XL Asamblea General del C.I.A.T.

LA RECAUDACIÓN POTENCIAL COMO META DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

40.ª

Florianópolis, 2006

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (C.I.A.T.)

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES
Madrid

Centro Interamericano
de
Administraciones
Tributarias

Instituto
de
Estudios Fiscales

LA RECAUDACIÓN POTENCIAL COMO META DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA
Madrid, 2007

Todas las Asambleas y Conferencias del C.I.A.T. se publican también en versión inglesa por la Secretaría General de C.I.A.T. (Panamá).

Diseño de portada: Miguel Ángel Aguilar Martín (IEF).

Depósito Legal: M-19254 - 2007
ISBN-10: 84-8008-234-8
ISBN-13: 978-84-8008-234-1
NIPO: 602-07-003-3
Edita: Instituto de Estudios Fiscales
Avda. Cardenal Herrera Oria, 378.
28035 Madrid (España)
Tel.: 91 339 88 60 - Fax: 91 339 87 20
Imprime: Solana e Hijos, A.G., S.A. - San Alfonso, 26 - La Fortuna (Leganés) Madrid

ÍNDICE

Páginas

SESION INAUGURAL:
Discurso de bienvenida de Claudio Pita, Secretario Ejecutivo del CIAT 9

TEMA CENTRAL. LA RECAUDACIÓN POTENCIAL COMO META DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, por Jorge V. Sevilla Segura, Consultor. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT (España) 15

TEMA 1. LA DEFINICIÓN Y ESTIMACIÓN DE LA RECAUDACIÓN POTENCIAL. ANÁLISIS DEL POTENCIAL ECONÓMICO-TRIBUTARIO Y SUS CONDICIONANTES . . . 29

Ponencia:

LA DEFINICIÓN Y ESTIMACIÓN DE LA RECAUDACIÓN POTENCIAL. ANÁLISIS DEL POTENCIAL ECONÓMICO-TRIBUTARIO Y SUS CONDICIONANTES, por Andréa Lemgruber Viol, Coordinadora General de Política Tributaria. Secretaría de Ingresos Federales - SRF (Brasil) 31

Casos prácticos:

Tema 1.1. *Proyección, acompañamiento y análisis del comportamiento de la Recaudación Tributaria,* por José Antonio Salim, Director de Estudios. Administración Federal de Ingresos Públicos - AFIP (Argentina) 49

Los proyección, acompañamiento y análisis del comportamiento de la Recaudación Tributaria, por Attilio Befera, Director del Departamento Central de Gestión. Agencia de Ingresos (Italia) 79

Tema 1.2. *Gastos Tributarios: Medición de la erosión de la base imponible,* por Luis Villela, Experto en Tributación - Economista. Banco Interamericano de Desarrollo (BID) 93

La medición y control de la erosión de las bases tributarias: Los gastos tributarios y la evasión tributaria, por Ricardo Escobar Calderón. Director General. Servicio de Impuestos Internos- SII (Chile) 99

TEMA 2. LAS ESTRATEGIAS PARA EL ALCANCE DE LA RECAUDACIÓN POTENCIAL . . . 117

Ponencia:

LAS ESTRATEGIAS PARA EL ALCANCE DE LA RECAUDACIÓN POTENCIAL, por Cathy Gibson. Dirección General de Gestión de la Deuda y de Servicios a los Contribuyentes. Agencia de Ingresos de Canadá 119

Casos prácticos:

Tema 2.1. *La innovación administrativa como forma de garantizar los recursos tributarios,* por Jean-Pierre Lieb. Subdirector Jefe de Legislación Fiscal. Dirección General de Impuestos -DGI (Francia) 137

La innovación administrativa como forma de garantizar los recursos tributarios, por Hans van der Vlist. Subdirector General. Administración de Impuestos y Aduanas (Países Bajos) 149

Páginas

Tema 2.2. *El control del cumplimiento,* por Luis Pedroche y Rojo. Director General. Agencia Estatal de Administración Tributada -AEAT (España) 161

El control del cumplimiento, por Juan Hernández Batista, Director General. Dirección General de Impuestos Internos -DGII (República Dominicana) 177

Tema 2.3. *La importancia de los cambios legislativos para reducir la evasión y la elusión tributarias,* por Sabina Walcott-Denny, Comisionada de Impuestos Internos. Ministerio de Finanzas (Barbados) 189

La importancia de las modificaciones legislativas para disminuir la evasión y la elusión tributarias, por Jorge Antonio Deher Rachid, Secretario. Secretaria da Receita Federal -SRF (Brasil) 195

TEMA 3. LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL COMO HERRAMIENTA PARA ALCANZAR LA RECAUDACIÓN POTENCIAL 209

Ponencia:

LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL COMO HERRAMIENTA PARA ALCANZAR LA RECAUDACIÓN POTENCIAL, por Deborah Nolan. Comisionada de la División de Grandes y Medianas Empresas. Servicio de Rentas Internas -IRS (Estados Unidos de América) 211

Casos prácticos.

Tema 3.1. *El intercambio de información y la asistencia mutua para garantizar y exigir las deudas tributarias,* por Matthijs Alink, Consejero Principal. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) 227

La Cooperación Administrativa Internacional, por António Magalhaes Machado. Subdirector General. Dirección General de Impuestos- DGCI. (Portugal) 247

Tema 3.2. *El combate a las prácticas tributarias nocivas. Acciones conjuntas y medidas unilaterales,* por Clotilde Celorico Palma, Profesora. Instituto Superior de Contabilidad y Administración de Lisboa (ISCAL) 257

La lucha contra las prácticas tributarias nocivas. Acciones conjuntas y medidas unilaterales, por Enrico Martino. Director de la Oficina de Relaciones Internacionales. Ministerio de Economía y Finanzas (Italia) ... 271

INFORME DEL RELATOR GENERAL, por María de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo. Especialista Sectorial. Banco Iberoamericano de Desarrollo -BID 285

RESOLUCIÓN DE LA 40ª ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT 299

PROGRAMA DIARIO DE ACTIVIDADES 303

LISTA DE PARTICIPANTES 309

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIAT) 317

SESIÓN INAUGURAL

DISCURSO DE BIENVENIDA DE CLAUDIO PITA, SECRETARIO EJECUTIVO DEL CIAT

Amigas y amigos todos:

En primer lugar queremos agradecerles su gentil presencia, y darles nuestra cordial bienvenida a esta Asamblea General del CIAT, que tiene como tema central la importante y desafiante propuesta de «La recaudación potencial como meta de la Administración Tributaria».

Al mismo tiempo deseamos agradecer a las autoridades federales de Brasil y del Estado de Santa Catarina, el haber hecho posible la realización de nuestra Asamblea (Florianópolis, 3 al 6 de abril de 2006) en este hermoso lugar y, junto con funcionarios de sus administraciones tributarias, acogernos con las tradicionales y reconocidas hospitalidad y simpatía brasileñas.

Hoy tenemos una prueba más del fuerte compromiso de Brasil con el CIAT, y su objetivo esencial de promover la cooperación entre las administraciones tributarias de sus países miembros, compromiso éste que siempre se manifestó con el apoyo brindado por Brasil a las actividades de nuestro Centro, desde su fundación hacen ya casi 40 años. Por ello, queremos agradecer por medio de nuestro anfitrión, el Secretario da Receita Federal, Sr. Jorge Rachid, todo lo que Brasil ha hecho, está, y con certeza seguirá haciendo en beneficio del engrandecimiento del CIAT.

Como fruto de un extenso y bien dirigido proceso a través de los años, hoy podemos afirmar que el CIAT cuenta con una muy alta identificación y compromiso de sus integrantes, con los principios y objetivos comunes que inspiraran su creación. No obstante, con vistas al futuro y para preservar y fortalecer aquella identificación y compromiso, se hace necesario más que nunca trabajar mancomunadamente para superar con éxito nuevos e importantes desafíos.

El entorno en que operan las organizaciones públicas y privadas se ha transformado en los años recientes, particularmente en términos de una mayor incertidumbre e interdependencia. Como resultado de un mundo inmerso en la globalización y digitalización, los cambios se suceden raudamente y en forma imprevisible, a veces caótica y siempre peligrosa para quien no esté atento a los mismos.

Aquella incertidumbre y aquella interdependencia nos exigen, actuar y aprender estratégicamente como nunca antes nos viéramos obligados a hacerlo. En cuanto a la incertidumbre, es necesario estar atentos e interpretar las señales del entorno o, mejor aun, anticiparnos a ellas para definir estrategias efectivas. Con relación a la interdependencia, debemos preocuparnos en construir sólidas coaliciones que nos fortalezcan y que, a su vez, faciliten la adopción e implementación de las estrategias deseables.

También, hemos aprendido que las transformaciones a que asistimos no son meramente evolutivas, sino que muchas veces tienen el carácter de ruptura con el pasado, lo cual determina que las herramientas de planificación tradicional, basadas en la previsión y pronóstico a partir de datos históricos, representen una solución limitada para responder a los nuevos retos y para aprovechar las nuevas oportunidades.

En el caso del CIAT, con miras a determinar el rumbo y contenido de las estrategias deseables, cabría comenzar por indagarse que tipo de organización somos, y hacia donde deberíamos ir. Para esto habrá que formularse preguntas tales como: ¿Por qué y para qué existimos?; ¿Qué temas debemos encarar y con qué prioridades?; ¿Qué actividades deberíamos desarrollar?; ¿Cuáles no?; ¿Qué valores son importantes en nuestra organización?

Permítanme intentar responder a dos de esas preguntas con relación al CIAT.

En lo que se refiere a ¿Por qué y para qué existimos?, diríamos:

Porque la existencia del CIAT supone para las administraciones tributarias de sus países miembros, contar con el apoyo conjunto de esas administraciones, que se reconocen como similares en cuanto a propósitos y desafíos a enfrentar, y que están dispuestas a colaborar entre sí, lo cual también les facilita su inserción en el plano internacional con cohesión, beneficiando la defensa de sus puntos de vista e intereses comunes.

Porque más allá de la fortaleza institucional y operativa que una administración haya podido alcanzar, es imprescindible contar con referencias para identificar sus fortalezas y debilidades y superar éstas últimas, referencias éstas que se pueden obtener con el intercambio y análisis conjunto de experiencias, que el CIAT propicia en reuniones como la presente.

Porque a través de los trabajos del CIAT, en los que participan especialistas de diversos países, se analizan, se estructuran y se documentan buenas prácticas tributarias, que son difundidas en publicaciones del CIAT como el Modelo de Código Tributario, el Manual de Estructura Organizacional y Gerencia de las Administraciones Tributarias, el Modelo de Intercambio de Informaciones Tributarias, el Sistema de Indicadores de Desempeño, el Manual de Fiscalización, el Manual de Política y Técnica Tributaria, el Manual de Inteligencia Tributaria, el Manual de Control Interno, el Manual de Intercambio de Informaciones y el Manual de Control de la Planificación Tributaria Internacional.

Porque la aproximación y conocimiento mutuo entre funcionarios de diferentes países y administraciones, que comparten inquietudes estratégicas y operativas concernientes a similares problemas, otorga la oportunidad de conocer directamente alternativas y ofrecer o requerir apoyo para resolverlas, cabiendo al CIAT propiciar y coordinar acciones de esa naturaleza.

Porque las administraciones tributarias tienen un ámbito para ejercer plenamente sus funciones de control, limitado a su respectivo territorio y es difícil obtener, y aun cuando se obtengan, constatar la veracidad de informaciones sobre personas, bienes o actividades en el extranjero, lo que determina la necesidad de contar con la cooperación de administraciones de otros países, lo cual se fomenta a través del CIAT y se facilita desarrollando instrumentos, como los ya citados Modelo de Intercambio de Informaciones Tributarias y Manual de Intercambio de Informaciones.

