MM en la gestión 2001 a 451,8 MM en la gestión 2002 y 440,4 MM en la gestión 2003, lo que representa un incremento del 266% respecto a la gestión 2001 a la gestión 2003.

Uno de los objetivos de la estrategia de fiscalización fue la de reducir la discrecionalidad en la selección de contribuyentes. En la gestión 2001, el 75% de los casos fiscalizados era seleccionado discrecionalmente por autoridades distritales y nacionales. A partir de la gestión 2002, se implementa la selección automática de contribuyentes mediante la aplicación de criterios de inteligencia fiscal.

En la gestión 2002 y 2003, se seleccionaron 6.423 y 7.611 contribuyentes respectivamente, mediante procesos automáticos para la aplicación de acciones de fiscalización, lo que representó un incremento del 25% al 70% en la participación del universo de intervenciones de fiscalización.

A través del incremento de la selección automática, se disminuyó la susceptibilidad en los contribuyentes de ser fiscalizados por actitudes interesadas y personales, fortaleciendo de esta manera, la transparencia y equidad de la unidad fiscalizadora del SIN.

Cuadro N° 2

METODOLOGIA DE SELECCIÓN

MÉTODOS DE SELECCIÓN	GESTIONES						
	2001	2002			2003		
Discrecional	75%	30%			30%		
Automática	25%	70%			70%		
TIPO DE OPERATIVO	CASOS Y RECAUDACIÓN	CASOS	RECAUDACIÓN	%	CASOS	RECAUDACIÓN	%
Cpras.Vs.Vtas.	No existía	2.513	5.802.176	27%	4.033	9.300.822	36%
Tarjetas		1.457	2.910.674	16%	930	2.802.425	9%
Fact. Duplidas		995	68.725	10%	1.267	490.699	12%
Omisos		1.458	467.765	16%	286	1.756.771	3%
Saldo permanente a favor		20	40.682	1%	37	220.995	1%
Fact. Observadas					924	En Proceso	8%
Agent. Despachantes					134	En Proceso	1%
TOTAL			6.443	9.290.022	70%	7.611	14.571.712

Asimismo, las recaudaciones por fiscalización de los contribuyentes seleccionados por sistemas automáticos se incrementaron de 9,3 millones en la gestión 2002 a 14,6 millones en la gestión 2003, aproximadamente un 56% de incremento.

Con relación al Sector de Hidrocarburos, en la gestión 2002 se determinaron reparos al sector petrolero por un valor de Bs. 156 millones, lo que significó un incremento del 526% respecto a la gestión 2001 en el que se determinó Bs. 25 millones; asimismo, en la gestión 2003 se determinaron Bs. 484 millones, lo que representa un incremento de 210% respecto a la gestión 2002. Debido a que este es un Sector Estratégico de recaudación, se ha gestionado la creación de una Gerencia Nacional de Hidrocarburos razón por la cual no se ha incluido en los reportes generales de fiscalización de las actuaciones de fiscalización.

2.4. Costos de las acciones de fiscalización

Para la evaluación de los costos por acciones de fiscalización se considerarán los costos directos, expresados en los salarios de los funcionarios del área de fiscalización, debido a que no existe un detalle de los costos indirectos y estos no son significativos. La información se encuentra en el siguiente cuadro:

Cuadro N° 3

COSTOS DE PERSONAL

PROCESOS DE FISCALIZ.	GESTION 2002				GESTION 2003			
	Cant. Fiscal.	Costos	Recaudac.	Superávit / Déficit	Cant. Fiscal.	Costos	Recaudac.	Superávit / Déficit
Fiscalización Externa	50	4.369.840	24.734.597	20.364.757	56	5.227.469	22.139.336	16.911.867
Verif. Externa	49	4.459.991	9.460.300	5.000.309	73	6.366.854	24.656.260	18.289.406
Verif. Interna	38	3.513.058	9.290.022	5.776.964	68	5.735.535	14.571.965	8.836.430
Control Formativo Preventivo	25	2.033.876	129	-1.904.740	28	1.861.197	1.100.005	-761.192
TOTAL	162	14.376.765	43.614.055	29.237.290	225	19.191.055	62.467.566	43.276.511

En el cuadro observamos que se ha producido un incremento del superávit (Recaudación – Costos) con un importe de 29,2 MM en la gestión 2002 a 43,3 MM en la gestión 2003, lo que representa un crecimiento del 48%.

Respecto a la relación beneficio / costo, observamos que por cada Boliviano que se invierte en acciones de fiscalización se recaudan 3,3 Bolivianos, sin embargo, son más importantes los efectos indirectos que generan las acciones de fiscalización como se explica más adelante.

2.5. Sistema de evaluación y control de productividad “SISEPRO”

Efectuado el diagnóstico de los resultados de fiscalización de la gestión 2002, se ha identificado que los Departamentos de Fiscalización de las Gerencias Distritales no presentaban una productividad uniforme en los procesos de fiscalización. Adicionalmente, existían demoras en el registro de las actuaciones en el sistema de Control de Gestión y los fiscalizadores no se encontraban preocupados por solucionar estos problemas.

Frente a esta situación se definió el Sistema de Evaluación de Productividad (SISEPRO), como un instrumento para corregir estas deficiencias e incrementar los niveles de productividad, motivando y potenciando las habilidades personales de los funcionarios de fiscalización.

Este sistema permite categorizar a los fiscalizadores, supervisores y jefes de departamento en función de los resultados individuales y grupales logrados en cada uno de los procesos de fiscalización. Los mejores resultados de los funcionarios, serán considerados en las políticas motivacionales del SIN

(incrementos salariales, cursos de capacitación, becas, memorándums de reconocimiento y otros). Para evaluar la confiabilidad de la información del sistema, se seleccionan casos a ser revisados mediante procedimientos de control de calidad.

Asimismo, el SISEPRO coadyuva a la evaluación del nivel de cumplimiento de las metas trazadas en el POA para cada Gerencia Distrital y posteriormente realizar una evaluación periódica de los departamentos de fiscalización, a fin de incrementar su productividad.

La nómina de los mejores fiscalizadores, supervisores y jefes de departamento, se publica en la Intranet del Servicio de Impuestos Nacionales.

El Sistema de Evaluación de Productividad está estructurado por los siguientes componentes:

2.5.1. Ranking de Fiscalizadores

El Ranking de Fiscalización es un reporte de posición de los resultados de fiscalización logrados por cada funcionario, que han sido medidos en función a las siguientes variables:

a) Cantidad de Intervenciones Concluidas

Es la suma de las intervenciones que fueron concluidas por un fiscalizador en cada uno de los procesos de fiscalización.

b) Recaudación Cancelada

Es la suma de la Obligación Tributaria Cancelada a consecuencia de un proceso de fiscalización que incluye: pagos en efectivo, pagos a cuenta, rectificatorias, pagos mediante valores, depuración de importes solicitados por devolución impositiva y otros que representen un incremento de saldos a favor del fisco o decrementos de saldos a favor del contribuyente.

Para determinar el indicador del Ranking de Fiscalizadores, se debe obtener en primera instancia los indicadores de recaudación y de intervenciones concluidas, como producto de la ponderación de estos indicadores se obtiene el ranking de fiscalizadores. Esta ponderación se determina asignando un porcentaje a cada indicador según el proceso de fiscalización que se está evaluando.

El indicador de intervenciones concluidas $IC_{(D)}$ se calcula de la siguiente forma:

Intervenciones Concluidas del Fiscalizador
Promedio de Intervenciones Concluidas a Nivel Nacional

El indicador $IC_{(F)}$ permite comparar los resultados de intervenciones concluidas por fiscalizador respecto al promedio, según el siguiente criterio.

- Si el $IC_{(F)} = 1$, el fiscalizador concluye intervenciones igual que el promedio.
- Si el $IC_{(F)} > 1$, el fiscalizador concluye intervenciones por encima del promedio.
- Si el $IC_{(F)} < 1$, el fiscalizador concluye intervenciones por debajo del promedio.

La evaluación de la productividad de recaudación representa mayor complejidad que en el caso anterior, porque no se puede comparar la recaudación de una Distrital compuesta por contribuyentes de menor importancia fiscal con otra compuesta por contribuyentes de mayor importancia fiscal. Por ejemplo, no es correcto comparar la recaudación de la Gerencia Distrital de Potosí con la de Gerencia de Grandes Contribuyentes de Santa Cruz, respecto a este problema es necesario realizar ajustes que reduzcan las distorsiones.

De esta forma, el mejor parámetro de corrección debe relacionarse con la recaudación efectiva por dependencia, como sigue:

$$\text{Rec. Ajustada} = \beta \text{ Rec. Real} + (1 - \beta) \text{ Rec. Teórica}$$

El ajuste se efectúa ponderando la recaudación obtenida por fiscalización con la recaudación que teóricamente debería obtenerse si se considera la misma proporción de la recaudación general.

Finalmente, se calcula el $IR_{(F)}$

$$\text{Recaudación lograda por el Fiscalizador} \\ \text{Recaudación Ajustada por Proceso de Fiscalización}$$

El indicador $IR_{(F)}$ permite comparar los resultados de intervenciones concluidas por fiscalizador respecto al promedio, según el siguiente criterio.

- Si el $IR_{(F)} = 1$ el fiscalizador recauda igual que el promedio.

- Si el $IR_{(F)} > 1$ el fiscalizador recauda por encima del promedio.
- Si el $IR_{(F)} < 1$ el fiscalizador recauda por debajo del promedio.

2.5.2. Plan de Rotación de Personal

Consiste en la rotación del personal de fiscalización de una Gerencia Distrital a otra con el objeto de mejorar la gestión de fiscalización y capacitar a los funcionarios, para este efecto, se considera la dimensión de los Departamentos de Fiscalización, y los resultados alcanzados por los funcionarios intervinientes.

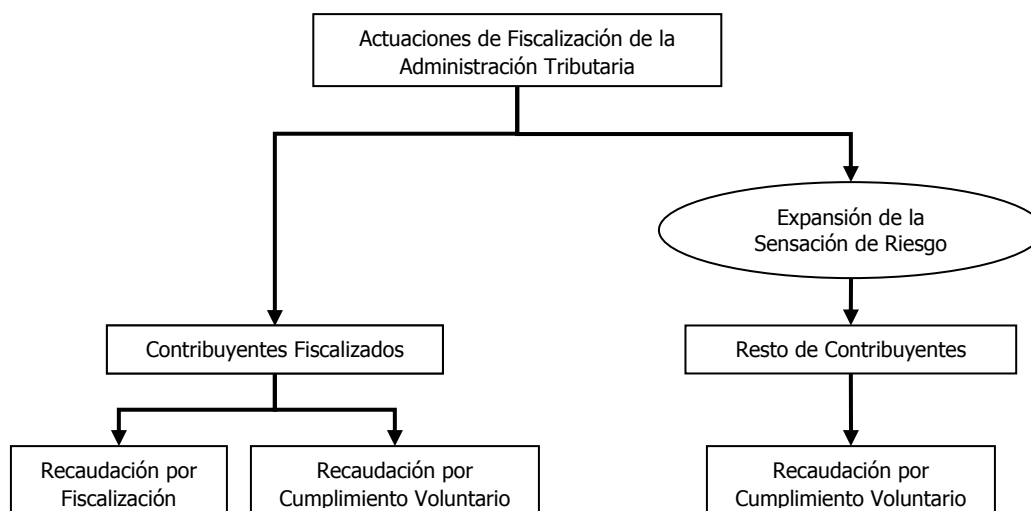
2.5.3. Plan de Sustitución Temporal

Es la intervención de la Gerencia Nacional de Fiscalización, cuando se han determinado resultados deficientes en los procesos de fiscalización; que consiste en un reemplazo temporal del Jefe de Departamento apoyado por los profesionales y técnicos necesarios, con todas las atribuciones para efectuar la gestión de fiscalización y redefinir la dirección del Departamento de Fiscalización.

3. EVALUACIÓN DE IMPACTOS EN EL COMPORTAMIENTO TRIBUTARIO DEL CONTRIBUYENTE

3.1. Impacto de las acciones de fiscalización

A objeto de explicar el impacto de las acciones de fiscalización, definimos el siguiente diagrama, donde se especifica que la aplicación de las acciones de fiscalización tiene efectos directos e indirectos.



3.1.1. Efectos directos

Los efectos directos son los que se manifiestan en forma directa en los contribuyentes fiscalizados y pueden diferenciarse por la recaudación que genera las acciones de fiscalización y el nuevo comportamiento tributario del contribuyente fiscalizado. Si el contribuyente está de acuerdo con las observaciones de fiscalización, entonces también tendrá que decidir cuál será su comportamiento tributario en el futuro respecto a los conceptos fiscalizados.

3.1.2. Efectos Indirectos

Los efectos indirectos de las acciones de fiscalización son los que se manifiestan en el resto de los contribuyentes. Cuando se incrementan las acciones de fiscalización se produce una expansión de la “sensación de riesgo”⁶ que modifica el comportamiento de los contribuyentes, ya que deben tomar la decisión de cuál será su cumplimiento tributario frente a las modificaciones en la “sensación de riesgo”.

3.2. Evaluación de la Administración Tributaria boliviana

El proceso de institucionalización se inicia con la designación del Directorio del Servicio de Impuestos Nacionales el 14/9/2001, una de las primeras decisiones

⁽⁶⁾ 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 sus obligaciones tributarias que no hayan sido declaradas por los contribuyentes. La “sensación de riesgo” puede ser expresada en los términos de una probabilidad estadística.

que tomó la nueva administración fue la de suspender temporalmente las acciones de fiscalización debido a los indicios de corrupción en algunos procesos de fiscalización y la incertidumbre que se generó en antiguos funcionarios, las acciones de fiscalización fueron reiniciadas en febrero del año 2002 con la implantación de los procesos de verificación interna en los grandes contribuyentes.