Porque la experiencia acumulada por el CIAT, a través de la asistencia técnica brindada, en proyectos de fortalecimiento de los sistemas y administraciones tributarias, su visión amplia de las tendencias mundiales en lo tributario, hacen que los países miembros cuenten para la formulación, acompañamiento y evaluación de tales proyectos, con el apoyo de una organización a la que ellos mismos pertenecen y en la que participan en su comando.

Porque es de utilidad para las administraciones tributarias contar con información periódica del devenir de organizaciones similares, como lo posibilitan el portal en Internet y el Boletín de CIAT, como así también con la posibilidad de acceder a datos estadísticos y sobre legislación tributaria de numerosos países, a través del Sistema de Informaciones Tributarias Básicas del CIAT.

Porque el desarrollo de programas de capacitación, ofrecidos por o a través del CIAT, en especial los cursos virtuales, significan un aporte decisivo que permite a los funcionarios participantes fortalecer su conocimiento técnico y tomar conocimiento de una gama mayor de alternativas para resolver los desafíos de su gestión, favoreciendo su rol de agentes de cambio.

Todas estas acciones y productos puestos a disposición de nuestros países miembros, justifican plenamente la existencia del CIAT, especialmente si consideramos que en el CIAT cabe a estos mismos países no sólo aprovecharlos, sino también definir prioridades y participar activamente en su desarrollo.

En lo relativo a la segunda de las preguntas a plantearnos: ¿Qué valores son importantes en nuestra organización?, diríamos que son por lo menos tres: igualdad, solidaridad y respeto por los demás.

Igualdad entre todos los países miembros en cuanto a la aplicación de tratamientos uniformes en lo que se refiere a las normas de nuestros Estatutos, y a las oportunidades de participar en la elaboración y toma de decisiones del CIAT. Por aplicación del principio de igualdad situaciones comparables no deben tratarse de forma diferente, y situaciones diferentes entre sí, no deben tratarse de la misma manera.

Solidaridad, en el sentido de unidad entre las administraciones tributarias de nuestros países miembros, y que conlleva un sentimiento de fraternidad, de sentirse afectado por las carencias de otros, y por la actitud y decisión de ayudarlos a superarlas. En este punto, cabe destacar que siendo el CIAT una organización con profundas raíces en América, nuestro compromiso prioritario está orientado hacia los países del Continente americano y del Caribe, sin perjuicio que esa misma solidaridad, también se pueda extender a países de menores recursos de otros continentes.

Respeto por los demás significa no discriminar y respetar la diversidad, concentrando nuestra atención sobre aspectos esencialmente técnico–tributarios. Precisamente de aquí se deriva una de las grandes fortalezas del CIAT: la convivencia cooperativa en la diversidad. Con relación a este punto o valor quisiera abrir un breve paréntesis.

Si bien no existe entre los países que integran al CIAT una homogeneidad cultural, lingüística, geográfica o histórica, lo que nos permite decir que en el CIAT, y en ese sentido, prevalece la diversidad, sí existe una coincidencia y una voluntad de caminar y crecer juntos. Además, nuestra experiencia indica que como resultado del trato constante con distintas tradiciones, perspectivas, culturas e idiomas, aquella diversidad nos ha fortalecido, al facilitarnos el conocimiento e interpretación del

entorno internacional y de los diferentes entornos nacionales, y lo que es más importante aún, nos ha permitido entender y practicar el respeto por los demás.

Otro aspecto positivo de la gestión de aquella diversidad, es que siendo el CIAT una organización integrada por países de muy diferente grado de avance económico (países desarrollados, economías emergentes, países en vías de desarrollo), los temas analizados y los consensos aquí alcanzados se distingan por su universalidad, en cuanto a su enfoque y a los intereses tomados en cuenta.

Ante tales evidencias, en los últimos años el CIAT, sin dejar de ser una organización americana en su esencia, ha entendido conveniente abrirse gradual y estratégicamente, facilitando la incorporación de administraciones tributarias de países de otros continentes que adhieran a nuestros principios y objetivos, para generar sinergias, compartir inquietudes y buscar soluciones que nos puedan beneficiar a todos.

Actualmente, por las consideraciones realizadas sobre «por qué existimos y para qué» y sobre los valores importantes en nuestra organización, tenemos la convicción de que hay razones suficientes para afirmar que el CIAT está en el rumbo correcto, y que el contenido de las estrategias deseables está más relacionado con la potenciación de sus fortalezas, que con cambios drásticos en su estructura o actividades.

Podemos concluir que el CIAT es una organización altamente activa, consolidada, que cuenta con el apoyo efectivo de sus países miembros, y que ocupa una de las posiciones más destacadas entre las organizaciones con actuación internacional, que están consagradas o incursionan en el campo tributario, o más aun, como la más destacada si nos referimos a los temas de administración tributaria. Al mismo tiempo, deseamos señalar que establecer una efectiva colaboración y coordinación con aquellas otras organizaciones, es una de nuestras metas prioritarias, cuyo logro nos permitirá a todas potenciar el impacto positivo de nuestras acciones, en beneficio de nuestros reales mandantes y destinatarios, los países que las conforman nuestras organizaciones.

Para finalizar, deseamos reiterar nuestro reconocimiento y agradecimiento a las autoridades brasileñas y también manifestar nuestro reconocimiento y agradecimiento al valioso equipo de personas que labora en la sede de la SE, conformado por sus funcionarios internacionales y locales y los funcionarios que integran las misiones española y francesa ante el CIAT, por su profesionalismo, espíritu de servicio y compromiso con nuestro Centro, todo lo cual junto con el apoyo recibido de nuestros países miembros, ha hecho y continua haciendo posible que consideremos al CIAT, como una organización con un liderazgo internacional merecido e indiscutible en el campo tributario.

A todos muchas gracias.

TEMA CENTRAL

LA RECAUDACIÓN POTENCIAL COMO META DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

TEMA CENTRAL. **LA RECAUDACIÓN POTENCIAL COMO META DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

José V. Sevilla Segura
Consultor
Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT
(España)

SUMARIO: 1. Introducción.–2. Recaudación Potencial y Mapa del Fraude. 2.1. Cálculo del margen de fraude. 2.2. Diferentes perspectivas del fraude.–3. Modelos de Comportamiento y Diseño de las Políticas. 3.1. El modelo básico. 3.2. El modelo ciudadano. 3.3. Los comportamientos estratégicos.–4. La Evaluación de las Políticas. 4.1. El impacto sobre los objetivos. 4.2. El coste de las políticas. 4.3. Indicadores de eficacia.–5. Administración y Política: Distribución de Responsabilidades.–6. Conclusiones.

RESUMEN

Un planteamiento estratégico de una Administración Tributaria (A.T.) profesional tiene que pasar necesariamente por tres momentos. En primer lugar, tiene que definir con claridad *los objetivos últimos* de la organización y cuantificarlos. En segundo lugar, habrá de diseñar y configurar *las políticas*, esto es, las actuaciones a realizar por la organización para alcanzar aquellos objetivos. Para ello, debería existir una relación expresa entre objetivos y políticas así como un desarrollo pormenorizado de estas de forma que cada miembro de la A.T. pueda saber cuál es su compromiso, qué se espera de él. Y, en tercer lugar, debería realizarse un seguimiento y *valoración de las políticas* de forma que podamos, en cada momento, seleccionar las más eficaces.

Esta es, en esencia, la estructura de la ponencia que desarrollamos a continuación en la cual, de acuerdo con la propuesta temática del CIAT, hemos partido de la *recaudación potencial* como variable de referencia para el establecimiento de los objetivos de cualquier A.T. por entender que su misión consiste precisamente en lograr que los ciudadanos cumplan correctamente con sus obligaciones tributarias y en recaudar las cuotas correspondientes.

La porción de la recaudación potencial que no se consiga recaudar constituye el «*margen de fraude*», con lo cual, al tiempo de fijar los objetivos de la A.T. podremos decir indistintamente que nos proponemos recaudar una determinada proporción de la recaudación potencial o bien, y esta sería la otra forma de expresar el mismo objetivo, que nos proponemos reducir el margen de fraude de forma que no exceda de un determinado nivel.

Pues bien, si el objetivo de la A.T. consiste en reducir el fraude, para diseñar las políticas correspondientes sería de gran utilidad para cualquier administración tributaria poder disponer de información sobre el fraude existente, a cuánto asciende, dónde está localizado, cuál es el perfil de los defraudadores, cuáles son las vías o instrumentos más utilizados para evadir, etc. Disponer de toda esta información cuantificada equivale a disponer de un auténtico *mapa del fraude* que toda A.T. debería esforzarse en elaborar regularmente puesto que, sin contar con esta información, las actuaciones de la A.T. sólo podrán inspirarse en las impresiones o la intuición de sus agentes derivadas de su experiencia.

Disponer de un mapa del fraude es muy necesario pero, en mi opinión, todavía deberíamos ir algo más allá. Además de intentar conocer el cuánto, dónde, cómo y quién del fraude, deberíamos aspirar a conocer *el por qué* si queremos diseñar políticas eficaces. Deberíamos intentar averiguar de una forma sistemática y rigurosa cuáles son las razones que llevan a los individuos a pagar los impuestos o a evadirlos. Solamente averiguando cuáles son las variables que determinan el comportamiento de los contribuyentes ante el impuesto podremos construir políticas consistentes, políticas que operando sobre aquellas variables, les inciten a mejorar sus niveles de cumplimiento.

Con esta finalidad se repasan en la ponencia diversos *modelos de comportamiento de los contribuyentes*. En este terreno las dificultades se sitúan en la falta de información y de ahí el interés de elaborar regularmente mapas del fraude. El modelo básico entiende que las decisiones de los contribuyentes se explican fundamentalmente por dos variables, a saber: la probabilidad de que el evasor resulte descubierto y el monto de las sanciones. Existen otros modelos que destacan la importancia de variables no económicas. Y los más recientes que plantean las relaciones del contribuyente y la hacienda en términos estratégicos. Está bien conocer los planteamientos analíticos y los

estudios empíricos existentes –pocos– sobre la materia pero, desgraciadamente, esto no releva a ninguna A.T. de realizar esta tarea, esto es, de buscar y elaborar la información y de tratar de averiguar cuáles son, en cada caso, las razones que explican las conductas de sus contribuyentes.

Si somos capaces de identificar las variables que deciden la conducta de los contribuyentes –de los distintos segmentos de contribuyentes– podremos *diseñar las políticas* más adecuadas dirigidas a influenciar dichas variables con el propósito de incitarles a mejorar sus niveles de cumplimiento. Parece razonable suponer que existen distintas políticas y que nuestro interés consistirá en seleccionar aquella o aquellas que nos ofrezcan mejores resultados teniendo en cuenta los recursos de que dispongamos. Para ello, deberíamos averiguar, de una parte, cuál es el *impacto* de cada una de las políticas sobre los objetivos; y, al mismo tiempo, a cuanto asciende su *coste*. Contando con esta doble información podríamos seleccionar las *políticas más eficaces*.

Las referidas son, sin duda, tareas laboriosas que requieren de un esfuerzo continuado. Sin embargo, entendemos que resultan muy necesarias para cualquier A.T. empeñada en profesionalizarse y en adquirir compromisos responsables con el ámbito político.

* * * * * *

1. INTRODUCCIÓN

El tema propuesto por el CIAT, alrededor del cual gira esta convocatoria es, como Uds. saben, el de la *recaudación potencial* como objetivo de referencia para la administración tributaria (A.T.) y, dado el carácter introductorio de mi ponencia, me gustaría dibujar una guía de temas de interés para la A.T. que están estrechamente relacionados, como veremos, con la utilización de la recaudación potencial.

La recaudación potencial equivale a la recaudación máxima que permiten, en cada caso, las normas tributarias vigentes. Dicho de otra forma, es la recaudación que obtendría una A.T. si lograra que todos los contribuyentes, todos los sujetos obligados por las normas fiscales, cumplieran correctamente con sus respectivas obligaciones tributarias. En consecuencia, cuanto mayor sea la proporción de esa recaudación potencial realmente recaudada, mayor será, en principio, la eficacia atribuible a la A.T. Así, pues, podemos decir que la recaudación potencial constituye una guía para poder saber de una forma sintética si una A.T. está mejorando o empeorando su capacidad gestora y también para comparar los niveles de eficacia entre diferentes A.T[1].

Por eso, no deja de resultar curioso que, pese a la claridad de la idea, la recaudación potencial no sea una variable comúnmente utilizada como objetivo de referencia. Ni siquiera suele utilizarse para establecer, a partir de ella, objetivos de recaudación real. Lo habitual es que los objetivos de las A.T. se establezcan en términos de *recaudación proyectada*, estimada a través de cualquiera de las técnicas disponibles que, normalmente, relacionan funcionalmente la recaudación real con la evolución de las magnitudes económicas que le sirven de base[2]. Sin embargo, una previsión recaudatoria efectuada en estos términos no constituye, en nuestra opinión, una referencia adecuada para valorar la eficacia de la A.T. ya que, por definición, este tipo de proyecciones se hace suponiendo que solamente variarán las magnitudes económicas que son las variables independientes de la función. En algunos países incluso, como sucede en Estados Unidos, esta hipótesis «ceteris paribus» se hace explícitamente en lo que se refiere a las normas tributarias dando lugar a proyecciones tendenciales (base line) y se estiman independientemente, en su caso, las consecuencias recaudatorias de los cambios normativos que se piensan introducir. En lo que se refiere a la A.T., lo que implícitamente se supone es que no variarán sus niveles de eficacia, que su gestión será recaudatoriamente neutral y que mantendrá sus niveles de diligencia. En definitiva, que su comportamiento no influirá en la tendencia de la recaudación. Por eso, si los objetivos recaudatorios se establecen en esos términos, podríamos decir que la A.T., como organización, desaparecería y se perderían las referencias para poder valorar su comportamiento.

Quizás por ello, algunas administraciones recurren a utilizar como indicador de su eficacia a aquella parte de la *recaudación que es directamente atribuible a las actividades controladoras de la administración*. Así, un fuerte aumento de este componente de la recaudación suele mostrarse como evidencia indiscutible de la capacidad de la A.T. para luchar contra el fraude. Y, puede que sea así. Pero, desde luego, también puede suceder que sea todo lo contrario.

En efecto, cuando una A.T. utiliza como muestra de su eficacia el monto recaudado mediante actuaciones de control (investigación, inspección, etc.) y establece un sistema de incentivos en consecuencia, quizás sin darse cuenta de ello, está alineando sus intereses con los intereses de los defrau-

---

[1] Este tipo de comparación resultaría más completa si tuviésemos también en cuenta los costes, como veremos más adelante.

[2] Sobre las diferentes técnicas utilizadas para la estimación de los ingresos puede verse, por ejemplo, «Description of CBO's Models and Methods for Projecting Federal Revenues», Congressional Budget Office, mayo 2001; y también «Overview of revenue estimating procedures and methodologies used by the staff of the Joint Committee on Taxation», JCT, febrero 2005.

dadores puesto que cuanto mayor sea el fraude mayores serán las posibilidades de éxito para la A.T. En cambio, en la medida en que los contribuyentes cumplan de forma voluntaria y fielmente con sus obligaciones tributarias, quedará menos espacio para la recaudación vía actuaciones administrativas de control. En realidad, lo que desde esta perspectiva interesaría a la A.T., es que los contribuyentes no declarasen o lo hiciesen mal ocultando gran parte de sus obligaciones tributarias, de forma que la posterior actuación de control de la administración pudiese ofrecer resultados brillantes. Y es en ese sentido, por tanto, en el que decimos que, con tal esquema de objetivos e incentivos, el interés racional de la administración resultaría más favorable a la existencia de fraude que a su desaparición, lo cual constituye un resultado perverso como consecuencia de una configuración inadecuada de los objetivos de la organización. El objetivo de la A.T., no consiste en maximizar la recaudación obtenida directamente a través de sus actuaciones de control, sino en lograr que todos los ciudadanos obligados por la ley fiscal cumplan correctamente con sus obligaciones tributarias, lo que nos llevaría de nuevo a la recaudación potencial.

Y hay que decir que tampoco tendría sentido que el objetivo fuese alcanzar un determinado volumen de recaudación sin relacionarlo con la recaudación potencial pues ello equivaldría a ignorar la evolución del fraude. De no ser así, la política más sencilla para alcanzar el objetivo recaudatorio debería consistir simplemente en subir los tipos impositivos aplicables. Sin embargo, el fraude no sólo se traduce en menores ingresos sino que tiene, al menos, otras dos consecuencias importantes. En primer lugar, como veremos mas adelante, el fraude puede resultar contagioso con el riesgo de acabar evolucionando de forma exponencial; y, en segundo lugar, el fraude supone una vulneración de la voluntad del legislador en tanto da lugar a una distribución de la carga distinta de la pretendida por el parlamento, circunstancias ambas que ninguna A.T. puede ignorar.

Cabe poca duda de que los objetivos para cualquier A.T. habrían de establecerse a partir de su recaudación potencial y la forma más sencilla de hacerlo sería como *proporción de dicha recaudación potencial* con lo que dispondríamos, como es costumbre, de un quantum o volumen de ingresos a conseguir. Alternativamente, podríamos llegar a igual resultado expresando el objetivo en términos de «margen de fraude». Como sabemos,

RECAUDACIÓN POTENCIAL - RECAUDACIÓN REAL = MARGEN DE FRAUDE

esto es, el margen de fraude coincide con *la parte de la recaudación potencial que no se ha conseguido recaudar* y, en consecuencia, al tiempo de establecer los objetivos para la A.T. resultará indiferente decir que se pretende alcanzar, por ejemplo, una recaudación equivalente al 85% de la recaudación potencial, que decir que el objetivo consiste en reducir el margen de fraude a no más del 15%. Ambos objetivos son estrictamente equivalentes[3].

A la vista de lo anterior, quizás deberíamos preguntarnos por qué razón la mayor parte de las A.T. no suelen utilizar como objetivo de referencia para conformar sus políticas a la recaudación potencial. Se nos ocurren algunas razones.

En primer lugar, hay que reconocer que no resulta fácil el cálculo de la recaudación potencial y mucho menos con el nivel de desagregación que requiere su operatividad, como veremos inmediatamente. Se trata de una tarea laboriosa que, aún las administraciones mas potentes sólo hacen de tarde en tarde. Pero, además de la innegable dificultad del cálculo, hay que decir que algunas A.T. son conceptualmente opuestas a realizarlo, en tanto que la evidencia de una magnitud significativa de fraude, temen que podría ser causa, como acabamos de advertir, de desánimo para aquellos contribuyentes que cumplen razonablemente con sus obligaciones tributarias. Por tanto, del fraude y de los que defraudan mejor sería no hablar a menos que se trate de defraudadores descubiertos y castigados para que cunda el ejemplo, lógica que podría llevarnos de la mano al comportamiento perverso que acabamos de denunciar.

Finalmente, aunque desde luego no en último lugar, la utilización de la recaudación potencial como referencia para establecer los objetivos y derivar las políticas de la A.T. es una técnica potente, como veremos, pero también extraordinariamente exigente con la administración. Aceptar la recaudación potencial como guía y con ello todas sus consecuencias, significa para la administración comprometerse con resultados y costes, y esto es algo que no resulta sencillo de manejar.

Pese a todo, creemos que es importante que las A.T., en la medida en que pretendan operar como organizaciones profesionalizadas, procedan a elaborar regularmente estimaciones cuantitativas de los

[3] Aunque similar, el «margen de fraude», tal como lo hemos definido, no coincide con el «tax gap» calculado por el IRS. En primer lugar porque el «tax gap» se estima a partir de una muestra de declaraciones con lo que en su cálculo sólo se incluye lo no declarado por quienes declaran, quedando fuera todos aquellos que no declaran, esto es, la llamada economía sumergida o informal. En segundo lugar, en el «tax gap» se incluyen pagos debidos y no efectuados mientras que en el «margen de fraude» no se consideran los pagos sino exclusivamente, las deudas devengadas.

márgenes de fraude (lo que pasa, como hemos reiterado, por estimar la recaudación potencial) como punto de partida no sólo para establecer un conjunto coherente de objetivos sino también para poder derivar las políticas adecuadas y los criterios que nos permitan evaluarlas. Veamos, pues, con algún detenimiento como podría hacerse todo esto.

2. RECAUDACIÓN POTENCIAL Y MAPA DEL FRAUDE

Si aceptamos que el objetivo central de la A.T. debiera ser aproximarse a su recaudación potencial, o si se prefiere, la eliminación de los márgenes de fraude existentes[4], parece claro que toda A.T. debería contar con tres puntos de apoyo fundamentales para plantear sus actuaciones:

Primero. Debería disponer de un *mapa del fraude* que le permitiera conocer su cuantía y principales características.

Segundo. Apoyándose en la información anterior, debería elaborar y contrastar diversas hipótesis de *comportamiento de los ciudadanos ante el impuesto*, de forma que pudiese identificar las principales razones que influyen en la decisión de pagar los impuestos debidos o evadirlos.

Tercero. A partir de los modelos de comportamiento anteriores, deberían diseñarse y configurarse las correspondientes *políticas de lucha contra el fraude.*

Sólo contando con esta información la A.T. podría decidir con fundamento cuáles deben ser las acciones a emprender y podría jerarquizarlas de acuerdo con criterios consistentes. Y si el mapa del fraude se elabora regularmente, como debiera hacerse, podríamos disponer de la información necesaria para poder evaluar la eficacia de las distintas políticas.

A nadie se le oculta la dificultad de la empresa. Sin embargo, aún reconociendo la dificultad, hay que admitir que esta no paraliza las actuaciones cotidianas de ninguna administración tributaria que, las más de las veces, operan en este terreno contando con poco más que con la experiencia y la intuición. Pues bien, lo que decimos es que para mejorar el diseño de sus actuaciones, de sus políticas encaminadas a reducir los niveles de fraude existentes, es necesario mejorar nuestro conocimiento del fraude y que solamente así dispondremos de los elementos precisos para configurar las políticas adecuadas.

2.1. CÁLCULO DEL MARGEN DE FRAUDE

Es evidente que las dificultades para cuantificar el fraude se sitúan en la estimación de la recaudación potencial y que esta estimación ofrecerá siempre una magnitud aproximada. Para estimar la recaudación potencial y el fraude se han solido aplicar dos técnicas distintas que, no obstante, pueden utilizarse de forma complementaria[5].

La primera de las técnicas intenta alcanzar la recaudación potencial de cada uno de los distintos impuestos de forma agregada a partir de información de origen no fiscal. Dado que los principales impuestos recaen sobre la renta personal, los beneficios empresariales o el consumo de las familias, es frecuente usar la información que sobre todas estas magnitudes proporcionan las cuentas nacionales. Naturalmente, cabe también utilizar otras fuentes de información procedentes de estadísticas y registros públicos o privados que sean fiables.