3.2.1. Evolución General del IVA

Las acciones de fiscalización han sido dirigidas al Impuesto al Valor Agregado - IVA por la importancia anteriormente descrita, por lo que se efectuará el análisis de sus impactos en la recaudación.

En el cuadro No. 4 observamos que la recaudación en efectivo por concepto del IVA ha presentado tasas de crecimiento positivas de 6% para el 2001, 13% para el 2002 y 21% para el 2003.

Cuadro N° 4

RECAUDACION EN EFECTIVO DEL IVA - MERCADO INTERNO

IVA Mercado Interno	2000	2001	Tasa de Crec.	2002	Tasa de Crec.	2003	Tasa de Crec.
Enero	116.921.103	112.829.412	-3,5%	124.989.205	10,8%	153.474.904	22,8%
Febrero	92.036.745	101.411.116	10,2%	97.500.572	-3,9%	149.324.458	53,2%
Marzo	74.779.973	92.985.962	24,3%	104.695.672	12,6%	128.696.383	22,9%
Abril	92.378.740	119.833.741	29,7%	124.688.758	4,1%	130.464.897	4,6%
Mayo	100.627.663	108.851.443	8,2%	125.421.776	15,2%	135.118.774	7,7%
Junio	93.783.264	115.190.376	22,8%	129.065.429	12,0%	145.307.652	12,6%
Julio	95.785.311	105.374.142	10,0%	120.340.538	14,2%	145.413.460	20,8%
Agosto	97.023.985	110.947.544	14,4%	98.913.363	-10,8%	168.775.490	70,6%
Septiembre	96.752.595	116.378.709	20,3%	111.225.712	-4,4%	135.968.425	22,2%
Octubre	126.999.508	106.441.611	-16,2%	124.797.570	17,2%	147.147.570	17,9%
Noviembre	128.514.796	96.393.329	-25,0%	138.312.846	43,5%	152.319.326	10,1%
Diciembre	88.617.428	88.127.727	-0,6%	142.285.070	61,5%	153.087.268	7,6%
TOTAL	1.204.221.111	1.274.765.112	5,9%	1.442.236.511	13,1%	1.745.098.607	21,0%

Fuente: Servicio de Impuestos Nacionales

3.2.2. Impacto de las acciones de fiscalización en los contribuyentes

En el cuadro N° 1, en la gestión 2003 se han realizado 11.763 casos de fiscalización (182 + 5.830 + 5.751), obteniendo una recaudación de 62,4 MM de Bolivianos. Respecto a la gestión 2002, los resultados presentan un crecimiento del 85% en cantidad de fiscalizaciones y 44% de incremento en la recaudación por acciones de fiscalización. A objeto de determinar cuáles han sido los efectos de las acciones de fiscalización

en el cumplimiento tributario de los contribuyentes fiscalizados, se han extraído los datos de sus declaraciones juradas por concepto de IVA, que se detallan en la siguiente tabla:

Cuadro N° 5

IVA DETERMINADO DE LOS CONTRIBUYENTES FISCALIZADOS

IVA Mercado Interno	Débito Fiscal 2002	Débito Fiscal 2003	Crédito Fiscal 2002	Crédito Fiscal 2003	IVA 2002	IVA 2003	Tasa de Crec.
Enero	479.371.460	552.585.608	395.768.864	452.924.007	83.602.596	99.661.601	19,2%
Febrero	433.961.028	558.334.104	364.265.204	406.618.927	69.695.824	151.715.177	117,7%
Marzo	503.146.365	501.175.235	420.076.642	394.518.151	83.069.723	106.657.084	28,4%
Abril	516.902.986	524.749.043	439.171.700	432.304.805	77.731.286	92.444.238	18,9%
Mayo	537.469.417	581.097.110	472.100.375	489.445.802	65.369.042	91.651.308	40,2%
Junio	539.280.949	564.054.434	470.217.534	446.923.522	69.063.415	117.130.912	69,6%
Julio	544.586.136	569.154.381	465.803.016	460.481.292	78.783.120	108.673.089	37,9%
Agosto	601.678.524	569.516.511	533.654.828	459.407.643	68.023.696	110.108.868	61,9%
Septiembre	545.335.252	608.322.319	465.018.185	501.461.219	80.317.067	106.861.100	33,0%
Octubre	582.397.101	588.101.602	505.787.197	463.777.439	76.609.904	124.324.163	62,3%
Noviembre	578.286.793	605.616.960	492.849.928	480.013.210	85.436.865	125.603.750	47,0%
TOTAL	5.862.416.011	6.222.707.307	5.024.713.473	4.987.876.017	837.702.538	1.234.831.290	47,4%

Fuente: Servicio de Impuestos Nacionales, Gerencia Nacional de Informática y Telecomunicaciones

Como observamos en el cuadro N° 5, en todos los meses se ha producido un incremento del IVA, al final del período analizado la tasa de crecimiento es del 47%, muy por encima de la determinada para el crecimiento del IVA que se estableció en 21%.

Asimismo, el comportamiento del débito fiscal y el crédito fiscal de los contribuyentes fiscalizados ha sido bastante favorable para el Fisco, las ventas declaradas se han incrementado de 5.862 MM en el 2002 a 6.222 MM en el 2003, lo que representa un incremento del 6%. Por su parte el crédito fiscal ha disminuido de 5.024 MM de la gestión 2002 a 4.987 MM en la gestión 2003, lo que representa una disminución del 0,7%.

El comportamiento de la relación crédito / débito se muestra en el siguiente cuadro:

Cuadro N° 6

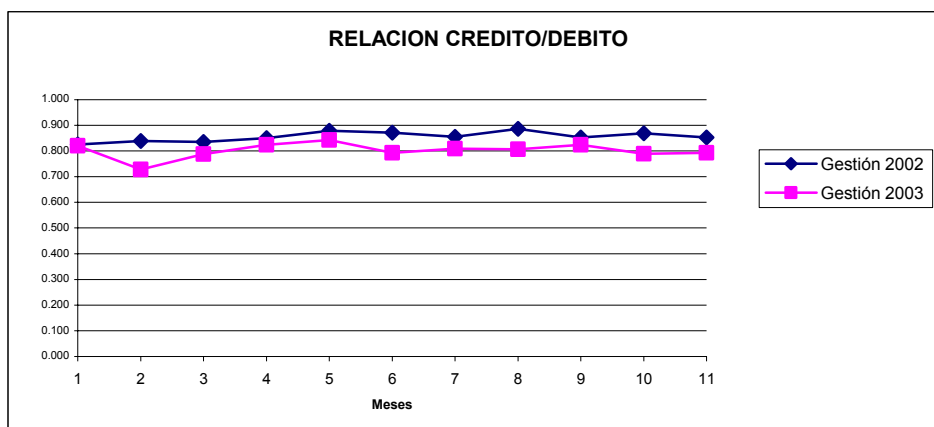
RELACIÓN CREDITO/DEBITO DE LOS CONTRIBUYENTES FISCALIZADOS

IVA Mercado Interno	Crédito Fiscal 2002	Débito Fiscal 2002	Cré/Déb 2002	Crédito Fiscal 2003	Débito Fiscal 2003	Cré/Déb 2003
Enero	395.768.864	479.371.460	0,826	452.924.007	552.585.608	0,820
Febrero	364.265.204	433.961.028	0,839	406.618.927	558.334.104	0,728
Marzo	420.076.642	503.146.365	0,835	394.518.151	501.175.235	0,787
Abril	439.171.700	516.902.986	0,850	432.304.805	524.749.043	0,824
Mayo	472.100.375	537.469.417	0,878	489.445.802	581.097.110	0,842
Junio	470.217.534	539.280.949	0,872	446.923.522	564.054.434	0,792
Julio	465.803.016	544.586.136	0,855	460.481.292	569.154.381	0,809
Agosto	533.654.828	601.678.524	0,887	459.407.643	569.516.511	0,807
Septiembre	465.018.185	545.335.252	0,853	501.461.219	608.322.319	0,824
Octubre	505.787.197	582.397.101	0,868	463.777.439	588.101.602	0,789
Noviembre	492.849.928	578.286.793	0,852	480.013.210	605.616.960	0,793

TOTAL	5.024.713.473	5.862.416.011	0,857	4.987.876.017	6.222.707.307	0,802
--------------	----------------------	----------------------	--------------	----------------------	----------------------	--------------

Fuente: Servicio de Impuestos Nacionales, Gerencia Nacional de Fiscalización

En el cuadro N° 6 observamos que los contribuyentes fiscalizados, en la gestión 2002 declaraban en promedio que sus compras representaban el 85% de sus ventas, mientras que en la gestión 2003 esta relación disminuyó y las compras sólo representan el 80% de las ventas. En general, en la gestión 2003 la relación crédito / débito ha disminuido en un 6% y en todos los meses ha sido menor como se puede apreciar en el siguiente cuadro:



Finalmente si se hubiese mantenido en el 2003 la misma relación crédito / débito del 2002 cuyo proporción es del 85,7%, el crédito fiscal en el 2003 hubiera tomado un valor de 5.333 MM determinando un impuesto de 889,8 MM.

Sin embargo, en la gestión 2003 de 1.234 MM ⁷, lo que nos permite concluir que la mejora por las acciones de fiscalización es de 344,9 MM generados por la modificación del comportamiento de los contribuyentes fiscalizados.

4. CONCLUSIONES

- 4.1.** La evaluación integral de las actuaciones de fiscalización debe efectuarse desde dos perspectivas; los resultados de gestión y el impacto en los cambios del cumplimiento tributario de los contribuyentes.
- 4.2.** Los planes y programas estratégicos también deben ser considerados en el proceso de evaluación, porque a través de una retroalimentación permanente se logran ajustar los objetivos estratégicos para optimizar el uso de los recursos en la gestión del área de fiscalización.
- 4.3.** Dado el volumen de la información de fiscalización, para efectuar un adecuado seguimiento de las actuaciones de fiscalización, es de vital importancia contar con el apoyo de aplicaciones informáticas que permitan contar con información oportuna y confiable.
- 4.4.** El seguimiento y control de las actuaciones de fiscalización reviste de gran importancia para la toma de decisiones de la gerencia, reforzando los departamentos de fiscalización que presenten mayor debilidad de sus resultados en cuanto a casos y recaudación.
- 4.5.** Los costos de la gestión de fiscalización deben mantener parámetros razonables, si bien, los objetivos de las actuaciones no se establecen únicamente en cuanto a metas de recaudación por fiscalización, sino que se orientan a la expansión de la “sensación de riesgo”, estos costos deben ser menores a la recaudación de fiscalización.
- 4.6.** A medida que la gestión de fiscalización se moderniza en las Administraciones Tributarias, se deben resolver nuevos problemas como la falta de uniformidad en la productividad de los fiscalizadores y como lograr el incremento de la misma.
- 4.7.** Considerando la experiencia de la Administración Tributaria de Bolivia, se demuestra como corresponde que los impactos indirectos de las acciones de fiscalización expresados en la modificación del cumplimiento voluntario de los contribuyentes, representa un mayor beneficio que la recaudación que se obtiene en forma directa de los procesos de fiscalización.

⁷ Importe extraído del cuadro N° 5

Sr. Mario Arduz Campero
Gerente Nacional de Fiscalización
Servicio de Impuestos Nacionales
Bolivia
Correo electrónico: marduz@impuestos.gov.bo

Caso Práctico

**TEMA 3.3 EVALUACIÓN Y CONTROL DE LAS ACCIONES DE FISCALIZACIÓN,
CASO PRÁCTICO**

Frans Besselink

Coordinador de Aplicación de la Ley y Encausamiento
Administración de Impuestos y Aduanas
(Países Bajos)

SUMARIO: Formas de Manejar los Riesgos Fiscales.- Caso Práctico: los restaurantes orientales.- Caso práctico: Cuentas bancarias extranjeras.- El Arrepentimiento, Efecto de la Publicidad sobre el Comportamiento Fiscal.

FORMAS DE MANEJAR LOS RIESGOS FISCALES

Existen dos formas de manejar los riesgos fiscales: ¹

- Contar con una estructura organizacional estándar, capaz de manejar grandes flujos de declaraciones de impuestos, información, actividades de riesgo y fiscalizaciones. Esta es la principal “máquina de producción” de la Administración Tributaria, el proceso de “producción masiva”. Las tareas de gestión consisten en crear una organización que oriente su trabajo hacia el manejo de riesgos y que anualmente seleccione los mismos.
- Disponer de una administración de proyectos adecuada para manejar operaciones y campañas especiales. Algunos riesgos requieren un enfoque “hecho a la medida”, sin embargo están inmersos dentro de la estructura del proceso de producción masiva. La experiencia indica que la gerencia desea ser frecuentemente informada y quiere decidir sobre cada paso importante de estas operaciones. Habrá publicidad y con frecuencia atención política.

En primer lugar, permítanme señalar que la función de fiscalización (validación verificación y auditorías tributarias) constituye solamente parte de la estrategia de aplicación de la ley. Cada riesgo y cada grupo de contribuyentes puede ser visto como una pirámide de casos individuales: todas las empresas de una ciudad, todos los restaurantes de un estado, todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta que dispongan de un auto de la empresa, etc. Resulta imposible examinarlos a todos, por lo

¹ Según se explica en el Capítulo 2.2 del Manual de Fiscalización del CIAT.

que se deben seleccionar ciertos casos dejando a una gran parte del grupo definido sin atención. Por lo tanto, las acciones preventivas, tales como eliminar oportunidades, eliminar razones, procurar cooperación, publicidad, proveer información, etc., tienen la misma importancia que la parte de fiscalización de cada grupo. Igualmente la probabilidad de ser detectado, o mejor dicho, la percepción de la posibilidad de ser detectado, influye grandemente en el comportamiento. Esta percepción puede ser manipulada.