Lo que se hace con esta técnica es construir una liquidación del impuesto partiendo de la información agregada disponible de origen no fiscal, sobre la que se practican los ajustes pertinentes de acuerdo con lo establecido por la normativa legal del impuesto. Imaginemos, por ejemplo, que se trata de estimar la recaudación potencial del IVA, un impuesto que, como sabemos, grava, en último término, el consumo interior. Pues bien, a través de las cuentas nacionales disponemos de una medida agregada de ese consumo interior. Por su parte, las encuestas sobre los gastos de las familias nos ofrecen información sobre la estructura del consumo lo cual nos puede permitir ajustar la cifra agregada descontando, por ejemplo, los consumos exentos y determinar a la vez los distintos consumos de bienes y servicios gravados, magnitudes equivalentes a sus bases virtuales, sobre las que se podrían aplicar los tipos impositivos correspondientes para estimar la recaudación potencial buscada.

---

[4] Aunque pudiera pensarse que lo ideal sería recaudar el 100% de la recaudación potencial, no parece que esto tenga sentido en la práctica. Es más, algunos dirían que no sólo resulta imposible, sino que es poco recomendable, ya que reducir el fraude por debajo de determinados niveles puede comportar además de unos costes cada vez más elevados, una enorme presión sobre los contribuyentes, incluso sobre aquellos que cumplen con sus obligaciones tributarias.

[5] Esta ordenación coincide, aproximadamente, con la propuesta por Frank A. Cowell en su libro «Cheating the government. The economics of evasion», The MIT Press, 1990, pp. 17 y ss.

Como apuntábamos anteriormente, esta forma de operar plantea desde nuestro interés un problema que limita sus posibilidades de utilización como técnica aislada y que consiste en que todo el cálculo tiene que plegarse necesariamente a la información de carácter no fiscal disponible que es la que marcará el límite a los resultados. Con frecuencia ocurrirá que las magnitudes de referencia resultarán demasiado agregadas y, por tanto, los resultados difícilmente utilizables para orientar las políticas de lucha contra el fraude. Lo normal utilizando este método es que aparezcan diferencias muy importantes[6].

Existe otra técnica para determinar la recaudación potencial y los márgenes de fraude que resulta más útil a nuestro propósito por el mayor detalle que permite. Consiste en tomar una o varias *muestras de contribuyentes* potenciales y someterlos a una verificación exhaustiva por todos los conceptos tributarios pertinentes determinando así los impuestos debidos que elevados al colectivo equivaldrían a la recaudación potencial buscada. El margen de fraude para cada individuo de la muestra sería la diferencia entre el impuesto debido resultante de la verificación exhaustiva y el impuesto realmente ingresado por ese mismo contribuyente.

Esta es, aproximadamente, como sabemos, la técnica utilizada por la administración tributaria federal de Estados Unidos[7] y presenta una doble ventaja. En primer lugar, permite determinar unos márgenes de fraude que, a diferencia de lo que sucede con la técnica anterior, son susceptibles de recuperación por parte de la A.T. si esta dispone de los medios suficientes. En segundo lugar, y esto es fundamental para nuestro propósito, permite obtener unos niveles de información mucho más ricos sobre las modalidades, la localización y, sobre todo, las causas del fraude. Por otro lado, tiene en el inconveniente de que la muestra auditada se limita a los declarantes, con lo que en el resultado no aparecerá el fraude atribuible a aquellos que estando obligados no declaran. Una forma sencilla de subsanar este sesgo sería tomando la muestra del colectivo de los ciudadanos en lugar de hacerlo de los declarantes.

Aunque las dos técnicas referidas son las fundamentales, también cabe derivar información cuantitativa del fraude a partir de las amnistías tributarias. Es habitual que la condonación de las deudas fiscales que comporta una amnistía se encuentre condicionada a la declaración de las auténticas bases tributarias a partir de ese momento por parte de quienes se acogen a las mismas, lo cual nos puede ofrecer una buena medida de los niveles de evasión existentes. El problema de este método es su excepcionalidad lo cual nos priva de la posibilidad de disponer de estimaciones regulares del fraude.

2.2. DIFERENTES PERSPECTIVAS DEL FRAUDE

La cuantificación del fraude, utilizando complementariamente las dos técnicas referidas, puede hacerse desde diversas perspectivas, esto es, tratando de responder a diferentes cuestiones de forma tal que sea posible después combinar las respuestas y obtener así un mapa, lo mas completo posible. Para conseguir una medida del volumen total de fraude lo habitual es realizar su cálculo en cada impuesto, incluso dentro de cada *impuesto*, en los distintos *conceptos o categorías gravadas* de forma que podamos conocer con la mayor precisión dónde se localiza el fraude y, si es posible, averiguar cuáles son *las vías o los instrumentos* preferentemente utilizados para perpetrar la evasión. En esta misma línea de investigación deberíamos intentar averiguar cómo se distribuye el fraude por *actividades económicas* y cómo lo hace en el *territorio*.

Dando un paso más, podríamos preguntarnos no sólo por el volumen del fraude y su localización como hemos hecho hasta ahora sino también quiénes son sus protagonistas, quienes son los defraudadores, tratando de averiguar si existen perfiles definidos atendiendo a sus *características socioeconómicas*, en el caso de las personas físicas o bien de tamaño o forma jurídica si se trata de sociedades.

También el cómo del fraude tiene interés. En una primera aproximación cabe distinguir, frente a la obligación tributaria, cuatro respuestas básicas por parte del contribuyente. (1) La primera consiste en cumplir con sus obligaciones y hacerlo de forma correcta. En la segunda se declara pero no correctamente y aquí caben dos variantes. (2.1.) Una se corresponde con aquellos contribuyentes que no

---

[6] En las estimaciones realizadas utilizando estas técnicas, los márgenes de fraude resultantes que, en realidad, habría que considerar sencillamente como diferencias entre magnitudes económicas y fiscales, suelen situarse en el entorno del 50%. De este orden es la magnitud a la que se llegó en un trabajo realizado en España («Evaluación del fraude en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los ejercicios 1979-1988». IEF, Madrid 1988) coincidente con los resultados de otras estimaciones.

En realidad, es normal que sea así puesto que a diferencia de lo que sucede con el «tax gap» en el «margen de fraude» se incluye también a los impuestos devengados por la economía informal.

[7] Se trata del conocido «Taxpayer Compliance Measurement Program» (TCMP) cuyos últimos datos corresponden a 1988. Mas recientemente el IRS ha puesto en marcha el «National Research Program» utilizando una muestra de 50.000 contribuyentes con información correspondiente a 2002 cuyos resultados estaba previsto publicar hacia finales del pasado año.

ocultan ni falsean la información facilitada a la A.T. aunque, en el caso de las autoliquidaciones, califican mal los actos o negocios gravados dando lugar a una deuda inferior a la que correspondería. En principio, podríamos suponer que no existe ánimo defraudador, aunque la reiteración en este comportamiento podría llevarnos a otra conclusión. (2.2) En la segunda variante de comportamiento se contemplan comportamientos defraudadores. A diferencia de lo que sucedía en el caso anterior, aquí existe ocultación y/o falseamiento de elementos relevantes para la determinación del impuesto.

Finalmente, (3) en la última respuesta habría que incluir a todos aquellos sujetos que, estando obligados, ni siquiera declaran. Se trata de contribuyentes que no existen para la A.T.

Contando con las diferentes perspectivas del fraude y combinando la información que nos ofrecen todas ellas, podríamos elaborar, sin duda, un mapa muy rico sobre el fraude, un mapa que nos permitiría identificar dónde se encuentran los principales *riesgos* y orientar en esa dirección la acción administrativa[8].

Pero, siendo esto claro, creo que deberíamos ir un paso más allá. Deberíamos no sólo saber el cuánto, el dónde y el quién del fraude sino también *el por qué*. Deberíamos tratar de averiguar cuáles las razones que llevan a un ciudadano a defraudar o a cumplir correctamente con sus obligaciones tributarias, es decir, deberíamos disponer de unas hipótesis verificables acerca de los comportamientos de los contribuyentes ante el impuesto de forma que podamos conocer en cada caso las causas que determinan sus niveles de cumplimiento[9].

Además de las hipótesis de comportamiento, cuestión de la que nos ocuparemos a continuación, necesitaremos contar con la información precisa que nos permita verificar las hipótesis ensayadas, información que nos proporcionará ese mapa del fraude regularmente elaborado.

Sin embargo, ante la escasez de este tipo de información, se ha recurrido también a otras vías para conocer las respuestas de los contribuyentes. Una vía son las *encuestas* realizadas a un grupo de contribuyentes a los que se les interroga sobre sus comportamientos fiscales y las razones. La otra vía utilizada son los *experimentos de laboratorio* en los que se trata de reproducir situaciones reales para averiguar cuál sería la conducta de los contribuyentes en cada caso[10].

3. MODELOS DE COMPORTAMIENTO Y DISEÑO DE LAS POLÍTICAS

Debemos insistir en que únicamente conociendo cuáles son las variables determinantes del comportamiento de los contribuyentes ante el impuesto podremos diseñar políticas eficaces dirigidas a reducir los márgenes de fraude. De ahí, pues, el enorme interés que tiene para cualquier administración tributaria estudiar los distintos modelos de comportamiento de sus contribuyentes y tratar de contrastarlos con la información que nos pueden proporcionar los estudios sobre el fraude. Es más, a medida que consigamos avanzar en esta línea y seamos capaces de plantear hipótesis claras acerca del comportamiento de los contribuyentes, surgirán con total claridad las necesidades de información en un proceso continuo de retroalimentación.

Como acabamos de ver, ante cualquier obligación tributaria cabe siempre al contribuyente la alternativa de cumplir o incumplir con dicha obligación por cualquiera de las vías básicas antes referidas.

La cuestión que ahora nos planteamos y que quisiéramos responder consiste en aislar las variables que, en cada caso, llevan al contribuyente a decidirse por una u otra alternativa pues, sólo si somos capaces de hacerlo podremos diseñar las políticas adecuadas para inducir a los defraudadores hacia otros comportamientos mas ordenados y asimismo a reforzar en su decisión a aquellos contribuyentes que cumplen correctamente con sus obligaciones tributarias. En esta materia, durante los últimos años se han elaborado diversos modelos teóricos y también, aunque en menor medida dada la escasa información existente, varios estudios empíricos con el propósito de aislar tales variables y tratar de medir su importancia en las decisiones de los contribuyentes.

Es seguro, como antes apuntábamos, que no existe un único modelo de comportamiento que pueda convenir a todos los contribuyentes aunque sólo sea porque sus posibilidades de evadir difie-

---

[8] Desde esta óptica, la OCDE ha publicado un interesante documento titulado «Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance» en octubre de 2004.

[9] Sobre la conveniencia de realizar estos estudios ha insistido la GAO en sus informes. Véase, por ejemplo, entre los más recientes «Tax compliance. Reducing the tax gap can contribute to fiscal sustainability but will require a variety of strategies»(GAO-05-527 T), abril 2005.

[10] Sobre la utilización de esta técnica puede verse el trabajo de I. Sánchez García y A. de Juan Chocano, «Análisis experimental del cumplimiento fiscal» publicado por el IEF en su colección de Papeles de Trabajo 2/1994. También, el más reciente de B. Torgler, «Speaking to theorists and searching for facts: tax moral and tax compliance in experiments», Journal of Economic Surveys, vol. 16/5, 2002.

ren ampliamente. En nuestro repaso de la literatura sobre modelos de comportamiento hemos distinguido tres categorías. En la primera habría que situar aquellos modelos que giran en torno a variables económicas; una segunda categoría de modelos incorpora comportamientos basados en la ética de los individuos y en los valores y comportamientos del grupo; y, finalmente, existe una tercera familia de modelos que concibe la relación del contribuyente con la A.T. en términos estratégicos analizables con los instrumentos de la teoría de juegos[11].