Un segundo comentario: la gerencia es responsable de las selecciones efectuadas durante el proceso de aplicación de la ley. Para hacer estas opciones posibles, debe haber un sistema de planificación del tratamiento del riesgo a un nivel agregado. Partiendo de la base de riesgo, con todos los riesgos tributarios definidos, a través de las fases de investigación preliminar sobre el tratamiento del mismo, efectuando instrucciones estándares para su tratamiento, recopilando información sobre costos y beneficios del tratamiento, hasta la parametrización de riesgos, tiene que haber una combinación (anual) de riesgos, parámetros y formas de aplicación de la ley. Esta mezcla de riesgos sirve de base al uso propuesto de los funcionarios y medios disponibles. Se deben aclarar las opciones dentro de la consistencia de esta mezcla de riesgos, de modo que las decisiones se puedan tomar al nivel adecuado.

Caso Práctico: los restaurantes orientales

Saber manejar un negocio equivale a saber cómo auditarlo. Esta regla debería colocarse en la pared de cada oficina de auditoría. Ya sea un gran banco o compañía de seguros, o un pequeño restaurante, la única forma de auditar efectivamente es saber cómo se maneja este tipo de negocio, lo que es importante, cuáles son los principales riesgos, qué correlaciones existen y son utilizadas por la gerencia como herramientas de dirección. Por lo tanto, la recopilación de información, la realización de investigaciones y el análisis de los avances en los importantes tipos de industria, constituirán una buena inversión en beneficio de los inspectores tributarios.

Podría ser prudente concentrar el conocimiento y tratamiento de ciertos negocios en un lugar del país: por ejemplo, bancos, compañías de seguro y compañías petroleras. En los Países Bajos, igualmente todos los deportes profesionales son tratados y auditados por un grupo a nivel nacional. Aparte de esta concentración resultaría útil establecer 'grupos de riesgo' de auditores y especialistas para llevar a cabo investigaciones y analizar los avances en ciertos tipos de negocios. Sus productos serán: manuales de descripciones y de auditoría para estos tipos de negocios, nuevos riesgos con el tratamiento pertinente y parámetros para separar los casos de alto riesgo de los de bajo riesgo. Este grupo de riesgo puede encontrarse en un lugar o estar disperso por todo el país, comunicándose a través del correo electrónico y otras formas modernas de intercambio de información. Los grupos especializados con los que se comenzará dependerán de la situación típica de cada país: agricultura, industria pesada, trabajo de construcción, bares y restaurantes, etc.

En este caso práctico de los Países Bajos, hay un grupo de riesgo a cargo de bares y restaurantes. En el pasado, han desarrollado descripciones de los tipos de negocios, los márgenes brutos, correlaciones entre costos de adquisición de bienes y costos de mano de obra, correlación entre bebidas, tipos de alimentos e ingredientes, etc., se han desarrollado varios riesgos con indicadores, métodos de selección y formas de tratamiento, todos los cuales forman parte del plan uniforme de tratamiento de riesgo. Esta información está digitalmente disponible para todos los auditores tributarios. El uso del plan uniforme de tratamiento del riesgo es obligatorio al auditar negocios seleccionados.

El grupo de riesgo recibía cada vez más señales de que los restaurantes orientales se estaban convirtiendo en un alto riesgo fiscal. Con frecuencia, estos restaurantes constituyen negocios familiares, con costos de personal no muy claros. Los cocineros y ayudantes de cocina con frecuencia son chinos que trabajan ilegalmente y se les paga con dineros de dudosa procedencia. A los empresarios chinos les gusta apostar con dinero de origen desconocido. Como fuente de todos estos gastos ocultos, parte de los resultados se deja fuera de los libros. Para cubrir este faltante de los resultados, igualmente se ocultan las compras de ingredientes, con la colaboración de proveedores, ya que estos últimos entregan las mercancías sin la debida facturación.

Existen alrededor de 5000 restaurantes orientales en los Países Bajos, con un giro de negocio de más de mil millones de dólares por lo que vale la pena investigar el riesgo. En primer lugar, el grupo de riesgo llevó a cabo investigaciones preliminares: auditorías especiales para lograr confirmación de estas señales y desarrollar métodos de detección. Varios proveedores de ingredientes fueron auditados en relación con sus formas de facturación. Varios restaurantes fueron auditados, probando métodos diferentes: tomando inventarios y comparándolos con facturas recientes, analizando los registros de caja, comparando el margen bruto con los precios, buscando correlaciones entre ingredientes, visitando restaurantes inesperadamente y contando el personal, comparando esto con la planificación de horas, pidiendo identificaciones, comparando éstas con las planillas de salarios, etc.

Algunos enfoques resultaron ser efectivos, otros no. También debía quedar claro que cada método debía atender a los derechos y obligaciones estipulados en los reglamentos de aplicación del impuesto.

Los resultados de esta investigación fueron:

- Una descripción detallada de este tipo de negocio, las formas de auditoría utilizables, las correlaciones y los métodos de ofrecer pruebas por la renta no declarada.
- Un método para seleccionar los casos de mayor riesgo con parámetros utilizables.

- Estimados de los efectos y monto de los ajustes, más el número promedio de horas a ser dedicadas a cada auditoría.

El primer producto es de gran importancia para los auditores, luego de que se decide que los restaurantes orientales serán parte de la combinación de riesgos. El segundo y tercer producto se requieren para la toma de decisiones.

Hay 5000 restaurantes orientales. Cada auditoría tomará alrededor de 80 horas. Cuando solo se manejen los casos de más alto riesgo (alrededor de 100), la auditoría llevará a un monto esperado de ajustes de \$100.000. Esto disminuirá a \$ 50.000 por auditoría cuando también sean auditados los casos de riesgo intermedio (unos 500). También es de esperarse un efecto severo de comportamiento mejorado en los restaurantes orientales que no son auditados y aun en todos los restaurantes.

Parecen haber varios indicadores para la selección:

- Margen bruto. El promedio es de 200%. Seleccionar a todos los restaurantes por debajo del 200% significaría auditar 2500 restaurantes. Seleccionar aquellos con un margen bruto inferior a 180% reduciría el número a alrededor de 1000 auditorías. Esta información se basa en los archivos de IVA.
- Correlación entre costos de compras y costos de personal. El promedio era de alrededor de 1:1. La selección de 100:80 y menos reduciría el número de casos. Esta correlación también podría estar basada en información digitalmente disponible de los archivos del IVA y el impuesto a los salarios.
- De la clasificación de las compañías se determinó que parte de los restaurantes tienen un riesgo mayor que el promedio. La clasificación se hace dos veces al año, tomando en cuenta todas las compañías y se basa en indicadores como pagos tardíos, declaraciones de impuestos tardías, ajustes hechos en el pasado, etc.
- Se requirió brindar atención especial a alrededor de 200 restaurantes que dejaron de comprar ingredientes a ciertos proveedores, luego de que los proveedores cambiaron su facturación de acuerdo con los reglamentos. Se sospecha que estos restaurantes utilizan un sistema 50/50: facturan la mitad de las compras y la otra mitad no. Aparentemente recurrieron a otros proveedores que todavía estaban dispuestos a proveer mercancía sin la debida facturación. Las auditorías de la facturación de los proveedores no brindaron prueba específica ya que las facturas carecían de nombres y los pagos se efectuaron en efectivo. Los proveedores que cambiaron su comportamiento de facturación se quejaron a la administración tributaria de que estaban perdiendo muchas ventas debido a la competencia desleal. Ellos exigieron que la administración tributaria requiriera la facturación adecuada a todos los proveedores. Se extendieron entonces las auditorías de facturación. Además, se propuso que a estos 200 restaurantes se les daría alta prioridad en la selección. Aunque un cambio de

proveedor no constituye una prueba en sí, en este caso especial, sí es un indicador útil.

Con la información antes mencionada la gerencia podría tomar una determinación como parte de la decisión sobre la combinación de riesgo:

- ¿Deberíamos incluir a los restaurantes orientales en nuestra próxima combinación de riesgos? Sí.
- ¿Cuántas auditorías se realizarán 100, 200, 500, 1000 ó 5000? Se decidió que se harían 500, que tomarían alrededor de 40.000 horas en el año venidero y proporcionarían una ganancia estimada de \$25 millones. Esta decisión se vio influida por el deseo de enviar un mensaje a todos los restaurantes de que se prestaría atención extensa a las prácticas inaceptables ampliamente difundidas.
- ¿Qué restaurantes serán auditados? Los 200 seleccionados que aparentemente manipulaban las facturas, más otros 300 con un margen bruto inferior a 180% y una baja tasa de costos de personal conocidos (inferior a 100:80) y un indicador de riesgo superior al promedio.
- ¿Qué hacer con los proveedores? Se extendieron las auditorías sobre facturación adecuada. En lo que respecta a quejas de competencia desleal por parte de los otros proveedores, habrá una respuesta directa.

Luego de estas decisiones, las auditorías pueden ser planificadas por el grupo de riesgo, las descripciones e instrucciones de tratamiento podrían difundirse y las auditorías podrían ser incluidas en los planes locales de auditoría. Cada auditoría producirá una lista uniforme de resultados que será enviada automáticamente por Intranet al grupo de riesgo. Este grupo está monitoreando los resultados por oficina tributaria y reaccionará respecto a las desviaciones no explicadas. Cada cuatro meses se informan los resultados como parte del informe sobre la combinación de riesgo aprobada.

¿Cuáles son los resultados? El proyecto todavía está en proceso, por lo que no puedo proporcionarles cifras finales.

- Hubo que visitar a más de 200 proveedores. El problema de facturación inadecuada se complicó más de lo esperado. Luego de que la mayoría de los proveedores de ingredientes ajustaron su facturación conforme a la ley, los restaurantes buscaron nuevos proveedores, dispuestos a cooperar con la facturación sin nombre. Hubo que rastrear y visitar igualmente a estos nuevos proveedores: con frecuencia, eran pequeñas compañías comerciales y vendedores al detal.
- Las posibilidades legales de multar la facturación inadecuada son limitadas. El monto máximo es de alrededor de \$ 3000. Esta multa no impresionó a algunos

proveedores. El Ministerio se encuentra trabajando en una nueva legislación sobre sanciones pecuniarias, no obstante, este es un proceso que consume tiempo.

- Las muchas horas dedicadas a visitar a los proveedores y a aplicar la facturación adecuada, no produjeron ingresos financieros directos. Para ser efectivo, había que visitar a un proveedor varias veces: primero, para auditar el sistema de facturación, luego para evaluar el cambio de sistema de acuerdo con la ley. Así pues, se le dedican muchas horas sin ningún beneficio financiero mensurable.
- Los resultados de las auditorías de restaurantes van de acuerdo a lo planificado.
- Existen grandes diferencias entre oficinas tributarias: algunas tienen puntajes altos, otras muy por debajo del promedio. Estas diferencias se relacionan con el nivel y destrezas de los auditores que la gerencia local había asignado. Aparentemente, solo los buenos auditores harán de esta auditoría un éxito, y los buenos auditores son escasos.
- Se dedicó mucho tiempo a la preparación en lo que respecta a descripciones detalladas de este tipo de negocio, las formas utilizables de la auditoría, las correlaciones, los métodos de proporcionar pruebas, etc. Un 'plan de tratamiento de riesgo' incluía esta información. Igualmente, habían días de inicio de procesos y boletines. ¿No podría hasta un auditor promedio realizar un buen trabajo con toda esta ayuda?
- Concluimos que aquí se llegaba al límite de lo que podía hacerse con las descripciones, instrucciones y otros instrumentos de apoyo. Considere el tipo de auditoría: buscar resultados desconocidos, comparar los inventarios con las últimas facturas, comparar el personal identificado con los registros, hacer correlaciones y cálculos, siendo crítico con respecto a la calidad de teneduría de libros y sobre todo, combinando todas las informaciones diferentes en una conclusión que se pueda probar. Este es un tipo difícil de auditoría. No solamente requiere destrezas y técnicas, sino también perspectiva, creatividad, experiencia y perseverancia.
- Pero aun así, nuestra conclusión es que el tratamiento de este riesgo es un éxito: se logrará la ganancia estimada, el número de horas será mayor al planificado, pero pondrá fin a una mala práctica ampliamente difundida. El enfoque dio un fuerte impulso a una legislación más efectiva y muchos auditores señalan que han aprendido mucho de estas auditorías.