3.1. EL MODELO BÁSICO

El modelo básico de comportamiento del contribuyente, de un contribuyente racional y asocial, supone que la decisión de pagar o no pagar un impuesto resulta de la comparación entre los costes y los beneficios[12]. En su presentación más sencilla, el beneficio, inmediato, coincide con la cuota debida si dejásemos de pagar el impuesto; y el coste estaría representado por el valor del riesgo asumido en tal caso, equivalente al producto de la cantidad que tendríamos que pagar de resultar descubiertos (la cuota debida más las sanciones) multiplicada por la probabilidad de que esto ocurra. De acuerdo con este modelo, si el beneficio resultase superior al coste, el contribuyente decidiría no pagar el impuesto, esto es, decidiría defraudar, mientras que se inclinaría por pagar el impuesto en el caso de que los costes a asumir resultasen superiores al beneficio.

Identifica el modelo básico tres variables fundamentales que explicarían la conducta de los contribuyentes ante el impuesto: su cuantía, la probabilidad de que la A.T. descubra un incumplimiento y las sanciones. Repasemos cada una de ellas.

La cuantía del impuesto constituye, como acabamos de ver, el beneficio inmediato que obtendría el contribuyente que decidiese evadir el impuesto. En una presentación más elaborada, cabría añadir los costes de cumplimiento que también podría evitarlos.

En esta presentación simplificada, una elevación de los *tipos impositivos*, permaneciendo igual las demás cosas, vendría a aumentar en valores absolutos la diferencia entre beneficios y costes y podría animar la defraudación tal como parecen confirmar los trabajos empíricos al respecto[13].

La segunda variable considerada es la *probabilidad de resultar descubierto* (PRD). Esta variable suele asociarse con la probabilidad de resultar auditado medida por la relación existente entre el número de auditorias realizadas y el número de contribuyentes, una probabilidad que, normalmente, arroja valores muy bajos, no superiores al 5%.

Pues bien, de ser esto así, deberíamos esperar que ningún contribuyente racional, como supone el modelo, presentase su declaración ya que, con esa PRD, para decidirse a cumplir con sus obligaciones tributarias, las sanciones habrían de resultar superiores a veinte veces el valor de la cuota defraudada, un nivel que, como sabemos, está muy lejos del habitual en las legislaciones fiscales. Y, sin embargo, es evidente que la mayor parte de los contribuyentes cumple aceptablemente con sus obligaciones tributarias. ¿Deberíamos, pues, entender que las variables del modelo básico resultan irrelevantes? Sinceramente, no creo que sea así. Entiendo que puedan intervenir también otros factores, otras variables, pero, desde luego, las variables del modelo básico tienen, sin duda, gran relevancia y sería su inadecuación en determinados casos lo que debería explicarse.

Así, en primer lugar, la PRD del modelo no debería asociarse, sin más, con el número relativo de auditorias. En cualquier A.T. moderna existen otros instrumentos de verificación de las declaraciones que si bien no tienen la potencia de la auditoria, no por ello dejan de ser relevantes. Pensemos, por ejemplo, en los sistemas de retenciones y pagos a cuenta, en los cruces de información o en la

---

[11] Aquellos interesados en una panorámica de estos desarrollos analíticos puede consultar el trabajo de J. Slemrod y S. Yitzhaki, «Tax avoidance, Evasion and Administration» incluido como capítulo 22 en el «Handbook of Public Economics», vol. 3, editado por A.J. Auerbach y M. Feldstein, North-Holland, 2002.

Una alternativa muy clara y pedagógica, aunque algo más antigua, puede hallarse en el libro de F.A. Cowell, JCheating the government», The MIT Press, 1990.

Un repaso mas breve y descriptivo de los modelos sobre fraude puede verse en el artículo de J. Andreoni, B.Erard y J. Feinstein, «Tax Evasión» aparecido en el Journal of Enonomic Literature, 30 de 1998.

[12] El modelo básico se debe a Allingham, M. y Sandmo, A., «Income tax evasion: a theoretical análisis», Journal of Public Economics, 1972.

Una perspectiva de los desarrollos del modelo desde entonces puede verse en el trabajo del propio Sandmo, «The theory of tax evasion: A retrospective view», Norwegian School of Economics and Business Administration, setiembre 2004.

[13] En los modelos más formalizados la relación del tipo impositivo con el fraude se mueve entre la ambigüedad y el resultado sorprendente de que una subida en el tipo de gravamen vendría a aumentar el nivel de cumplimiento. Los trabajos empíricos, en cambio, nos dicen lo contrario: que una subida en los tipos animará la evasión con una elasticidad con respecto a la renta declarada situada entre el 0,5 y el 3,0. Véase el trabajo «Tax evasion» preparado por James Alm para la «Encyclopedia of Taxation and Tax Policy».

utilización de «modelos de resultados» para seleccionar declaraciones atípicas. Todos ellos son instrumentos que nos permiten detectar fraudes y, por tanto, que vienen a aumentar el valor de la PRD bastante más allá de ese 5% de las auditorías.

En segundo lugar, la PRD suele ser un caso de información asimétrica y, desde luego, es frecuente que los contribuyentes sobrevaloren extraordinariamente esta probabilidad. La impresión de que todo dato en posesión de la A.T. o sencillamente a su alcance, será efectivamente utilizado en la verificación de las declaraciones suele ser bastante común aún es países donde la A.T. está lejos de disponer de tal capacidad.

En tercer lugar, es muy evidente que la PRD no es la misma para todos los contribuyentes. La PRD para un empleado cuyo sueldo está sometido a retención resulta claramente muy superior a la que correspondería a un profesional o a un pequeño empresario. Así, por ejemplo, en el caso de Estados Unidos se estima que los asalariados sometidos a retención llegan a declarar voluntariamente el 99% de sus rentas, mientras que en el caso de algunos trabajadores autónomos esta proporción puede descender hasta el 19%. Resulta congruente, por tanto, con las hipótesis del modelo básico, que la opción por defraudar sea mucho mas frecuente entre los profesionales y pequeños empresarios que en el caso de los empleados, como sucede realmente.

En resumen pues, si tomamos en cuenta todas estas circunstancias, podremos entender mejor el grado de cumplimiento voluntario sin abandonar las hipótesis del modelo básico.

La última variable considerada en el modelo son las *sanciones*. En su tratamiento analítico las sanciones y la PRD aparecen como variables intercambiables. Formalmente, pues, la A.T. podría decidir gastar menos reduciendo la PRD, y compensarlo con un aumento en el nivel de las sanciones. Sin embargo, desde una perspectiva aplicada pocos aceptarían la sustituibilidad de ambas variables más allá de estrechos márgenes. Y es que, ni para una A.T. ni para los ciudadanos en general, el volumen recaudado puede entenderse que es independiente del patrón distributivo. Evidentemente, no es lo mismo, recaudar en similar medida de todos los contribuyentes que contar con un fraude extendido y un segmento de contribuyentes pagando plenamente.

En la medida que entendamos y verifiquemos que las variables identificadas son determinantes del comportamiento de los contribuyentes podremos diseñar las políticas más adecuadas para reducir los márgenes de fraude, políticas que estarán orientadas a influir sobre aquellas variables. En el caso del modelo básico, pues, las políticas habrían de tratar de reducir los beneficios e incrementar los costes de la ecuación decisoria.

Por lo que se refiere a la reducción de los beneficios, aparecen con claridad dos políticas posibles. Una consistiría en reducir los tipos impositivos aplicables; la otra, en reducir los costes de cumplimiento para los contribuyentes.

Es probable que la PRD constituya la variable clave del modelo básico y que su influencia se extienda también a otros modelos de comportamiento. De ahí que gran parte de las actuaciones y medidas de gestión de las A.T. se dirijan a reforzar esta variable. Entiendo que la ventaja que proporciona a la A.T. la información asimétrica no debería dilapidarse pues permite elevar los niveles de cumplimiento sin coste, ni para la administración ni para la sociedad en su conjunto. Incluso, cabría reforzarla mediante inspecciones «ejemplarizantes» realizadas a personas conocidas.

Al margen de esto, parece claro que, para reforzar la PRD el camino consiste en desarrollar la capacidad necesaria para *manejar información de forma masiva*. En primer lugar, la información contenida en las propias declaraciones tributarias y a este respecto no deberíamos olvidar que un sistema fiscal bien diseñado puede ofrecer potentes mecanismos de control. Pero, también puede y debe recurrirse a la utilización sistemática de información externa relevante.

En segundo lugar, la conveniencia de proceder a verificaciones masivas de profesionales, agricultores y pequeños empresarios sobre todo, hace aconsejable la utilización de «modelos de resultados» que nos permitan estimar por tipos de actividad los valores medios –y los respectivos márgenes de confianza– para las variables fiscales de interés (ventas, beneficios, etc.) a partir de otras variables de fácil conocimiento. Este tipo de modelos suelen también utilizarse como criterio para decidir qué contribuyentes serán objeto de una inspección individualizada.

No cabe duda de que la auditoria, la inspección individualizada, constituye un poderoso instrumento para detectar el fraude y, al mismo tiempo, para obtener información relevante. Por ejemplo, del comportamiento del contribuyente ante el impuesto; o información económica y contable que nos ayude a mejorar los «modelos de resultados». De todas formas, la auditoria es un instrumento que debe utilizarse con cuidado pues, según se maneje, puede dar lugar a reacciones contrarias por parte de los contribuyentes. Dejando aparte los casos de corrupción, existe una tentación común a los auditores consistente en preferir discutir las calificaciones legales antes que en aportar información de bases ocultadas. Este sesgo, llevado al extremo, puede producir en el contribuyente que ha

declarado bien, la sensación de trato poco limpio e incitarle a defraudar[14]. En definitiva, si los inspectores siempre han de obtener alguna recaudación adicional, será preferible defraudar ampliamente dejando algunas pistas sencillas para que puedan encontrar una parte (pequeña) de lo que buscan y puedan marchar contentos.

Las sanciones son la última variable considerada. A diferencia de lo que sugiere el modelo básico, parece existir en cada sociedad criterios de lo que pudiéramos denominar sanciones razonables o proporcionadas. Esto sería algo a verificar en cada caso y, de resultar cierto, obligaría a ajustar la ecuación decisional operando sobre la PRD que, lamentablemente es instrumento más complejo y costoso.

También la estructura de las sanciones es importante. Hay sistemas en los que sólo los que defraudan son objeto de revisión de ejercicios anteriores. Normalmente existen sanciones agravadas para los casos de reincidencia y, en algunos países, incluso penas de cárcel en casos extremos. Todo esto requiere de un análisis sobre su efectividad, la efectividad de la política de sanciones, para decidir su diseño.

Como hemos apuntado, frente a este modelo de comportamiento que, en su expresión mas simple correspondería a una persona tan racional como amoral, contrasta el comportamiento de aquellos ciudadanos que cumplen con sus obligaciones tributarias aparentemente por razones alejadas de ese cálculo económico que contempla el modelo básico. Es seguro que este tipo de contribuyentes son otras las variables que determinan su comportamiento, variables que deberíamos identificar, pero tampoco se puede desechar que, incluso en este caso, las variables del modelo básico tengan alguna influencia.

Como demuestra al parecer la experiencia reciente del IRS, a partir de las reformas iniciadas en 1998 que pusieron el acento, como es sabido, en el cumplimiento voluntario y descuidaron las actuaciones de control más coercitivas (enforcement), se produjo un retroceso en los niveles de cumplimiento poniéndose así de manifiesto la influencia del control incluso entre aquellos contribuyentes que cumplen bien con sus obligaciones tributarias, aparentemente por otras razones.

Pues bien, sin desechar la influencia de las variables del modelo básico, hay que reconocer que existen colectivos de contribuyentes en los que aparecen otras variables con gran influencia en sus comportamientos fiscales dando lugar a otras pautas de respuesta.