Caso práctico: Cuentas bancarias extranjeras

Según se explicó anteriormente, en ocasiones se requiere un enfoque hecho a la medida. Luego establecer parámetros, desarrollar instrucciones de tratamiento y esperar los resultados no es suficiente. El riesgo causará mucha publicidad, es políticamente sensible, se requiere cuidado especial para lograr igualdad de tratamiento, etc. La administración del proyecto dentro de la estructura existente es necesaria. A finales de los 90, se inició en los Países Bajos un sistema uniforme de administración de operaciones especiales y grandes campañas. Aunque el sistema ha sido mejorado a través de los años, la principal forma de operar ha sido la misma:

- Cada proyecto comienza con una iniciativa. Esto puede ser una señal desde dentro de la administración tributaria o desde afuera. Lo más importante es estar consciente de las señales útiles a nivel central desde una etapa temprana. Todas las direcciones están representadas en un grupo de coordinación, y la obligación de llevar iniciativas posibles a esta junta fue difundida a todos los niveles de administración superior e inferior.
- En los primeros años la gerencia local ocasionalmente trató de realizar operaciones especiales sin informar al grupo coordinador. En dos casos, estas operaciones de repente se convirtieron en titulares de noticias, y la gerencia local tuvo que explicar al Ministerio por qué no se le había informado sobre la operación. Se utilizaron términos fuertes y el efecto ha sido que actualmente, ningún gerente local iniciará una operación por su cuenta.
- La siguiente fase es la investigación preliminar. ¿Vale la pena investigar el riesgo? ¿Se deben esperar problemas especiales? ¿Existe un método de detección utilizable?
- Una comisión planificadora toma decisiones después de la fase de investigación preliminar y luego de las fases siguientes. Este comité también recibe cuatro informes mensuales y monitorea los avances.
- Usualmente, la siguiente fase será el inicio de algunas pruebas piloto para probar la forma de tratamiento desarrollada. En algunas situaciones, las pruebas piloto son solamente un número de casos realizados inicialmente, de los que se aprende a medida que avanzan. En otras situaciones, las pruebas piloto pueden tomar un año o más.
- La fase de realización de pruebas piloto llevará a aconsejar al comité de planificación: extender el tratamiento a todos los casos, o a una selección de casos, o suspender la acción adicional.
- Luego de esta decisión, se inicia el verdadero proyecto: se forma un grupo de proyectos. La gerencia de las oficinas tributarias involucradas es asignada oficialmente a cooperar y a poner a disposición los funcionarios y medios

necesarios. Para cada proyecto habrá un coordinador en cada oficina tributaria involucrada. Los proyectos generalmente se inician con un día de arranque para los coordinadores, presentando las instrucciones detalladas y la aplicación de Acceso desarrollada para el proyecto.

- Se informa a la alta gerencia cada cuatro meses y en las etapas críticas de los proyectos mayores. Cuando se espera publicidad, la reacción será en estrecha colaboración con el Ministerio. En muchos casos, hay interrogantes en el Parlamento que también son respondidas en estrecha cooperación con el Ministerio.

Para cada proyecto, se desarrolla una aplicación de Acceso, con datos pertinentes de los contribuyentes, cartas uniformes, recordatorios y otros documentos, registrando cada paso en el proceso de tratamiento para cada caso individual. Esta aplicación la desarrollan unas cuantas personas que pueden producir un programa de trabajo en unas cuantas semanas. Durante la fase piloto, con frecuencia se hacen cambios y adiciones a estas aplicaciones. Estos cambios solamente toman días. Todas las aplicaciones usadas son colocadas en un directorio en el Intranet (la red cerrada de la administración tributaria) a nivel nacional. Una matriz de competencia determina lo que puede hacer un usuario: qué información está visible, cuál se puede cambiar. El gran beneficio para los usuarios es la forma sencilla de producir todas las cartas uniformes y registrar y controlar la situación en cada caso. Las ventajas para la administración del proyecto son: igualdad de trato para todos los casos, y un monitoreo directo de la situación de cada oficina tributaria. Se puede producir información gerencial de manera sencilla y la misma siempre está actualizada. Cuando las oficinas tributarias estén atrasadas con respecto al programa, se le solicitará una explicación a la gerencia. Igualmente, los resultados que están por debajo del promedio serán señalados y ello llevará a tomar acción.

El caso de la cuenta bancaria extranjera es un buen ejemplo, que contiene todos los elementos y con una conclusión singular. Aunque la descripción siguiente es bastante detallada, deseo enfatizar que toda la historia apareció en los diarios holandeses, de modo que no se está revelando ningún secreto.

Hace algunos años, unos empleados del banco KB Lux en Luxemburgo se robaron microfichas con los números bancarios y nombres de propietarios de alrededor de 35.000 cuentas bancarias, por un monto total de \$2 mil millones. Inicialmente, trataron de revenderle las microfichas al banco. Luego de que esto les falló, se fueron al Departamento Tributario belga. Hasta el día de hoy, todavía no se sabe claramente cómo la Administración Tributaria belga se posesionó de estas microfichas. Existen varios casos legales respecto a la pregunta sobre si la información se obtuvo legalmente. Sin embargo, una cosa es cierta: la Administración Tributaria belga obtuvo la información. Luego de algunos análisis se concluyó que parte de las cuentas bancarias eran de propiedad de ciudadanos holandeses, y a finales del 2000, se proporcionó a la Administración Tributaria de los Países Bajos información sobre más

de 10.000 cuentas bancarias, de acuerdo con las reglas internacionales de información espontánea.

Simultáneamente, la Administración Tributaria de los Países Bajos obtuvo información sobre cuentas bancarias de sus ciudadanos en Alemania, España e Italia, en total unos cuantos cientos de cuentas bancarias.

Así, a inicios del año 2002, se formó un pequeño grupo en la Administración Tributaria de los Países Bajos para planear acciones adicionales.

Se realizó un estudio de la información recibida. De cada cuenta bancaria se logró saber: el saldo en cierta fecha (17 de febrero de 1994) y el nombre completo del propietario y la segunda persona autorizada. Así pues, no había dirección, ni fecha de nacimiento, ni firma. Era evidente que la identificación sería difícil y en muchos casos, imposible. Para cada cuenta bancaria teníamos que probar que sólo encajaba una combinación de dos personas.

Se requería un archivo de todos los ciudadanos de los Países Bajos, con nombres completos, relaciones con otras personas, y sus números fiscales e información tributaria. Nuestro archivo tributario 'bvr' era capaz de proveer esta información. Luego, para cada cuenta bancaria había que rastrear todos los nombres completos posibles. En alrededor de 1000 casos, había solamente un nombre completo posible. En los otros casos, había más de un ciudadano con el mismo nombre completo. Combinando el nombre del propietario con la segunda persona autorizada deberían obtenerse indicios adicionales: esposo y esposa, padre e hijo, socios de negocios, etc. La búsqueda de combinaciones únicas proporcionó alrededor de 2000 cuentas bancarias adicionales identificables. El resto de los casos requeriría más investigación. Igualmente, la identificación de cada caso tenía que ser claramente documentada, de modo que se pudiera sustentar en el tribunal. Esta investigación continuó durante los siguientes años. Al final se identificaron alrededor de 5700 cuentas bancarias. En los otros casos, no se pudo lograr una combinación única de dos nombres; hay cientos de 'Jan de Vries' o 'Marie Jansen'. El grupo de personas que llevó a cabo esta investigación realizó un trabajo extraordinario: hasta ahora este método de identificación nunca ha sido cuestionado en un caso legal.

Pregunta 1: ¿El dinero de esta cuenta bancaria ha sido reportado en declaraciones de impuestos?

Esta fue una fácil: en casi todos los casos, la cuenta bancaria y los intereses no fueron declarados.

Pregunta 2: ¿Es la información de 1994 todavía utilizable en el 2001?

Sí: La ley de los Países Bajos dispone que la renta extranjera, como intereses sobre una cuenta bancaria extranjera, puede ser corregida hasta 12 años después.

Pregunta 3: ¿Qué casos deben ser procesados en un tribunal penal?

Esto fue discutido con la oficina central de enjuiciamiento público. La administración tributaria y el fiscal acordaron que alrededor de 100 casos debían ser enjuiciados: propietarios de cuentas bancarias con saldos altos y propietarios con funciones que deben servir de ejemplo y ser dignas de confianza en la sociedad: jueces, policía, empleados de la administración tributaria, etc. Este grupo era pequeño, tal vez 25, pero existía. A medida que avanzaba la investigación sobre identificación, el número de casos enjuiciados aumentó a alrededor de 150. Se formó un grupo de trabajo de funcionarios públicos y fiscales para coordinar los casos seleccionados.

Pregunta 4: ¿La información recibida de Bélgica es legal y utilizable como prueba en el tribunal?

Esto podría ser un problema, ya que las microfichas fueron originalmente robadas del banco por algunos empleados y no estuvo claro cómo la información había llegado a la Administración Tributaria belga. Su uso para efectos fiscales no sería problema ya que nuestra jurisprudencia hasta permite información recopilada ilegalmente, a menos que la propia administración tributaria haya violado la ley. El uso de la información en cuanto al derecho penal sería un problema y sería cuestionado. El fiscal declaró que la información fue legalmente recibida; su uso era bastante defendible en el tribunal penal.

Pregunta 5: ¿Se debería establecer un aligeramiento de la sanción?

Esta sería una decisión política. El grupo de preparación consideró que sería muy injusto para con los ciudadanos que en efecto declararon su renta proveniente de intereses. Igualmente, el Ministro de Finanzas, consideró que no había razón para el aligeramiento de la sanción. La ley tributaria holandesa considera la posibilidad del arrepentimiento. Si la renta no declarada es espontáneamente declarada a la administración tributaria posteriormente, antes de que el contribuyente se enterara de que esa renta ya fue rastreada por la administración tributaria, no se aplicarán multas. Esta regla de arrepentimiento puede usarse en la publicidad. Si usted revela cuentas bancarias e intereses ocultos ahora, no se le multará, solamente pagará los impuestos y el interés por el pago vencido.

Pregunta 6: ¿Debería haber una fuerza especial de trabajo para realizar este proyecto o debería el trabajo ser realizado por las oficinas tributarias de todo el país?

El grupo de preparación propuso trabajar con una fuerza de trabajo especial, ya que sería fácil de administrar, se garantizaría igualdad de trato y la operación sería flexible y de alta calidad. Esta fuerza de trabajo fue rechazada por la gerencia al más alto nivel. Aunque la coordinación fuera más compleja, el trabajo tenía que ser realizado por todas las oficinas tributarias, ya que este proyecto, con sus grandes éxitos potenciales

podría ser un impulso a la moral y agresividad de un gran grupo de funcionarios tributarios.

En el verano de 2001, se desarrolló un plan general, como propuesta para la gerencia al más alto nivel. A finales de agosto se aceptó el enfoque propuesto y la verdadera operación podía comenzar. En el otoño, se dieron las instrucciones detalladas, se diseñó la aplicación Acceso, con cartas uniformes, recordatorios, registro de cada paso, etc.

El primer día de noviembre se dio inicio a dos pruebas piloto: 50 casos penales y 100 casos que no serían enjuiciados. Los casos penales recibieron la visita de la policía fiscal, mientras que los casos civiles recibieron una carta con preguntas uniformes. El 6 de noviembre, la operación estaba en todos los diarios, el 10 de noviembre se formularon 10 preguntas en el Parlamento; el 13 de noviembre, algunas grandes firmas forenses declararon que combatirían la legalidad de la información usada. Tal como se esperaba, constituyó un buen negocio para firmas forenses y consultores tributarios.

Dos meses más tarde, se realizó la primera evaluación: 75% de los sospechosos de casos penales y 95% de los casos civiles confesaron. Revelaron, en su totalidad, sus cuentas bancarias extranjeras. Se efectuaron y aceptaron los primeros cálculos de ajustes y pagos de impuestos, intereses y multas. Igualmente, aparecieron los primeros casos de arrepentimiento. Para estimular este arrepentimiento 'espontáneo', se diseñó un formulario especial, el cual se colocó en el sitio Internet de la Administración Tributaria de los Países Bajos: la 'declaración de cuenta bancaria extranjera'.

En Diciembre de 2001, se inició el tratamiento del resto de los casos. Todas las oficinas tributarias asignaron coordinadores locales. Los mismos fueron instruidos durante los días de lanzamiento, fueron admitidos a la aplicación computarizada de apoyo y se enviaron las primeras cartas con las preguntas.

La operación avanzó durante el año 2002 y la primera mitad del 2003. La identificación llevó a un flujo constante de nuevos casos. La aplicación de apoyo hizo posible monitorear el proceso, a los coordinadores locales se les informaba frecuentemente sobre nuevos avances y resultados, todas las preguntas formales y fiscales fueron respondidas por un grupo de especialistas. Hubo una alta tasa de confesiones en los casos civiles, lo que llevó a cálculos uniformes de impuestos a pagar, intereses y multas. Muchas personas firmaron un formulario uniforme para aceptar y pagar los montos calculados y para renunciar al derecho de apelación.

El grupo de casos penales tomó más tiempo, según se esperaba. Un caso penal debe servir de ejemplo para casos futuros. Este tribunal sentenció que el Estado belga debía revelar la forma en que se obtuvo la información. Luego de meses de demora, este caso penal se abandonó ya que el sospechoso falleció. En el 2003 surgieron nuevos casos penales; algunos se ganaron, otros se perdieron. Fue necesario apelar. Debido a problemas de comunicación en la fiscalía, se excedió del tiempo límite para apelar en los primeros casos. Surgirán nuevas apelaciones, pero pueden pasar años antes de

que haya certeza sobre la legalidad del uso en los casos penales. Toda la publicidad está dirigida a los casos penales, pero hay que tomar en cuenta que todos los casos penales en conjunto solamente representan 1% de las cuentas bancarias utilizables.

En junio de 2003, concluyó la parte 'masiva' del proyecto. Los beneficios totales para el Estado holandés ascendieron a unos \$ 200 millones. La mitad se hizo efectiva, la otra mitad estaba en proceso. Casi el 90% había confesado la posesión de cuentas bancarias extranjeras. El resto se encontraba en algún estado de negación. Estos casos constituyeron el inicio de la parte 'intensiva' del proyecto, en el que cada caso individual fue respaldado o ejecutado por un grupo de especialistas legales.

EL ARREPENTIMIENTO, EFECTO DE LA PUBLICIDAD SOBRE EL COMPORTAMIENTO FISCAL

Como se mencionó anteriormente, hubo un grupo de arrepentimiento 'espontáneo'. El mismo se inició con unos cuantos casos, pero luego a medida que avanzaba la publicidad, el grupo crecía: cientos, sobrepasando los mil a mediados de 2003. Fue sorprendente el hecho de que la mayoría de este grupo mencionó cuentas bancarias que no estaban en nuestro archivo de KB Lux. Los beneficios adicionales en impuestos e intereses fueron de \$30 millones.

Cuando se inició el flujo de casos de arrepentimiento, un pequeño grupo de psicólogos y sociólogos que trabajaban en la administración tributaria, fueron asignados a estudiar este fenómeno. ¿Existía una correlación entre la publicidad y el arrepentimiento? ¿Podía la publicidad influir en el comportamiento? ¿Qué tipo de publicidad fue la más efectiva? En los últimos dos años se han realizado varios estudios y se esperan otros más. Las conclusiones son sorprendentes.

Existe una correlación directa entre publicidad y arrepentimiento, con una demora de dos semanas.

Obviamente, las personas consideran su propia situación luego de leer o ver las noticias. A algunos les surgen dudas y pasan noches en vela. Se comunican con su consultor, o con alguien en quien confían. El asunto será discutido en el seno de su familia. Se toma una decisión y se envía el formulario de arrepentimiento. Los casos de arrepentimiento podrían estar relacionados directamente con noticias específicas aparecidas en los diarios y en la televisión.

¿Qué tipo de publicidad fue la más efectiva? Toda la publicidad fue dividida en: mensajes amenazadores (se le castigará), argumentos racionales (resulta prudente hacer uso de esta posibilidad de arrepentimiento) y noticias, relacionando el comportamiento con las normas sociales (es injusto evadir impuestos). Era de esperar que las noticias amenazadoras de ser detectado y multado, el temor de ser descubierto y el castigo fueran lo más efectivo. Pero no fue así. El temor paralizará. Las personas tienden a permanecer tranquilas y no hacer nada cuando el mensaje es amenazador.

Por lo tanto, el efecto será lo contrario. Por otro lado, hacer relación a los argumentos racionales y aun más a las normas sociales, puede ser muy efectivo. Este proyecto resultó ser una posibilidad única para comparar diferentes tipos de publicidad con las cifras reales de casos en que la respuesta fue el arrepentimiento.

El efecto fue tan obvio que desde mediados del 2003, se inició un nuevo enfoque: “comunicación de la aplicación de la ley”, influyendo en el comportamiento fiscal mediante el tipo correcto de publicidad activa. El efecto tiende a ser muy útil.

Como seguimiento al proyecto de cuentas bancarias extranjeras, se dio inicio al proyecto de ‘posesiones extranjeras’. Debido a la estrecha colaboración entre los estados de Europa Occidental, se recibe cada vez más y más información de otros países: cuentas bancarias alemanas e italianas, información sobre ‘stiftungen’ (establecimientos) desconocidos en Liechtenstein, bienes raíces españoles y franceses, fideicomisos desconocidos en las Antillas, todos de propiedad de ciudadanos holandeses. Se difundió la noticia de que las autoridades tributarias holandesas habían recibido esta información. En estos mensajes, se mencionó la posibilidad de arrepentimiento como sabia solución para los propietarios que estaban preocupados. Las noticias y el mensaje estuvieron en los titulares durante semanas. En el otoño pasado hubo una reunión de funcionarios tributarios de diversos estados de Europa Occidental. Francia llevó un pequeño obsequio: documentos de 5000 bienes raíces de propiedad de ciudadanos holandeses. La reunión y el obsequio francés fueron mencionados en un comunicado de prensa por la administración tributaria. Nuevamente, se constituyó en titular de las noticias en el término de un día. Ahora cada semana hay docenas de artículos, puntos de opinión, profesores que explican las consecuencias del fraude tributario, etc. El proyecto ‘posesiones extranjeras’ ahora consta de dos partes: La primera es para coordinar la corrección sobre tributación en relación con toda la información extranjera que se recibe, organizada de la misma manera que el proyecto de cuenta bancaria. Nuevamente se obtienen millones y se preparan algunos casos penales. La segunda parte es el tratamiento de formularios sobre arrepentimiento que se reciben: alrededor de 1.500 nuevos casos hasta ahora. El público se está convenciendo que no está libre de la tributación, dondequiera que vaya.

El mismo enfoque es actualmente parte de diversos otros riesgos fiscales. Bien podría convertirse en parte uniforme de cada operación organizada.

Sr. Frans Besselink
Coordinador de Aplicación de la Ley y Encausamiento
Administración de Impuestos y Aduanas
Países Bajos
Correo electrónico: fwt.besselink@belastingdienst.nl

RELATORÍA GENERAL

Claudino Pita
Asesor del Administrador Federal
Administración Federal de Ingresos Públicos
(Argentina)

En primer lugar, quisiera agradecer la honra que me fuera concedida por el CIAT, al invitarme para participar como relator general de esta Asamblea.

Asimismo, quisiera felicitar fervientemente a todos los funcionarios del Servicio Nacional de Impuestos de Bolivia, quienes liderados por el Presidente de este Servicio, Sr. Eduardo Zegada, han sabido organizar magníficamente este evento y ganarse el reconocimiento de todos los participantes por la calidad humana puesta de manifiesto en estos días.

En aquel sentido, quisiera iniciar esta relatoría desde el momento de nuestro desembarque en Cochabamba. Éramos mujeres y hombres solos o en pequeños grupos, hablando idiomas diferentes, español, inglés, portugués, francés, japonés y muchos otros, todos con preocupaciones y expectativas sobre esta Asamblea General.

El día de la inauguración escuchamos decir al Sr. Eduardo Zegada en su discurso de bienvenida, que nos encontrábamos en un país que se encuentra en el corazón de América y que Cochabamba, a su vez, es el corazón de Bolivia.

Algunos pensamos que esto era una mera referencia geográfica, sin embargo, con el correr de los días, comprendimos que era mucho más que eso, que nos encontrábamos en el interior de un corazón repleto de amistad y hospitalidad, que nos propició la posibilidad de que aquellos individuos o grupos que llegaron a Cochabamba, se constituyeran en una sola familia trasponiendo toda barrera idiomática, permitiendo recrear así, una vez más, la tradicional familia del CIAT que se caracteriza por el respeto mutuo, la solidaridad y la amistad entre sus miembros.

Sobre este particular, sobre el ambiente de profesionalismo, cordialidad y fraternidad presente en las reuniones del CIAT, quisiera destacar la decisiva influencia de una persona, el Sr. Jorge Cosulich, su Secretario Ejecutivo, quien con sus atributos humanos puede ser señalado como el principal artífice de aquel ambiente, cuya conservación debe ser una prioridad en el futuro desarrollo de las actividades del CIAT.

Aun antes de pasar a la relatoría propiamente dicha de los trabajos presentados en esta Asamblea, quisiera hacer unas rápidas reflexiones sobre los alcances de su tema central: “La función de fiscalización de la administración tributaria”.

La función de fiscalización, en un sentido amplio, tiene por cometido controlar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones de los contribuyentes, tanto materiales como formales.

Ella tiene un rol preponderante en la eficacia de la administración, siendo el instrumento fundamental para combatir la evasión y así posibilitar una equitativa aplicación de los impuestos y un adecuado nivel de ingresos tributarios.

Al mismo tiempo, la acción de la fiscalización cabe entenderla en nuestros días no apenas como un conjunto de actividades inspectoras o represivas, sino también de servicio a los contribuyentes y a la sociedad como un todo.

En una moderna concepción de la fiscalización, ésta también comprende acciones pro-activas y educativas, que buscan evitar el incumplimiento, a través de acciones preventivas de advertencia y orientación a los contribuyentes.

Además, puede y debe entenderse como un servicio a los contribuyentes que cumplen correctamente, tal vez sea este el servicio de mayor impacto para promover el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, al demostrarles a aquellos contribuyentes que su esfuerzo para cumplir con sus obligaciones no ha sido en vano, que son reconocidos y les pone al margen de las acciones represivas a que están sujetos quienes no cumplieron.

En términos muy simples, el servicio fundamental que no debe dejar de prestar la administración tributaria, es el de evitar que el buen contribuyente se sienta o pueda ser señalado como “el tonto de la película” y esto se logrará en la medida que, manifiestamente, la administración tributaria evite que se constituya un clima generalizado de impunidad ante el incumplimiento, para lo cual la función de fiscalización tiene un papel esencial.

Con relación a los trabajos presentados, que han servido como base para un intercambio muy provechoso de experiencias, que a todos nos ha enriquecido profesionalmente y que sin duda tendrá un efecto positivo para nuestras administraciones, quisiera destacar algunos de los tópicos en ellos desarrollados y formular algunos rápidos comentarios y observaciones sobre cada uno de los temas.

El desarrollo del Tema 1 - LAS ESTRATEGIAS DE FISCALIZACION, estuvo a cargo del Sr. Rolando López López del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), de Bolivia. Luego de formular una serie de consideraciones conceptuales sobre la Planificación Estratégica Institucional y el Proceso General de Fiscalización, en cuanto a su necesidad e importancia, destacó como finalidad de ese proceso la expansión del riesgo ante el incumplimiento, lo que podría ampliar el cumplimiento voluntario con efectos positivos sobre el monto de recaudación.

A partir del desarrollo de aquellas consideraciones conceptuales, señaló también que el paso inicial para establecer una estrategia adecuada de

fiscalización, es el análisis del entorno externo e interno.

El expositor consideró que partiendo de aquel análisis preliminar del entorno, el diseño de las estrategias de fiscalización, se integraría con tres componentes:

- Contribuyentes, ¿A qué contribuyentes fiscalizar?;
- Procesos, ¿Qué tipo de procesos de fiscalización serán aplicados?; y
- Recursos ¿Qué recursos mínimos son los requeridos?

La respuesta a la pregunta sobre a qué contribuyentes fiscalizar, se lograría mediante la generación de una “sensación de riesgo” derivada de la fiscalización, directa (riesgo objetivo), indirecta (riesgo subjetivo), ambas sujetas a la efectividad de la detección, ejecución y sanción del incumplimiento, constante y sostenible en el tiempo y la utilización de la inteligencia fiscal, entendiéndose por ésta el procesamiento de la información para identificar a los contribuyentes con mayores indicios de incumplimiento tributario, en función de “criterios” o “parámetros” de riesgo fiscal previamente definidos.

En cuanto a los tipos de procesos que correspondería adoptar, enunció tres modalidades, que deberán variar en función del nivel de fraude fiscal de los contribuyentes o la “sensación de riesgo” que se quiere establecer, y que se diferencian en el grado de profundidad o alcance. Esas tres modalidades serían el control masivo de obligaciones formales, las verificaciones de hechos o transacciones económicas y las auditorías tributarias.

Con relación a los recursos mínimos requeridos, mencionó un presupuesto suficiente, una normativa y procedimientos sencillos y prácticos en cuanto a su interpretación, unos sistemas de control de gestión que permitan medir la productividad y facilitar el control interno y las campañas de apoyo en medios de comunicación.

Finalmente, el expositor se refirió a los antecedentes y estrategias de fiscalización de la Administración Tributaria boliviana, señalando que dado el alto nivel de incumplimiento en su país, 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, con efectos positivos sobre la recaudación.

En cuanto al esquema general de fiscalización, señaló que partiendo de la información interna y externa, sobre los contribuyentes, y al procesamiento de esa información se apoyan fiscalizaciones de diferentes tipos: controles preventivos, de naturaleza formativa o coercitiva; verificaciones internas; verificaciones externas y fiscalizaciones externas.

Considerando lo expuesto por el ponente y lo deliberado en la discusión abierta sobre las estrategias de fiscalización, cabría concluir que esas estrategias dependen de tres elementos: de las características del contexto, de los recursos disponibles y, por supuesto, de la estrategia general de la administración tributaria, debiendo establecerse a partir de ellos los parámetros

para la selección de contribuyentes a fiscalizar y la determinación de los tipos de proceso de fiscalización a desarrollar, todo ello teniendo como objetivo general la expansión del riesgo objetivo y subjetivo ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

A continuación se desarrolló el Tema 1.1 - LOS PROCESOS PARA EL DISEÑO DE LOS PROGRAMAS DE FISCALIZACIÓN, mediante la exposición de dos casos prácticos.

El primero estuvo a cargo del Sr. José Luis Martínez Serrano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España, quien se refirió esencialmente a los sistemas de selección de contribuyentes y comenzó su presentación expresando que existen dos tendencias, la de los países que suelen elaborar planes y la de los países que prefieren el concepto de análisis de riesgo, señalando que esos dos enfoques podrían considerarse visiones complementarias, no antagónicas.

Afirmó también que un sistema de control fiscal vale lo que valgan los siguientes dos factores: Medios humanos y materiales (posibilidad de detectar un caso concreto de fraude) y Ordenamiento Jurídico Sancionador (sanciones que esperan al defraudador sorprendido), señalando que la Información es la pieza básica.

En cuanto al proceso de diseño de los programas de fiscalización, señaló que en la determinación de los sectores, temas de defraudación, perfiles de contribuyentes y tipos de operaciones que deben ser controlados a lo largo de un determinado período, deben participar conjuntamente todos los órganos con vocación de control de la administración tributaria.

Señaló que los aspectos a considerar para la elaboración del plan de fiscalización, en un sistema compartido por la áreas centrales y periféricas, como es el de España, serían: el análisis de resultados del Plan del Ejercicio anterior, como punto de partida; los resultados del Plan de Información, en el sentido de cuál es la información nueva incorporada o cómo se ha organizado ésta en el sistema; los análisis sectoriales para determinar actividades económicas o grupos homogéneos de contribuyentes; el acopio de nuevas propuestas del personal dedicado a la auditoría y, en general, al control fiscal, y lo que el expositor señalara como un campo aún inexplorado en la mayor parte de la administraciones tributarias, como lo serían las ideas aportadas por la Sociedad; el examen de medios disponibles, recursos humanos disponibles y distribución equitativa del esfuerzo; la decisión de programas de actuación separados, que facilitan su seguimiento posibilitando el análisis y control de ejecución del Plan; la distribución de un número de actuaciones, para cada Área Geográfica; la selección, centralizada, descentralizada o mixta, y computarizada, apoyada en herramientas computarizadas, análisis individualizado de información o sistemas aleatorios; el control de cumplimiento y evaluación de resultados que cierra el ciclo de planificación, dando así al comienzo un nuevo proceso de planificación.