3.2. EL MODELO CIUDADANO

Entre los contribuyentes que observan estas pautas de comportamiento suele darse de partida una aceptación del impuesto por razones que deberíamos investigar. Al parecer, es frecuente que en estos casos operen variables no estrictamente económicas y que estas sean las determinantes de la conducta observada. Por ejemplo, un fuerte sentido de pertenencia y de compromiso con los valores sociales y políticos del grupo facilita una alta moral fiscal. Algo de esto parece haberse producido en España en los últimos años, desde la recuperación de la democracia, lo que ayudaría a explicar que se haya podido doblar prácticamente la presión fiscal sin registrarse reacciones de rechazo[15].

Es indudable que los valores y la ética personal juegan un papel decisivo en estos comportamientos[16] papel que resultará reforzado en la medida en que los tributos reclamados se entiendan justificados y se exijan en iguales términos a los demás miembros del grupo.

La conveniencia de alcanzar este estado de opinión se ve, sin embargo, dificultada por las asimetrías que suelen caracterizar a las opiniones de los contribuyentes cuando se les interroga sobre estas cuestiones. Sin negar los elementos de verdad que puedan existir en muchos casos, lo bien cierto es que los ciudadanos suelen pensar que los impuestos nunca se distribuyen equitativamente y, desde luego, que no paga más impuestos quien más tiene, a la vez que tienen una percepción de su propio comportamiento distante de la realidad lo cual les proporciona cierta cobertura moral para la evasión[17]. Es claro, pues, que, a pesar de las dificultades, la pedagogía y la transparencia informativa

[14] A este respecto puede verse el trabajo de K.A. Kinsey, «Deterrence and Alienation Effects on IRS Enforcement: An Analysis of Survey Data» incluido en el libro editado por J.Slemrod, «Why People Pay Taxes», The University of Michigan Press, 1992.

[15] Sobre este tema puede verse el trabajo de J. Martínez-Vazquez y B. Torgler, «The Evolution of Tax Moral in Modern Spain», de próxima publicación.

Asimismo, el trabajo de J. Prieto Rodríguez, M.J. Sanzo Pérez y J. Suarez Pandiello, «Análisis económico de la actitud hacia el fraude en España», Working Paper, Universidad de Oviedo, 2005.

[16] Véase al respecto el trabajo de M. Wenzel, «Motivation or Rationalization? Causal Relatios Between Ethics, Norms and Tax Compliance» de próxima publicación en el Journal of Economic Psychology.

[17] Los sesgos e inconsistencias de las opiniones de los contribuyentes en estas materias pueden verificarse, por ejemplo, en la serie de encuestas realizadas por el IEF (España) con el apoyo de la AEAT que se publican en la colección de Documentos del propio IEF.

pueden contribuir a compensar tales sesgos, favoreciendo la aceptación del impuesto y su cumplimiento voluntario.

En esta misma línea, una variable de gran trascendencia que no hemos considerado hasta ahora es el *gasto público*, esto es, cuáles sean los bienes y servicios que el estado nos brinda a cambio de los impuestos. En nuestra opinión, para explicar las respuestas de los contribuyentes frente al impuesto es muy importante la eficacia con que se administren los recursos obtenidos por la hacienda. Resulta muy difícil aceptar una exacción cuando los recursos así obtenidos se destinan a finalidades que nos parecen reprobables o, peor aún, se despilfarran. Por eso, para defender los impuestos es importante ocuparse seriamente de los destinos del gasto público. Si se logra que los contribuyentes paguen sus impuestos, lo normal será que exijan al gobierno un buen uso de los recursos y esto es precisamente lo que debería garantizarse y explicarse ya que, de no ser así, lo más probable es que disminuyan los niveles de cumplimiento voluntario. Se trata, como puede verse, de un camino que no admite paradas intermedias: no es posible pagar bien y gastar mal. Tiene tanta influencia el destino de los recursos que para lograr una mayor aceptación de los impuestos en algunos países se utilizan técnicas de afectación de ciertos impuestos a determinados gastos, –por ejemplo, los gravámenes sucesorios a financiar las políticas de igualdad de oportunidades– logrando con ello potenciar la colaboración de los contribuyentes.

Diversos autores han estudiado la importancia de las normas y los comportamientos sociales en las decisiones de los contribuyentes. En este terreno es de destacar, por ejemplo, la importancia que tiene *el comportamiento de los otros miembros del grupo*. Opera un «efecto imitación» que viene a reforzar el sentido de pertenencia[18]. Este rasgo de la conducta de los contribuyentes, de resultar significativo, como parece, haría de la evasión una conducta, digamos, contagiosa en cualquier dirección y, por tanto, de comportamiento exponencial a partir de una determinada masa crítica, lo cual, según sea la dirección tomada, podría facilitar o dificultar extraordinariamente la tarea de la A.T.

3.3. LOS COMPORTAMIENTOS ESTRATÉGICOS

Volviendo al modelo básico, hasta ahora hemos supuesto implícitamente que la A.T. decidía sus parámetros, fundamentalmente, la PRD y las sanciones, y que los contribuyentes, a la vista de tales parámetros y su disposición a asumir riesgos, decidían su conducta. Existe no obstante una familia de modelos que suponen comportamientos estratégicos tanto a los contribuyentes como a la administración. En este caso, la PRD puede decidirse por la A.T. teniendo en cuenta los perfiles y comportamiento de los contribuyentes y estos configuran su comportamiento teniendo en cuenta las reacciones de la administración.

Aunque, en principio, este tipo de modelos sería de aplicación general, por sus características parece mas propio de grandes contribuyentes, fundamentalmente de grandes empresas, que diseñan sus propias estrategias tributarias para minimizar los tributos a pagar recurriendo a economías de opción así como a las lagunas o imprecisiones legales que pudieran existir bordeando, con frecuencia los límites del fraude de ley. Estas pautas de comportamiento requieren, como es obvio, de un profundo conocimiento de las normas y del recurso al asesoramiento jurídico especializado.

En el modelo básico hemos considerado que la PRD era un parámetro que decidía la administración. La realidad es algo más compleja ya que una cosa es auditar a un contribuyente; otra, que el auditor alcance a descubrir todas las cuotas ocultadas; y, otra todavía, que los tribunales de justicia le den plenamente la razón al auditor. Así pues, sin ir más allá, la PRD puede verse como el producto de tres probabilidades distintas. La primera es la que está mas en manos de la administración pero no totalmente. Así, por ejemplo, si la A.T. establece un criterio de inspección tipo «corte» (cut-off) decidiendo auditar fundamentalmente a los contribuyentes cuya renta declarada no alcance determinados niveles y este criterio es conocido, es evidente que la probabilidad de resultar auditado dependerá del nivel de renta declarado que es una decisión del contribuyente. A mayor renta declarada, menor probabilidad de ser objeto de auditoría.

Puede suceder también que la A.T. no explicite los criterios que utiliza para seleccionar a los contribuyentes a inspeccionar, en cuyo caso el núcleo del juego se situaría en las otras dos probabilidades que, si nos fijamos, veremos que tampoco dependen exclusivamente de la A.T. sino, en gran

---

El último publicado correspondiente a 2004 es el Documento número 11/05. También puede verse el artículo «Does Deterrence Deter? Measuring the Effect of Deterrence on Tax Compliance in Field Studies and Experimental Studies» de D.J. Helling, H. Elffers, H.S.J. Robben y P. Webley en el libro «Why People Pay Taxes», op. cit.

[18] Véase el trabajo de B. Fortín, G. Lacroix y M. Villeval, «Tax Evasion and Social Interactions», Discussión Paper, 1359. The Institute for the Study of Labor (IZA), 2004, donde se destaca la influencia de los valores y comportamientos del grupo al respecto.

medida, de la estrategia adoptada por el contribuyente[19]. Con un buen asesoramiento legal pueden minimizarse los riesgos de resultar descubierto y, sobre todo, de perder ante los tribunales que, a fin de cuentas será la probabilidad que importe.

Es claro que, ante este tipo de comportamientos, las políticas a desarrollar por parte de la A.T. habrán de ser distintas a las consideradas anteriormente. También aquí la administración puede comportarse estratégicamente no cabe duda, pero en todo caso sería conveniente que pudiera disponer de medios similares a aquellos de que suelen disponer los grandes contribuyentes. De no ser así, el juego no estaría equilibrado.

Tratándose de grandes empresas multinacionales, el concurso y la cooperación de otras A.T. puede resultar decisivo, especialmente de la A.T. donde resida la sociedad matriz. Los convenios y acuerdos tanto bilaterales como multilaterales pueden resultar de gran utilidad para afrontar estos casos. Asimismo, sería recomendable desarrollar políticas normativas que corrigiesen los huecos y las posibles inconsistencias y/o contradicciones legales que dan pié a este tipo de comportamientos. No cabe duda de que este propósito puede obligar a una tarea permanente dado que al cerrar un resquicio de la ley fiscal probablemente estemos abriendo otro en otra parte.

Del repaso de los modelos de comportamiento del contribuyente que acabamos de realizar, cabe sintetizar algunas cuestiones que son de especial relevancia. En primer lugar, parece claro que existen dos variables –la PRD y las sanciones– que juegan un papel muy importante. Central en el caso del modelo básico y de los modelos de comportamiento estratégico, pero también destacado en lo que hemos denominado modelo ciudadano. En las contrastaciones empíricas, los sistemas de retenciones y las obligaciones de información aparecen como elementos fundamentales de la PRD.

En segundo lugar, las conductas de los contribuyentes no son todas iguales y por ello tiene sentido segmentarlos y plantear políticas diferenciadas.

En tercer lugar, existen colectivos de contribuyentes en los cuales las variables económicas no proporcionan una explicación cabal de su comportamiento por más que puedan conservar alguna influencia. La ética personal y el comportamiento del grupo, de los demás, aparecen aquí como variables importantes a considerar.

Finalmente, y me gustaría destacar este aspecto, una variable influyente en la conducta de los contribuyentes es la propia conducta del estado. Si la conducta del estado se percibe por los contribuyentes injusta y/o ineficaz, las dificultades para recaudar impuestos serán, sin duda, enormes. Por eso es tan importante que el sistema tributario se entienda equitativo y que los gastos se dirijan a atender las prioridades sociales con eficacia. Y vuelve a aparecer la conducta del estado, en este caso de la inspección tributaria en concreto, al comprobar que posturas en extremo formalistas por parte de los auditores pueden acabar constituyendo un factor que colabore al fraude antes que a evitarlo.

Por tanto, conviene no olvidar que la evasión no sólo depende de variables ajenas sino también, y yo diría que en medida importante, de las decisiones y comportamientos del propio estado y esto es algo que no deberíamos olvidar.

Primero, para intentar actuar correctamente; y, de no ser así, para ser conscientes de los límites que ello comporta para la actuación de la A.T.

4. LA EVALUACIÓN DE LAS POLÍTICAS

Acabamos de repasar los rasgos de las tres familias de modelos de comportamiento de los contribuyentes que mayor atención han suscitado durante los últimos años y que nos pueden orientar acerca de las variables relevantes en los distintos segmentos de contribuyentes. No obstante, esta es una tarea en la que el trabajo propio, el de cada A.T., analizando y verificando las hipótesis de comportamiento formuladas utilizando los datos de cada país, resulta insustituible. Precisamente por eso es tan importante elaborar regularmente mapas del fraude que nos permitan fijar objetivos, orientar las políticas y valorar su impacto.

Imaginemos que al elaborar un mapa del fraude hemos llegado a la conclusión de que la mayor parte de la evasión la protagonizan, por ejemplo, los profesionales y las pequeñas y medianas empresas, segmento en el que el margen de fraude se sitúa, digamos, en el 50%. Con esta información podría fijarse el objetivo a alcanzar en este grupo de contribuyentes que podría consistir en reducir

[19] También pueden depender, obviamente, de las posibilidades de corromper a los inspectores, en su caso. Sobre esta cuestión puede verse, por ejemplo, el trabajo de A. Vasin, «Models of Tax Enforcement with corrupt tax inspectors» presentado al Primer Congreso Mundial de la Sociedad de Teoría de Juegos, celebrado en Bilbao (España) en 2000.

ese margen de fraude, por ejemplo, en diez puntos porcentuales durante un período determinado de tiempo.

Para intentar alcanzar dicho objetivo, el primer paso podría consistir en identificar las variables que mayor influencia tienen en las decisiones ante el impuesto en este grupo de contribuyentes para lo cual tendremos que ensayar y verificar diversos modelos de comportamiento. Hecho esto, imaginemos que llegamos a la conclusión de que en este segmento de contribuyentes son las variables económicas las más importantes y, entre ellas, la de mayor trascendencia sobre el nivel de cumplimiento es la PRD. A esta conclusión probablemente habremos llegado tras relacionar funcionalmente diversas variables con el margen de fraude resultando la relación con la PRD la más significativa lo cual nos permitirá disponer al mismo tiempo de una cuantificación de esa influencia. Esto significa que si nuestro objetivo consiste en situar el margen de fraude en el 40% la anterior relación funcional nos aproximara el valor que debería alcanzar la PRD en este caso para conseguir aquel objetivo. A partir de aquí, podríamos decirlo así, dispondremos de un objetivo intermedio o instrumental –cuya consecución sería, normalmente, una responsabilidad de la A.T.– consistente en el valor que debería alcanzar la PRD para este segmento de contribuyentes, objetivo que, cabe suponer, al que podría llegarse a través de distintos caminos. Así, podría, por ejemplo, introducirse un sistema de retenciones o pagos a cuenta; podrían establecerse obligaciones adicionales de información; podrían reforzarse las auditorias; o podría iniciarse una campaña de investigación para descubrir sujetos del segmento que no han declarado. Existen obviamente muchas actuaciones o políticas alternativas para intentar alcanzar el objetivo pretendido y la cuestión consiste en seleccionar las que resulten más eficaces, teniendo en cuenta los recursos de que disponga la A.T.

Para poder seleccionar las políticas antifraude más adecuadas en cada necesitaríamos averiguar, primero, cuál es el impacto de cada política sobre los objetivos. En una primera aproximación podríamos ceñirnos a estudiar los impactos de cada política sobre su objetivo dejando para más adelante el estudio de los posibles efectos cruzados. Y, en segundo lugar, necesitaríamos también conocer los costes en que tendríamos que incurrir para instrumentar cada una de las políticas diseñadas. Contando con esta doble información sería posible calcular para cada política un indicador expresivo de su impacto por unidad de coste, que podría considerarse un indicador de su eficacia.

4.1. EL IMPACTO SOBRE LOS OBJETIVOS

Hay que reconocer que no resultará sencillo estimar el impacto de las políticas, pero no es menos cierto que existen diversas formas de aproximarse a esta cuestión y que disponer de alguna información cuantitativa y contrastada siempre será preferible a no tener ninguna. En este terreno convendría ser posibilista y avanzar gradualmente entendiendo que nos hallamos ante una tarea que debiera ser permanente en cualquier A.T.

Disponiendo de la información cuantitativa que nos proporciona el mapa del fraude regularmente elaborado, podríamos tratar de medir el impacto de las políticas utilizando modelos econométricos, esto es, estimando funciones que relacionen las políticas como variables independientes, con los niveles de fraude en los distintos segmentos de contribuyentes diferenciados.

Con objeto de depurar la influencia de una política en concreto cabría también recurrir a utilizar un grupo de muestra sobre el que se aplicaría la política en cuestión comparando los resultados con los arrojados por el resto del colectivo de contribuyentes a los que no se les aplicó esa política. La modelización matemática tiene la ventaja de que proporciona directamente resultados cuantitativos y de que permite múltiples variantes con diversos grados de complejidad.

4.2. EL COSTE DE LAS POLÍTICAS

La otra tarea a realizar, como hemos indicado, consiste en estimar los costes de las distintas políticas. Curiosamente y a pesar de que la A.T. puede verse como una organización productora de servicios, no es frecuente que se utilice una contabilidad analítica que nos permita conocer el coste de los distintos servicios prestados y, por lo tanto, tampoco el coste de gestionar las distintas políticas. Deberíamos pues avanzar en esta dirección y deberíamos hacerlo intentando conocer no sólo los costes en que incurre la A.T., que son los *costes de gestión*, sino también identificando y cuantificando los *costes de cumplimiento* en que tienen que incurrir los contribuyentes al atender sus obligaciones tributarias ya que *es la suma de ambos la magnitud realmente relevante.*

En efecto, si queremos medir adecuadamente los costes de las distintas políticas para poder evaluar su eficacia deberemos tener en cuenta tanto los costes de gestión como los costes de cumplimiento ya que en muchos casos se trata de costes intercambiables y de no hacerlo así podríamos introducir un sesgo a favor de aquellas políticas que comportan menores costes de gestión a costa de aumentar los costes de cumplimiento. Y también hay casos en que podría suceder lo contrario.

4.3. INDICADORES DE EFICACIA

Como ya hemos apuntado, si dispusiésemos de una medida del impacto sobre su objetivo de cada política y paralelamente de sus costes de instrumentación podríamos construir podríamos asignarle un indicador de eficacia resultado de combinar ambas variables. Dicho indicador aproximaría, para cada política, el coste de alcanzar una determinada proporción del objetivo. Imaginemos que el objetivo consiste en reducir la brecha fiscal. Pues bien, el indicador de eficacia de una política nos podría decir cuanto cuesta reducir en un punto, por ejemplo, la brecha de fraude o alternativamente, en cuanto se puede reducir la brecha del fraude por cada, digamos, diez mil dólares de gasto de la A.T. Disponiendo de esta información será sencillo jerarquizar las políticas y seleccionar las de mayor eficacia.

5. **ADMINISTRACIÓN Y POLÍTICA: DISTRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDADES**

Como podemos apreciar, el punto de partida de toda la secuencia que hemos venido describiendo y que debería llevarnos a seleccionar las políticas mas eficaces, arranca de elaborar una radiografía del fraude a partir de las estimaciones de la recaudación potencial. Con ella será posible elegir objetivos consistentes para la administración tributaria, construir y verificar distintas hipótesis de comportamiento de los contribuyentes ante el impuesto, diseñar las políticas mas adecuadas jerarquizándolas de acuerdo con su eficacia y, con todo ello, lograr compromisos concretos de la administración tributaria, como organización profesional, con el ámbito político. Estamos, pues, ante un proceso con tres momentos sucesivos y diferenciables:

- Elección de los objetivos de la organización,
- Selección de las políticas mas adecuadas para alcanzar los objetivos comprometidos, e
- Instrumentación de las políticas,

cuya responsabilidad se habrá de distribuir entre los ámbitos político y administrativo dependiendo cómo se hallen configuradas las relaciones entre ambos ámbitos en cada caso.

En general se acepta que, en todo caso, el señalamiento de los objetivos corresponde al *ámbito político* y que la instrumentación de las políticas constituye una responsabilidad de la *administración*. En cambio, la etapa intermedia puede corresponder al ámbito político, a la administración o a una combinación de ambos, dependiendo, como decimos, de cual sea el modelo de relación existente en cada caso entre política y administración. En una administración tradicional dirigida por políticos resulta difícil distinguir el ámbito político y el administrativo y mucho menos sus responsabilidades respectivas. En tal caso será difícil que se establezcan expresamente objetivos cuantitativos del tipo indicado y, sobre todo, que se acepten compromisos por parte de la A.T. y, en su caso, se exijan las responsabilidades correspondientes.

En realidad para que la A.T. pueda comprometerse con un conjunto de objetivos cuantitativos es necesario que existan ciertos márgenes de *autonomía decisional* con respecto al ámbito político, márgenes que le proporcionen, al menos, la capacidad decisional suficiente para poder cumplir con aquellos objetivos. Pues bien, dependiendo del nivel de autonomía de la administración tributaria la segunda etapa puede llevarse a cabo por la propia administración o decidirse en el ámbito político, si bien en este caso, contando normalmente con el asesoramiento y la propuesta de la administración que debería responsabilizarse del diseño, configuración y evaluación de las políticas.

6. **CONCLUSIONES**

Quisiera concluir mi intervención destacando los principales elementos de la línea argumental desarrollada. En primer lugar y por las razones explicadas, son los *márgenes de fraude* la variable que

debería utilizarse como referencia para estructurar los objetivos de la A.T. No la recaudación total ni mucho menos lo recaudado directamente como consecuencia de las actuaciones de control de la A.T. En segundo lugar, para poder medir los márgenes de fraude necesitamos realizar una estimación de la recaudación potencial, de ahí el interés de esta magnitud y de su cálculo que nos permite elaborar una *radiografía del fraude* sin la cual las políticas de cualquier administración se moverán a ciegas. En tercer lugar, la elaboración regular de una radiografía del fraude es el instrumento que nos ha de permitir disponer:

a) De la información necesaria para analizar los distintos *modelos de comportamiento* de los contribuyentes ante el impuesto de cuyo estudio, como sabemos, podremos derivar las correspondientes *políticas*, y

b) De la información que nos permitirá estimar el *impacto* de cada política sobre su objetivo.

En cuarto lugar, para poder evaluar las políticas instrumentadas por la A.T. necesitamos conocer, además de su impacto sobre los objetivos, sus costes, tanto los de gestión como los costes de cumplimiento que soportan los contribuyentes. Finalmente y como recomendación, creo que tiene interés que las A.T. se ocupen regularmente de las cuestiones referidas dotándose de los medios necesarios para ello, sin perjuicio de que puedan establecerse vías de colaboración en esta materia con otras A.T.

TEMA 1

LA DEFINICIÓN Y ESTIMACIÓN DE LA RECAUDACIÓN POTENCIAL. ANÁLISIS DEL POTENCIAL ECONÓMICO-TRIBUTARIO Y SUS CONDICIONANTES

Ponencia:

TEMA 1. LA DEFINICIÓN Y ESTIMACIÓN DE LA RECAUDACIÓN POTENCIAL. ANÁLISIS DEL POTENCIAL ECONÓMICO-TRIBUTARIO Y SUS CONDICIONANTES

Andréa Lemgruber Viol
Coordinadora General de Política Tributaria
Secretaría de Ingresos Federales - SRF
(Brasil)

SUMARIO: 1. Introducción.–2. Potencial Tributario. Definición y Condicionantes. Datos empíricos internacionales.–3. El Potencial Tributario como meta de la Recaudación Tributaria: La Reducción del Gap Tributario. ¿Por qué la recaudación potencial debe ser meta de la administración tributaria?. Estimando los ingresos recaudados. Estimando el gap tributario. Datos empíricos internacionales.–4. ¿Qué tipo de Administración Tributaria efectivamente explota el Potencial Tributario?. Potencial tributario y gestión de riesgos. ¿Por qué la gestión de riesgos debe aplicarse a la administración tributaria?. El tipo de organización dirigido a la reducción del gap tributario. El espectro de las herramientas. El espectro de las estrategias.–5. Conclusión. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Actualmente, la gran mayoría de los países utiliza la tributación como fuente primordial de financiamiento del Estado. Sin embargo, datos internacionales muestran una gran dispersión en los valores de carga tributaria (recaudación efectiva dividida por el PIB) entre los países desarrollados y los que están en vías de desarrollo. Tradicionalmente, los países desarrollados presentan valores de carga tributaria superiores a aquellos reportados por naciones en desarrollo. Debemos explicarnos, por lo tanto, la razón de esa diferencia. ¿Será que la diferencia es decurrente apenas de una decisión por una sociedad más colectivista (mayor presencia del Estado en la economía) por parte de los países más ricos o será que factores estructurales influyen sobre la carga tributaria? Una cuestión interesante sería: en el caso de que un país pobre adoptará la misma legislación tributaria que la de un país rico con miras a producir el mismo tamaño proporcional del Estado en la economía, ¿la carga tributaria resultante sería similar?