A continuación, el expositor se refirió al sistema de selección informatizada con aplicación del análisis de riesgo en implantación en la AEAT, que parte de la propuesta de la Unión Europea a los países miembros como medida para luchar contra el fraude, y que tiene por finalidad la asignación de un ratio de riesgo global a cada contribuyente en función del cumplimiento de parámetros previamente definidos, utilizable para: la identificación de los contribuyentes y que puede ser consultado por las unidades de selección; complementar otras herramientas de selección; ordenar listados obtenidos en función del nivel de riesgo constituyendo una herramienta de selección directa.

También el ponente se refirió a otra herramienta desarrollada y utilizada por la AEAT para la selección de contribuyentes denominada ZUJAR, que proporciona análisis en línea de los datos que constan en la base de datos con uso de tecnologías “datawarehousing”.

Finalmente, partiendo de un abordaje teórico, expuso el proyecto aún incipiente de redes neuronales en la AEAT, destinado también a servir como herramienta de selección para la fiscalización.

Seguidamente, continuando con el desarrollo del Tema 1.1 - LOS PROCESOS PARA EL DISEÑO DE LOS PROGRAMAS DE FISCALIZACIÓN, el Sr. Marcelo Costa de la Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina, presentó el segundo caso práctico.

Inició su presentación señalando que la dificultad básica inherente a la función de fiscalización es cómo mejorar el cumplimiento fiscal del conjunto de contribuyentes ante la imposibilidad material de controlar individualmente a todos y cada uno de ellos, y que ese desafío es determinar a quiénes fiscalizar, cómo emplear los recursos humanos disponibles y qué métodos de auditoría utilizar de manera de impactar con acciones directas sobre los incumplidores, y/o acciones de inducción al cumplimiento y/o que aumenten la percepción de riesgo. Para ello, expresó, la planificación y la programación son instrumentos habituales, permanentes e indispensables.

A continuación, efectuó una interesante exposición de la evolución de la planificación de la fiscalización en Argentina, señalando que a partir del año 2002, se implementó una nueva metodología; no sólo se retornó a la confección de un Plan Anual de Fiscalización (PAF) de características centralizadas, sino que además el mismo dejó de contener solamente aspectos cuantitativos y se convirtió en una herramienta de planeamiento integral, incorporándose también el control y la fiscalización en aspectos aduaneros.

Señaló que los elementos considerados en la formulación operativa del PAF, son: la definición de las estrategias básicas y líneas de acción relacionadas con fiscalización; el análisis de la importancia relativa de los sectores a nivel regional; la evolución de los distintos sectores de la economía y la capacidad operativa disponible en función de la información elaborada por las áreas operativas al 31 de diciembre de cada año.

En cuanto a los aspectos de la fiscalización contemplados en el PAF 2004, destacó los siguientes: el proceso de investigación y de selección de contribuyentes a fiscalizar; los procedimientos de fiscalización en materia impositiva; los procedimientos de fiscalización en materia aduanera; la fiscalización a grandes contribuyentes nacionales y la retroalimentación y control de gestión, señalándose también expresamente las metas y parámetros a cumplir.

Las conclusiones que podrían extraerse de los casos prácticos presentados sobre este tema, así como de la discusión abierta sobre el mismo, serían que el análisis de riesgo constituye uno de los modernos métodos para apoyar la selección de contribuyentes cuya utilización por las administraciones tributarias cabría expandir; que es necesario contar con información potente, depurada y variada en cuanto a sus fuentes; que es importante en el proceso de planificación de la fiscalización de los órganos centrales y periféricos; que resulta esencial el apoyo tecnológico para el procesamiento de la información; que los procesos de auditoría en profundidad deberían reservarse preferentemente para los contribuyentes de mayor importancia relativa; que las acciones de control programadas deberían tener en cuenta la conveniencia de establecer una presencia fiscal lo más amplia posible y que también resulta aconsejable la incorporación de acciones preventivas en los programas de fiscalización.

Seguidamente, se presentó el TEMA 1.2 - LAS POLÍTICAS DE ASIGNACIÓN DE RECURSOS FINANCIEROS Y HUMANOS PARA EL ÁREA DE FISCALIZACIÓN, también mediante la exposición de dos casos.

El primero de ellos estuvo a cargo del Sr. François Guimont de la Agencia Canadiense de Ingresos quien, luego de formular una ilustrativa exposición general sobre la Administración Tributaria canadiense, expresó que la asignación de recursos financieros y humanos para el área de inspección se basa en tres criterios principales: los objetivos y prioridades estratégicos; la gestión y evaluación de riesgos; y la necesidad de fortalecer y mantener la eficacia de la capacidad de auditoría.

En cuanto a los objetivos y prioridades estratégicas señaló que estos consisten en asegurar, utilizando una cantidad limitada de recursos, el cumplimiento fiscal y que la carga de cumplimiento sea mínima para los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones fiscales. Señaló que basándose en el análisis del contexto fiscal y su evaluación de riesgos, se han establecido cinco áreas prioritarias: Auditoría de las grandes empresas; Transacciones internacionales; Planificación fiscal sofisticada y evasión fiscal; Fraude del impuesto sobre productos y servicios; y Mantenimiento de una presencia fiscalizadora adecuada.

Con relación a la gestión y evaluación de riesgos, expresó que la Agencia cuenta con programas de fiscalización que se basan en sistemas de evaluación que le permiten concentrarse en las áreas de mayor riesgo y dirigir sus actividades para forzar el cumplimiento específicamente a esas áreas. Señaló que todas las declaraciones de impuestos son evaluadas para determinar su

grado de riesgo utilizando los antecedentes de cada contribuyente, la información de terceros y criterios establecidos sobre la base de un análisis del incumplimiento y las de alto riesgo son auditadas.

Finalmente, señaló que el tercer criterio general que guía la asignación de recursos, es la necesidad de fortalecer y mantener la capacidad de auditoría. La estrategia seguida para esto sería la de fomentar un ambiente basado en capacidades avanzadas de comunicación, capacitación, tecnología y análisis, además de contar con herramientas de trabajo tales como computadoras portátiles y sistemas y programas informáticos conexos.

Concluyó que el personal es el activo más importante y que por ello, se está elaborando una estrategia nacional integral para asegurar la capacidad de atraer, perfeccionar y retener a un personal dedicado y capaz que pueda responder las necesidades futuras en el área de inspección fiscal.

Continuando con el desarrollo del Tema 1.3 - LAS POLÍTICAS DE ASIGNACIÓN DE RECURSOS FINANCIEROS Y HUMANOS PARA EL ÁREA DE FISCALIZACIÓN, el Sr. Armindo de Sousa Ribeiro, de la Dirección General de Impuestos de Portugal, formuló una amplia descripción de los objetivos, aspectos organizativos y de planificación y control de la función de fiscalización en Portugal.

En relación a la asignación de recursos humanos para la función de fiscalización el expositor manifestó que se presentan dos tipos de problemas: un primer tipo de naturaleza cuantitativa y que se relaciona a la rigidez de la estructura del cuadro de personal de la inspección tributaria y al número reducido de funcionarios; un segundo tipo, de naturaleza cualitativa, que se refiere a una necesidad creciente de cualificación y experiencia para el ejercicio de las funciones de inspección, a la necesidad de redefinir las carreras y categorías como también el perfil del personal a reclutar para adecuarlos a los desafíos presentes, para todo lo cual, afirmó, es necesario apostar en el apoyo y ejecución de acciones de formación profesional específicas para el área de inspección tributaria.

Entre los factores que condicionan la política de asignación de recursos humanos a la inspección tributaria enumerados por el expositor, caben destacar: la cualificación técnica; la política de afectación de los recursos materiales; la competencia con otras funciones y órganos; el rigor legal y ético que demanda el desempeño de la función; el nivel remuneratorio adecuado y la motivación que puede despertar la carrera.

Podría concluirse, conforme a los casos prácticos presentados sobre las políticas de asignación de recursos para el área de fiscalización, así como por las consideraciones vertidas en la discusión abierta, que para un adecuado desempeño de las funciones de esa área, será necesario dotarla con adecuados recursos materiales, entre otros, con equipos informáticos móviles que faciliten el acopio y acceso de las informaciones en las labores de campo y, muy especialmente, con unos recursos humanos para el ejercicio de la actividad fiscalizadora que cumplan plenamente con el perfil requerido para esa

actividad, en cuanto a sus conocimientos técnico-profesionales y a su conducta ética.

A continuación se desarrolló el Tema 1.3 - EL SOPORTE NORMATIVO NECESARIO PARA LAS ACCIONES DE FISCALIZACIÓN, mediante la exposición de dos casos prácticos.

La exposición del primero de los casos prácticos estuvo a cargo del Sr. Alberto Real Benítez del Servicio de Administración Tributaria de México, quien se refirió al marco jurídico de actuación de la fiscalización en su país, el que estaría compuesto por: la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que otorga a la autoridad la facultad de practicar visitas domiciliarias; el Código Fiscal de la Federación (C.F.F.) que norma los procedimientos que debe aplicar la autoridad fiscal al ejercer sus facultades; las Leyes Impositivas y sus Reglamentos que establecen las obligaciones que deben cumplir los contribuyentes y la Normatividad Interna.

Destacó como facultades de la fiscalización previstos en las normas las siguientes: las visitas domiciliarias; la posibilidad de determinar los ingresos gravables, así como el valor de los actos o actividades mediante presunciones ante ciertas causales previstas en el Código Fiscal; la de obtener información financiera de los particulares, a través de la solicitud a las entidades financieras para que proporcionen copia de los estados de cuenta bancarios, encaminada por conducto de la entidad que regula esas entidades.

El Sr. Ricardo Toma Oyama de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria del Perú, presentó el segundo caso práctico.

Se refirió en primer lugar al marco legal compuesto por las normas constitucionales, entre las que destacó las que se refieren a las garantías personales tales como: las que establecen el secreto bancario; la reserva tributaria; la inviolabilidad del domicilio; el secreto e inviolabilidad de las comunicaciones y documentos privados de la persona y el secreto profesional, comentando que estas normas podrían considerarse limitativas de la acción fiscalizadora de la administración tributaria y que, en ciertas ocasiones, constituyen escollos insalvables para el avance de esa acción.

En cuanto al marco legal emergente del Código Tributario de Perú, destacó entre las facultades allí establecidas las de: inspección, investigación y control del cumplimiento de obligaciones tributarias y la determinación sobre base presunta.

Si se toma que en consideración que la actividad de la administración en general y la de fiscalización en particular, constituyen una actividad reglada, es decir, que debe encuadrarse estrictamente en las atribuciones que le fueran concedidas por la Ley; las facultades que ésta le conceda son cruciales para el desarrollo eficaz de la fiscalización.

Conforme a los casos prácticos y a la discusión abierta que les siguiera, se podría concluir que en términos de la normativa que regula la actividad

fiscalizadora, las facultades para el acceso a la información y para la aplicación de presunciones constituyen un aspecto clave.

Por otra parte, es también importante la evaluación permanente de esas normas, para identificar los elementos que pueden constituir un impedimento para un ejercicio adecuado de la fiscalización y, a partir de allí, promover las iniciativas que puedan corresponder para lograr los cambios que resulten pertinentes y posibles.

El desarrollo del Tema 2 - VERIFICACIÓN Y AUDITORÍA DE GRANDES CONTRIBUYENTES, estuvo a cargo de la Sra. Deborah Nolan del Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos de América, quien realizó, en primer lugar, una exposición sobre el proceso de reorganización del Servicio de Rentas Internas de su país, el cual a partir de las decisiones adoptadas en el año 1998, pasó a estructurarse considerando unidades de servicio a grupos de contribuyentes con similares necesidades, haciendo especial referencia a la estructura, medición del desempeño y competencias de la Unidad de Grandes y Medianas Empresas.

La Sra. Nolan, hizo también referencia a las características peculiares de las grandes sociedades, las cuales introducen una mayor dificultad a las labores de fiscalización en razón de que mantienen generalmente operaciones a nivel mundial, introduciendo complejas y sofisticadas transacciones tributarias.

Con relación al control ejercido por esa Unidad, destacó la realización de acciones de fiscalización dirigidas al incremento de la cobertura de las auditorías en áreas de alto riesgo, como por ejemplo, la de las entidades interpuestas y la utilización responsable de herramientas para forzar el cumplimiento como, por ejemplo, la aplicación de sanciones.

Por otra parte, se refirió también a las herramientas utilizadas para facilitar la rápida resolución de controversias, de gran importancia para facilitar el cumplimiento por parte de los contribuyentes y el control por la administración tributaria. Entre esas herramientas destacó: los acuerdos previos a la presentación de las declaraciones entre la administración y el contribuyente; las resoluciones que proveen guías para el esclarecimiento de aspectos controversiales en temas tributarios, comunes a un significativo número de contribuyentes; la mediación para la resolución rápida de apelaciones en temas de auditoría; y la promoción de la fiscalización enfocada a aspectos limitados.

Formuló una especial referencia a la denominada "Sarbanes Oxley Act" que, manifestó, se originó en razón de los escándalos que involucraron a algunas de las más prominentes corporaciones de su país y que tiene por finalidad restablecer la confianza pública y mejorar el uso y acceso a las informaciones financieras para los accionistas y otros usuarios de esas informaciones.

Finalmente, en cuanto a los desafíos futuros para la Unidad de Grandes y Medianas Empresas, señaló que los esfuerzos para mejorar y modernizar esa unidad estarían dirigidos a: la reingeniería de los procesos; reforzar el equilibrio entre los servicios brindados al contribuyente y las acciones de control y

coactivas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias; la identificación de los nuevos riesgos emergentes; el cambio de las prácticas corporativas; y, muy especialmente, a la atención a los desafíos inherentes al capital humano de la unidad.

Más allá de la importancia del tema, puesta claramente de manifiesto en la presentación y en la discusión abierta sobre el mismo, los mayores esfuerzos que cabe brindar al control de las grandes empresas presentan como justificación directa la importancia fiscal de las mismas y como justificación indirecta su carácter de amplia fuente de información para el control del cumplimiento del resto del universo de contribuyentes. Por otra parte, cabe señalar con relación a las grandes empresas, que su falta de oportuno control, podría derivar en la acumulación de importantes deudas tributarias, cuya recuperación por el fisco podría convertirse en un problema político, con la posible alegación de esas empresas de la necesidad de que se preserve la inversión productiva y el empleo.

A continuación se desarrolló el Tema 2.1. LA ESPECIALIZACIÓN SECTORIAL, mediante la exposición de dos casos prácticos.

El primero de los casos prácticos fue presentado por el Sr. Flávio Araujo de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil, quien señaló que en el ámbito de esa Secretaría se crearon unidades especiales en el año 1998, con la finalidad de dar una cobertura especializada a ciertas áreas de contribuyentes.

Los criterios tomados en cuenta para la constitución de esas áreas, comentó el expositor, fueron: uno, el sector económico, creándose dos Delegaciones Especiales para la atención de las entidades financieras, y el otro criterio, ciertas actividades específicas, cuyas características también aconsejaban someterlas a controles especializados, creándose así la Delegación Especial de Asuntos Internacionales.

El expositor señaló que los requerimientos en materia de funcionarios altamente especializados para desempeñarse en las Delegaciones que se crearon, fueron atendidos mediante las siguientes acciones de capacitación: capacitación específicas promovida por la propia Secretaría de Ingresos Federales; capacitación externa, realizada por instituciones públicas o privadas; cursos de post-graduación – extensión, maestría y doctorado – realizados en instituciones ubicadas en el país o en el exterior.

Seguidamente, continuando con el desarrollo del Tema 2.1 - LA ESPECIALIZACIÓN SECTORIAL, el Sr. Elvin Hedgpeth, del Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos, presentó el segundo caso práctico. Señaló que la especialización del personal en la unidad de grandes y medianas empresas, se efectúa conforme a los siguientes criterios: por industrias; por asunto o controversia y por auditor fiscal.

Señaló que la especialización por industrias se organiza alrededor de cinco sectores principales: comercio minorista, alimentos, farmacéutica y médica;

servicios financieros; fabricación de equipo pesado; recursos naturales; y comunicaciones, tecnología y prensa.

En cuanto a la especialización por asunto o materia, se refiere a los asesores técnicos que son responsables por una serie de aspectos, como los asuntos nuevos, las leyes, la contabilidad, la capacitación, etc.

Un criterio de especialización importante, señaló el expositor, es el correspondiente a los auditores, los cuales se agrupan en: especialistas en inspección computarizada; economistas; especialistas en Impuestos sobre el Empleo; ingenieros; especialistas en productos financieros y auditores internacionales.

No cabe duda, que el actual contexto en razón de la variedad y complejidad de las relaciones económicas que subyacen a las obligaciones tributarias, exige crecientemente, la especialización de los auditores para que, más allá de las formalidades contables y financieras, puedan interpretar la realidad económica de los diversos negocios. Como surge de los casos prácticos expuestos y de la discusión abierta sobre los mismos, las administraciones tributarias ya han comenzado a dar respuesta a este tipo de exigencia. Es importante en materia de especialización de los auditores, en primer lugar, considerar el contexto en que la respectiva administración actúa y las necesidades que de él emergen, al mismo tiempo, establecer prioridades en función de la importancia relativa de las diferentes ramas de actividad, ya que los recursos generalmente son escasos. Por otra parte, esa especialización se puede lograr gradualmente a través de las políticas de capacitación y reclutamiento y, cuando sea necesario, a través de contratación temporaria de profesionales, todo lo cual permitirá la conformación de equipos multidisciplinarios que puedan favorecer la profundización del trabajo de auditoría.

A continuación se desarrolló el Tema 2.2 - LA ESPECIALIZACIÓN EN AUDITORÍA COMPUTACIONAL, mediante la exposición de dos casos prácticos.

El primero estuvo a cargo de la Sra. Sylvie Perroudon-Ragot, de la Dirección General Impositiva de Francia, quien efectuó una detallada y muy ilustrativa exposición sobre el control fiscal francés de las contabilidades informatizadas.

Señaló, la estrategia para este tipo de control partió de la premisa de que no todos los inspectores pueden convertirse en especialistas informáticos y que, por ello, a partir de 1982 se crearon equipos de consultores en informática, adoptando un marco legal específico en 1990 y equipando a 300 inspectores generales con un “software de auditoría contable en el año 2000”.

Agregó, que el marco jurídico adoptado para el control informatizado define: la naturaleza y el alcance de las informaciones sujetas al control; las obligaciones de conservación de los datos en soporte informático impuestas a las empresas; las modalidades de control de las contabilidades llevadas por medio de sistemas informatizados y las sanciones previstas en caso de incumplimiento de las obligaciones.

En cuanto a la competencia de los inspectores informáticos, señaló que ésta es doble: tributaria e informática. Ellos intervienen apoyando a los inspectores generales para: auditar los sistemas informatizados y realizar tratamientos masivos de información.

Seguidamente, continuando con el desarrollo del Tema 2.2 - LA ESPECIALIZACIÓN EN AUDITORÍA COMPUTACIONAL, el Sr. Flávio Araujo de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil, presentó el segundo caso práctico, centrándose principalmente en los esfuerzos desarrollados en aquella Secretaría para capacitar a los auditores, en general, para realizar su trabajo en un ambiente informático y desarrollar en ellos una cultura informática que les permitiera hacer un uso adecuado de las herramientas informáticas a su disposición.

El expositor destacó como resultados obtenidos con aquellas acciones los siguientes: un mejor acceso del auditor a las técnicas de auditoría en medio magnético; la implantación de una cultura informática en la fiscalización; la capacitación de los auditores para el cruce de informaciones; el establecimiento de relaciones internacionales amplias y provechosas y, específicamente en cuanto a la auditoría de grandes contribuyentes, una acortamiento de los tiempos de duración y una mayor profundidad de las mismas con mejores resultados.

De las presentaciones de casos y de la discusión abierta, parecería recomendable que la especialización informática para las auditorías de contabilidades computarizadas, cuando esto sea posible, se apoye en verdaderos especialistas, sin perjuicio que, simultáneamente, se dote a los auditores en general de un conocimiento sobre esa área, que les permita utilizar al máximo los recursos que la informática ofrece para el desarrollo de las labores de auditoría.

A continuación se desarrolló el Tema 2.3 - LOS REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN ESPECÍFICOS, mediante la exposición de dos casos prácticos.

El primero de los casos prácticos estuvo a cargo del Sr. Mario Arduz Campero, del Servicio Nacional de Impuestos de Bolivia, quien expresó que es al Departamento de Inteligencia Fiscal al que le cabe: determinar cuál es la información relevante para procesos de control; definir procedimientos, métodos y/o herramientas que permitan obtener esa información y definir los procesos a los cuales será sometida la información para detectar posibles hechos de defraudación.

Al mismo tiempo, señaló el expositor que los principales insumos para el trabajo del área de Inteligencia Fiscal son la información interna y externa con la que cuenta y a la cual tiene acceso la administración tributaria, destacando que los grandes contribuyentes son los principales proveedores de información externa.

Seguidamente, y continuando con el desarrollo del Tema 2.3 LOS REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN ESPECÍFICOS, el Sr. Mario Aranguren, de la Dirección de Impuestos y Aduanas de Colombia, presentó el segundo caso práctico.

Enumeró detalladamente las diversas personas, entidades y situaciones en que las normas exigen de los contribuyentes el suministro de informaciones específicas.

También se refirió a la utilización de esa administración para apoyar las actividades de fiscalización y concluyó con una reflexión de suma importancia sobre los alcances y forma de los requerimientos de información de la administración tributaria, como así también sobre su utilización.

En aquel sentido, el expositor señaló que si bien las administraciones tributarias suelen contar con un enorme caudal de informaciones para el control de los contribuyentes, es lamentable que esa información no se aproveche en debida forma.

El expositor afirmó que las administraciones tributarias acostumbran a ser expertas en almacenar información, datos, pero que sin embargo, en general, han demostrado no ser muy eficientes en su utilización.

Concluyó su presentación señalando que para apoyar las labores de fiscalización de cualquier administración tributaria, no basta con solicitar mucha información si ella no se utiliza adecuadamente y que es de suma importancia tener presente que todo dato que se solicite debe tener un propósito y un uso predeterminados, que justifiquen su requerimiento.

De la exposición de los casos prácticos presentados y de la discusión abierta que les siguieron, surgen algunas reflexiones importantes como la de que los requerimientos específicos de información, se determinen en base a métodos y criterios técnicos, por ejemplo, a través de una especie de ingeniería reversa, que permita identificar cuáles son los datos e informaciones que sería necesario conocer y entender el grado de veracidad de lo declarado o registrado por el contribuyente, por ejemplo, cómo se puede haber generado una pérdida o beneficio. También con la misma finalidad, es importante considerar la retroalimentación que puede surgir de las fiscalizaciones anteriormente procesadas. Además, al solicitar información, para que ello no sea en vano, debe considerarse la posibilidad real de procesamiento de esa información y, también, el costo que con ello se impone al contribuyente y hasta que punto esto se justifica.

A continuación, el Sr. Matthijs Alink, de la Dirección General de Administración de Impuestos y Aduanas de los Países Bajos, presentó el Tema 3. LA EVALUACIÓN Y CONTROL DE LAS ACTIVIDADES DE FISCALIZACIÓN.

Señaló el Sr. Alink, luego de una detallada exposición sobre el cometido y formas de actuación de la administración tributaria, que ella requiere también de un sistema de información gerencial para una adecuada toma de decisiones

y evaluación de su desempeño y para la adecuación de los programas y procesos, no apenas en lo referente a las actividades de fiscalización sino a la organización como un todo.

Agregó que dicho sistema debe proveer suficiente información de modo que responda satisfactoriamente a las necesidades de las unidades internas encargadas de la revisión y evaluación de los procedimientos, procesos y prácticas de la administración tributaria y que un elemento clave para ello, consiste en determinar los factores críticos a ser medidos a fin de estimar la efectividad de las operaciones y el desempeño de la administración tributaria.

Específicamente en relación al control, el expositor manifestó que esa función no solamente debe estar dirigida al funcionamiento interno, sino también a las expectativas de las partes interesadas externas en el quehacer de la administración.

Con relación a qué medir y evaluar, concluyó que las cifras sobre efectividad y eficiencia y sobre satisfacción de los empleados son importantes, pero que igualmente las cifras sobre el monto de impuestos recaudados y los costos reales son de interés, al igual que resulta muy valiosa y necesaria la información respecto a la opinión de los contribuyentes y otros terceros sobre el desempeño de la organización.

De lo expuesto en la presentación del tema y de la discusión abierta que diera continuidad a su tratamiento, parecería aconsejable que más allá de los controles y evaluación general de la administración tributaria, se cuente con sistemas y mecanismos específicos para el control y evaluación de las actividades de fiscalización, especialmente considerando la naturaleza crítica de la efectividad de esas actividades que significan, por una parte, la generación de una percepción de riesgo que induzca al cumplimiento voluntario y, además, el primer paso para evitar que el incumplimiento no se vea beneficiado con la impunidad. En razón de esto, es particularmente deseable que si bien los sistemas de control y evaluación del desempeño de la administración tributaria, sean tan amplios como es necesario para cubrir toda la gama de sus funciones y actividades, existan dentro de esos sistemas mecanismos e indicadores específicos, que permitan realizar un acompañamiento estrecho de las actividades de fiscalización, que permita controlarlas y evaluarlas oportuna y fehacientemente.

Posteriormente, se presentaron dos casos prácticos sobre el Tema 3.1 - LA SUPERVISIÓN Y REVISIÓN DE LAS ACTUACIONES DE FISCALIZACIÓN.

El primero de ellos fue desarrollado por el Sr. Mauricio Sanhueza del Servicio de Impuestos Internos de Chile.

El expositor señaló que la supervisión y revisión de las actuaciones de fiscalización era hasta hace poco tiempo una tarea realizada por los responsables de los distintos procesos a través, principalmente, de evaluaciones y seguimientos globales y que a fines del año 2002 se creó el Departamento de Control de Gestión de la Fiscalización, cuyo cometido es el

de realizar el seguimiento de cada uno de los procesos de fiscalización por las unidades participantes en forma desagregada, coordinando los esfuerzos que permitan establecer indicadores para evaluar la gestión.

Agregó que los indicadores se orientan al seguimiento de los procesos desde tres perspectivas diferentes: eficacia en el cumplimiento de los objetivos; eficiencia en el uso de recursos; y calidad en la atención al contribuyente, siendo que la información generada es entregada mensualmente a los responsables de los procesos y, además, se publican en Intranet todas las tablas que dan cuenta de la información para que las unidades puedan compararse entre ellas.

También destacó que las nuevas tecnologías están permitiendo automatizar los procesos, el registro de datos y su extracción en línea, lo que traerá como beneficio contar con más información, en forma oportuna y de mejor calidad.

Concluyó que contar con una herramienta adecuada de seguimiento de los procesos de fiscalización, que permita medir su evolución a través del tiempo y comparativamente entre las unidades que los ejecutan, permite fijar metas sobre parámetros predeterminados y evaluar su cumplimiento, uniformar el uso de recursos y desarrollar análisis globales de los procesos.

A continuación, el Sr. Luiz Fernando Lorenzi de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil, presentó el segundo caso práctico sobre el Tema 3.1 - LA SUPERVISIÓN Y REVISIÓN DE LAS ACTUACIONES DE FISCALIZACIÓN.

Señaló el expositor, que cualquier organización debe desarrollar sus actividades observando los conceptos comunes de administración como lo son el planeamiento, la organización y el control, y que en relación a este último aspecto se han instaurado una serie de mecanismos en la Secretaría de Ingresos Federales que permiten acompañar y evaluar las actividades de fiscalización, a fin de calificar su ejecución y maximizar la productividad.

Agregó que la supervisión y revisión de los procedimientos de fiscalización se realiza tanto durante su ejecución como una vez que estos hayan concluido.

Durante el procedimiento de fiscalización, señaló, le corresponde al jefe de equipo acompañar el trabajo, efectuando su control técnico y administrativo, verificando su adecuada ejecución y la correcta aplicación de las normas legales y que, una vez concluido, partiendo de la información de gestión disponible en el sistema electrónico de control, se verifica si el auditor examinó todos los puntos predeterminados para ser analizados y el resultado obtenido con relación a cada uno de ellos, pudiendo evaluarse si el procedimiento se encuadra en un promedio de tiempo y resultados aceptables, si se cumplió con las normas legales y administrativas y, finalmente, evaluar la calidad final de las actuaciones.

Además, el expositor se refirió detalladamente a la forma y mecanismos utilizados para la documentación del procedimiento fiscal, dando cuenta de los formularios utilizados y su aplicación.

De los casos prácticos y de la discusión abierta con que se complementara el desarrollo del tema, es posible concluir que para asegurar la corrección de los procedimientos de fiscalización y obtener una retroalimentación que permita mejorar la programación y ejecución de esos procesos, la implantación y/o perfeccionamiento de los sistemas y mecanismos de supervisión y revisión de la fiscalización deben constituir una prioridad para las administraciones tributarias, para lo cual pueden constituir una referencia válida las experiencias presentadas.

Seguidamente se presentaron dos casos prácticos sobre el Tema 3.2 - INSTRUMENTOS DE APOYO PARA EL ACOMPAÑAMIENTO DE LAS FISCALIZACIONES, el primero de los cuales estuvo a cargo del Sr. Miguel Cremades de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España.

El expositor destacó en relación a este tema que el desarrollo de instrumentos de apoyo a la fiscalización, se está efectuando fundamentalmente a través de: la elaboración de un Manual de Procedimiento Inspector que permite en un entorno informático, disponer de un texto actualizado sobre los distintos aspectos de la tramitación procedimental; la Base de Datos de Documentación que recoge de forma sistemática la fundamentación de los criterios jurídicos más significativos que se han ido produciendo y que la necesaria homogeneización de respuestas jurídicas se consigue a través de la coordinación nacional de Oficinas Técnicas, donde se imparten los criterios a aplicar en los casos en los que las normas pueden ofrecer soluciones interpretativas diferentes.

Por otro lado, destacó que los instrumentos de apoyo a la fiscalización en su aspecto técnico, consisten en: las guías sectoriales y temáticas de comprobación desarrolladas por especialistas en un determinado sector o mecanismo defraudatorio; las actuaciones de investigación específica desarrollados por órganos especializados, a través de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, que permiten orientar los criterios de selección y una actuación más ágil de los servicios de control no especializados, y finalmente, el desarrollo del Método de Ayuda a la Comprobación (MAC) como instrumento de sistematización de los métodos de trabajo y de puesta a disposición de las utilidades y herramientas informáticas que pueden resultar útiles.

Con relación al Método de Ayuda a la Comprobación, destacó que el mismo tiene como principales objetivos: facilitar la explotación del sistema de información tributaria; generar instrumentos para el trabajo en equipo; mejorar la documentación de las actuaciones e incorporar progresivamente herramientas de carácter informático.

Posteriormente, el Sr. Nelson Gutiérrez, de la Secretaría Ejecutiva del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, presentó el segundo caso práctico relativo al Tema 3.2 - INSTRUMENTOS DE APOYO PARA EL ACOMPAÑAMIENTO DE LAS FISCALIZACIONES.

El expositor, luego de una amplia exposición sobre aspectos relativos a la variable tecnológica en el control del cumplimiento y a sus efectos sobre la fiscalización, destacó que ninguna herramienta tecnológica supera ni puede reemplazar a una clara estrategia de control que esté basada en procesos sistemáticos de análisis de información, acompañada de un buen sistema de planeación operativa.

Sin embargo, señaló el expositor, la adecuada incorporación de tecnología de la información a las funciones de fiscalización puede ayudar a mejorar significativamente el desempeño y a lograr mayor eficiencia de los procesos y eficacia en el control de la evasión.

Dentro del conjunto de instrumentos básicos para apoyar y para realizar las labores de fiscalización destacó y expuso detalladamente los referentes a: la organización del proceso de fiscalización; las herramientas de gestión tributaria; la base de información de contribuyentes y operaciones económicas; los productos derivados de la información y los productos derivados de la gestión que realimentan el proceso, la información y los distintos productos que se emplean rutinariamente.

Concluyó el expositor enfatizando que los flujos automatizados de trabajo, liberan una carga operativa inmensa a los niveles de supervisión y dirección, pudiendo dedicar más tiempo a las labores analíticas y de conducción y que el procesamiento automático de grandes volúmenes de información, permite que muchos procesos analíticos sean realizados muy rápidamente, acelerando la toma de decisiones; en cuanto a la utilización de herramientas informáticas para la gestión operativa ésta alivia múltiples tareas dispendiosas, generando mayor capacidad para analizar e interpretar los resultados obtenidos.

La presentación de ambos casos prácticos y la discusión abierta sobre los mismos, brindan valiosos argumentos teóricos y prácticos que ponen en evidencia las ventajas del desarrollo y utilización de herramientas, particularmente informáticas, de apoyo a la fiscalización, las cuales pueden significar expresivas ganancias en términos de celeridad, objetividad, oportunidad y, en general, perfeccionamiento de las actividades de fiscalización, tanto en lo que se refiere a sus aspectos estratégicos como a su programación, gerenciamiento y ejecución.

Para el tratamiento del Tema 3.3 - LA EVALUACION INTEGRAL DE RESULTADOS DE LAS ACCIONES DE FISCALIZACIÓN, se presentaron dos casos prácticos, iniciándose con la exposición del Sr. Mario Arduz Campero del Servicio de Impuestos Nacionales de Bolivia, quien expresó que la evaluación integral de los resultados de fiscalización no debe limitarse a verificar el cumplimiento de los objetivos y metas sino que también debe identificar como ha impactado en el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

Luego de una pormenorizada presentación de los mecanismos empleados en su país para la evaluación de los resultados de gestión y en el comportamiento del contribuyente, el expositor formuló una serie de conclusiones entre las que cabe destacar: que la evaluación integral de la fiscalización debe contemplar

ambos tipos de resultados; que a través de una retroalimentación permanente se logran ajustar los objetivos estratégicos para optimizar el uso de los recursos en la gestión del área de fiscalización; que es de vital importancia contar con el apoyo de aplicaciones informáticas que permitan contar con información oportuna y confiable; que los costos de la gestión deben mantener parámetros razonables y que los objetivos de las actuaciones no se deben establecer únicamente en cuanto a metas de recaudación por fiscalización, sino también en cuanto a la expansión de la “sensación de riesgo”, lo cual representa un mayor beneficio que la recaudación que se obtiene en forma directa de esas actuaciones.

El segundo caso práctico presentado sobre el Tema 3.3 - LA EVALUACION INTEGRAL DE RESULTADOS DE LAS ACCIONES DE FISCALIZACIÓN, estuvo a cargo del Sr. Frans Besselink, de la Dirección General de la Administración Tributaria y Aduanera de los Países Bajos.

El expositor comentó en detalle dos casos prácticos concretos de fiscalización, uno relativo a restaurantes y otro a cuentas en el exterior, refiriendo los resultados obtenidos y la utilización y aprovechamiento de la información colectada en esas actuaciones para mejora de los procesos y herramientas de apoyo, en especial, para el análisis de riesgo.

Se considera importante destacar un comentario general efectuado por el expositor relativo a las acciones preventivas en la fiscalización, tales como eliminar oportunidades y razones para el incumplimiento, procurar cooperación y publicidad en las acciones de fiscalización, proveer información, etc., las cuales señaló que tienen la misma importancia que la propia fiscalización de cada grupo de contribuyentes, incrementando en ellos la percepción de la posibilidad de ser detectados, lo que influirá grandemente en su comportamiento.

A través de los casos prácticos presentados y de la discusión abierta que siguiera a las exposiciones, podría concluirse que la evaluación integral de resultados de las acciones de fiscalización, debería comprender no apenas el cumplimiento de las metas cuantitativas propuestas, como pueden ser el número de actuaciones o los montos de impuesto ajustado, sino también a su impacto sobre la actitud de los contribuyentes en relación al cumplimiento con sus obligaciones tributarias y, además, a la calidad y documentación precisa de la experiencia recogida en la ejecución de esas acciones, en el sentido de que pueda constituirse en un insumo útil para perfeccionar los procesos, procedimientos y herramientas en que se apoyan las propias acciones de fiscalización.

Para concluir esta relatoría quisiera hacer algunas reflexiones generales sobre las exposiciones y el intercambio de experiencias realizados en esta Asamblea,

En primer lugar, parecería que existe unanimidad en reconocer como objetivo estratégico de la administración tributaria, la promoción del cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, estableciendo un equilibrio entre los esfuerzos consagrados a la facilitación de ese cumplimiento, por un lado, y a la

detección y sanción del incumplimiento, por el otro, siendo que en una moderna concepción de la fiscalización cabría entender que le corresponde a la función de fiscalización participar en ambos tipos de esfuerzo.

Igualmente, la reflexión colectiva sobre los temas de fiscalización abordados, que significan los trabajos y debates aquí desarrollados, constituye una excelente referencia para propiciar el perfeccionamiento de todas las administraciones tributarias, pero, no puede dejar de advertirse que las mejores soluciones desde un punto de vista teórico, pueden no ser las más adecuadas para una determinada administración cuando se consideran su contexto de actuación y su disponibilidad de recursos. Por ello, sin restar mérito a las diferentes experiencias que hemos tenido el privilegio de conocer, es esencial evitar el riesgo que, hace ya muchos años, nos advirtiera uno de los más insignes tributaristas, Gerson Augusto da Silva, quien señalara que debe superarse una cierta “exacerbación mimética” presente en muchos administradores tributarios, en el sentido de que no se trata de copiar las buenas experiencias ajenas, sino de reflexionar sobre ellas como alternativas útiles y si, luego de un primer análisis, parecieran procedentes para nuestra realidad, adecuarlas a ella.

Como última reflexión, permítanme expresar que también considero esencial tener presente que todas las funciones y cometidos de una administración tributaria moderna, en cuanto a sus posibilidades de éxito, se sustentan en un trípode constituido por la información, la tecnología y los recursos humanos de que disponga. Sin embargo, si esto lo convirtiéramos en una fórmula matemática, tendríamos que decir que mientras la información y la tecnología tienen el carácter de sumandos, los recursos humanos tienen el carácter de multiplicador del resultado de esa suma.



RESOLUCIÓN DE LA 38° ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT

CONSIDERANDO:

Que en relación a la función de fiscalización y a su cometido, se produjo un notable incremento de desafíos sumándose, a los ya difíciles tradicionales retos, otros derivados fundamentalmente de la internacionalización de las economías y de los medios ofrecidos por las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones.

Que en razón del incremento de la complejidad del contexto de actuación de la administración tributaria, a nivel nacional e internacional, se requiere como nunca promover el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias mediante su facilitación, pero también ejerciendo un control más estricto de ese cumplimiento, que le otorgue credibilidad y respeto a aquella administración por parte de los contribuyentes.

Que es necesario que las administraciones tributarias dediquen renovados esfuerzos y recursos adicionales, que les permitan desarrollar sus funciones de fiscalización en forma efectiva, con imparcialidad y ética, en el marco estricto de sus atribuciones legales y, esencialmente, con la firme convicción de que no se trata de ejercer una acción de vigilancia "per se", sino que sus objetivos trascendentes son los de garantizar una aplicación equitativa del sistema tributario y coadyuvar a que se cumplan las metas de ingresos presupuestados para beneficio de la sociedad como un todo.

LA 38° ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT, RESUELVE:

1. Las estrategias de fiscalización.

Recomendar que las estrategias de fiscalización comprendan en forma armónica y coordinada todas las actividades para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, las cuales partiendo de la facilitación y prevención dirigidas al universo de contribuyentes, se hagan crecientemente intensas, más profundas e individualizadas, a medida que el riesgo de incumplimiento se haga mayor.

2. Verificación y auditoría de grandes contribuyentes.

Recomendar que tanto la verificación como la auditoría de los grandes contribuyentes y, en su conjunto las acciones de control, en relación a los procedimientos, criterios y políticas utilizadas, contemplen adecuadamente las características específicas de este tipo de contribuyentes y, especialmente, que se resguarde el mayor interés fiscal que ellos presentan, a través de un acompañamiento más frecuente y más profundo del desarrollo de sus negocios.

3. La evaluación y control de las actividades de fiscalización.

Recomendar la adopción y aplicación de un sistema de evaluación y control de las actividades de fiscalización que comprenda todos los elementos que hacen a esa función y que, partiendo de una definición precisa de los objetivos, metas y tiempos, permita identificar oportunamente y corregir las desviaciones.