En verdad, parece que, pese a que el tamaño del Estado en la economía es una variable en función de una decisión colectiva (el nivel de gastos que se desea y la consecuente legislación tributaria para financiarlo), también es dependiente de las condiciones económicas, sociales e institucionales que un país tiene para recaudar impuestos. En otras palabras, la carga tributaria efectiva de un país la influyen tanto la selección colectiva de cuánto tributar (por la selección del tamaño del Estado y la legislación tributaria adoptada) como por las condiciones estructurales de la nación. Esto lleva a otra cuestión: ¿habría un potencial tributario, entendido como una máxima capacidad tributaria, para cada nación? Si es así, ¿cuáles serían sus condicionantes? ¿cuáles serían las formas de explotarlo de modo que la recaudación efectiva se aproxime a la recaudación potencial? El grado de esfuerzo tributario para alcanzar este potencial ¿es el mismo para países ricos y pobres?

Este trabajo busca analizar estas cuestiones de ámbito económico pero, particularmente, pretende aplicarlas al ambiente de las administraciones tributarias. Esto porque el objetivo último de este estudio es el uso del concepto del potencial tributario como parámetro para establecer la eficacia de la administración tributaria. Veremos que, definido un potencial tributario, la distancia entre este nivel potencial y la recaudación efectiva se explica por la evasión tributaria. La actuación de la administra-

ción tributaria, como órgano que vela por el cumplimiento pleno de las leyes y de la justicia tributaria en la aplicación de la estructura normativa, debe buscar minimizar la evasión. Para ello, la administración tributaria necesita gestionar sus riesgos y posicionarse estratégicamente de manera que sus recursos escasos sean óptimamente empleados en la lucha contra la evasión, o en la consecución del potencial tributario.

El texto está estructurado de la siguiente manera: el apartado 2 abarcará la cuestión conceptual sobre el potencial tributario y presentará algunos datos internacionales sobre esta variable. Particularmente, se presentarán los conceptos estructurales y legales del potencial tributario. En el apartado 3, se analizará por qué el concepto de potencial legal debe ser efectivamente usado como meta de largo plazo e indicador de desempeño de una administración tributaria. Veremos que hablar de recaudación potencial no es más que estimar la evasión tributaria, buscando entender los riesgos inherentes impuestos por la evasión sobre las administraciones tributarias. Y finalmente, en el apartado 4 se analizará qué tipo de administración tributaria, en términos de orientación estratégica, se adapta mejor para trabajar con el potencial tributario como meta efectiva a alcanzar. La conclusión se presentará en el apartado 5.

2. **POTENCIAL TRIBUTARIO**

DEFINICIÓN Y CONDICIONANTES

Primeramente, destacamos que la definición de potencial tributario usada en este trabajo no es la única posible ni existente. Se trata de un concepto que ha sido discutido en varios estudios académicos y relacionado a temas como carga tributaria, esfuerzo tributario, y *gap* tributario, entre otros. Se busca definirlo para su aplicación en los análisis de los administradores tributarios. Para esto, este trabajo clasificará el potencial tributario bajo dos ópticas: estructural y legal.

El potencial tributario estructural es la recaudación esperada que un gobierno puede extraer de su sector privado, mediante la aplicación de un sistema tributario óptimo, consideradas las condiciones económicas y sociales vigentes en el país. O sea, considerado el nivel de desarrollo (características estructurales) de una nación, sería la recaudación que naturalmente se realizaría. Conforme quedará claro más adelante, se busca acá una idea de la recaudación esperada utilizando la capacidad o esfuerzo normal de la economía.

Obviamente, no hay cómo medir en términos objetivos ese potencial tributario por tratarse de un concepto teórico. Sin embargo, en la práctica, es posible estimarlo a partir de sus condicionantes, o sea, a partir de variables que son efectivamente mensurables y que están estrechamente correlacionadas al potencial tributario. La literatura disponible (Piancastelli, Varsano *et al.*, Stotsky y WoldeMariam, Davoodi y Grigorian) apunta para las siguientes variables como condicionantes del potencial tributario de un país[1]:

- Ingreso nacional per capita (positivamente relacionada), pues cuanto mayor el ingreso disponible, mayor la base tributable y la capacidad económica a explotar.
- Participación de la agricultura en el PIB (negativamente relacionada) por ser un sector que, en general, se tributa con alícuotas más bajas (bienes esenciales), además de presentar dificultades intrínsecas para el control por parte de la administración tributaria (empresas pequeñas o cooperativas, distancia de los centros urbanos, contabilidad precaria, etc.).
- Participación de la población urbana en la población total (positivamente relacionada), denotando una sociedad más organizada, formalizada, alfabetizada, monetizada, con grandes empresas, con mayor conciencia tributaria por parte del ciudadano, mayor control por parte de la administración tributaria y posible uso de instrumentos como la retención en la fuente.
- Grado de apertura de una economía, o sea, exportaciones más importaciones dividido por el producto (positivamente correlacionado), significando una importante base tributable a ser explorada y de fácil control (aduanero).
- Participación de sectores extractivos y de recursos naturales en el PIB (positivamente correlacionado), pues, contrariamente a la agricultura, los sectores económicos relacionados a la

[1] Vale decir que existen varios estudios econométricos sobre el asunto y que, no siempre, las variables mencionadas presentan el mismo desempeño. Por ejemplo, hay estudios que declaran que la participación de la agricultura en el producto es significante y negativamente relacionada al potencial. En otros, esta variable no presenta correlación significante. En este trabajo estamos presentando, para conocimiento del lector, las variables más señaladas en la literatura como condicionantes del potencial tributario, independientemente de que algunas de ellas, en algunos estudios, puedan aparecer como de impacto insignificante sobre el potencial tributario.

extracción mineral y del petróleo, por ejemplo, generan una base tributable de alto potencial y de más fácil control (pocas grandes empresas para controlar).

Por lo tanto, los factores arriba indicados, entre otros, ofrecen la posibilidad de estimar el potencial tributario estructural de una nación, pues podrían ser considerados como los principales factores críticos que, si están bien combinados y explorados por un sistema tributario optimizado, llevarían a la recaudación máxima. Es necesario entender que esos condicionantes han sido apuntados por estudios empíricos como los que mejor explican la carga tributaria de un país, pero eso no quiere decir que, en casos específicos, uno de esos factores sea irrelevante o que pueda haber otros factores con mayor grado de correlación.

Lo que pretendemos explicar, y que es relevante para la administración tributaria, es que el volumen y composición de la base económica pueden imponer obstáculos a la obtención de los ingresos. Por ejemplo, imaginemos dos países A y B, ambos con 100 u.m. de producto interno. Sin embargo, el PIB del país A se genera todo en la agricultura, y el PIB del país B se genera todo en la Industria. Como reflejo de este escenario, la población del país A es rural, con bajo grado de formalidad de transacciones (imaginemos hasta un cierto grado de cambio de bienes) y mano de obra familiar. De otro lado, la población del país B es urbana, recibe salario, con pagos hechos vía red bancaria. A pesar de que la base tributable es la misma (imaginemos la misma alícuota para ambos sectores), muy probablemente la recaudación del país B será superior a la del país A. La administración tributaria del país A, además del difícil acceso al área y a alguna contabilización, no tendrá recursos como la retención en la fuente o la información de terceros para asegurar la recaudación de manera directa, y no tendrá facilidad para tomar conocimiento o estimar un valor para la operación de cambio de bienes. En la práctica ocurre que, además de todas esas dificultades, el sector agrícola tributa con bajos tipos impositivos (alícuotas), sobre todo para no gravar el precio de alimentos y bienes esenciales a la población. Por lo tanto, es comprensible que países con gran participación agrícola en el PIB tengan potencial estructural más restricto. El mismo tipo de análisis se podría hacer para los otros condicionantes, de manera de explicar la lógica de esos factores en la explicación del nivel de los ingresos recaudados.

Considerando los factores arriba indicados, es explicable que países desarrollados tengan realmente un potencial tributario mayor que los países en desarrollo. El hecho de tener ingreso per capita más alto, mayor porcentaje de su población viviendo en áreas urbanas, organización económica más formalizada e industrializada, y alto grado de apertura del comercio exterior, hace que los países ricos tengan un potencial tributario a explotar que, en general, no existe en los países pobres. Así, la base económica y su composición afectan el potencial tributario de una nación. En consecuencia, hay condicionantes estructurales que pueden impedir a determinados países aumentar su recaudación de impuestos y buscar una situación fiscal sostenible a largo plazo. Incluso, en el caso que el país termine por necesitar adoptar una legislación tributaria que procure recaudar más de lo que el potencial estructural indica, deberá hacer un gran esfuerzo tributario para lograrlo.

El segundo abordaje tiene un objetivo más práctico para la administración tributaria, justamente porque hay factores condicionantes en el potencial estructural que están fuera del campo de actuación de los fiscos. Se busca una definición más restringida que pueda ser usada como meta para la administración tributaria. Se define el potencial tributario legal como la recaudación máxima que se puede obtener por la aplicación eficaz de determinado sistema tributario. En este caso, el sistema tributario es dado, es fijado y determinado por las propias leyes del país, que pueden, o no, explotar todo el potencial estructural existente, o todavía buscar ingresos más allá de este potencial natural. El potencial legal es alcanzado, si y solamente si, la administración tributaria que lo aplica es 100 por ciento eficaz. Este concepto se aproxima a la definición de Das-Gupta y Mookherjee[2], «la recaudación potencial es aquella que sería recaudada si ningún contribuyente voluntariamente violara la ley y si, en promedio, los errores involuntarios sumaran cero».

Este segundo concepto es más adecuado para la realidad de la administración tributaria, pues puede ser usado, incluso, como indicador de desempeño de la misma. Es este potencial que el administrador tributario puede, efectivamente, establecer como meta de su organización. Ese concepto permite remitir al tema central de la 40ª Asamblea General del CIAT «La Recaudación Potencial como Meta de la Administración Tributaria», en la medida en que «la gestión de una administración tributaria podría ser entendida, según este mismo parámetro, como más o menos eficaz conforme la recaudación realizada se aproxime a la recaudación potencial».

Eso es compatible con la propia misión de la administración tributaria, que busca hacer, en última instancia, que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias en su totalidad. Según

[2] Das-Gupta y Mookherjee (1998), Incentives and Institutional Reform in Tax Enforcement, Conceptual Approaches to Tax Policy in Developing Countries, p. 29.

Bagchi *et al.*[3], «la razón de existir de cualquier administración tributaria es asegurar el cumplimiento de las leyes. En una sociedad ideal que cumple con las leyes, las personas pagarían los impuestos que deben, y la administración tributaria no haría más que proveer facilidades para el cumplimiento responsable.» En la práctica, especialmente la evasión y la ineficacia de la administración tributaria son razones por las cuales la carga tributaria efectiva no coincide con el potencial tributario legal. Cuanto más eficaz la administración tributaria en reducir la evasión, menor será lo que llamamos *gap* tributario, o sea, la diferencia entre la recaudación efectiva y la recaudación potencial (legal), y más próxima de la meta estará la administración tributaria como institución que cumple su misión.

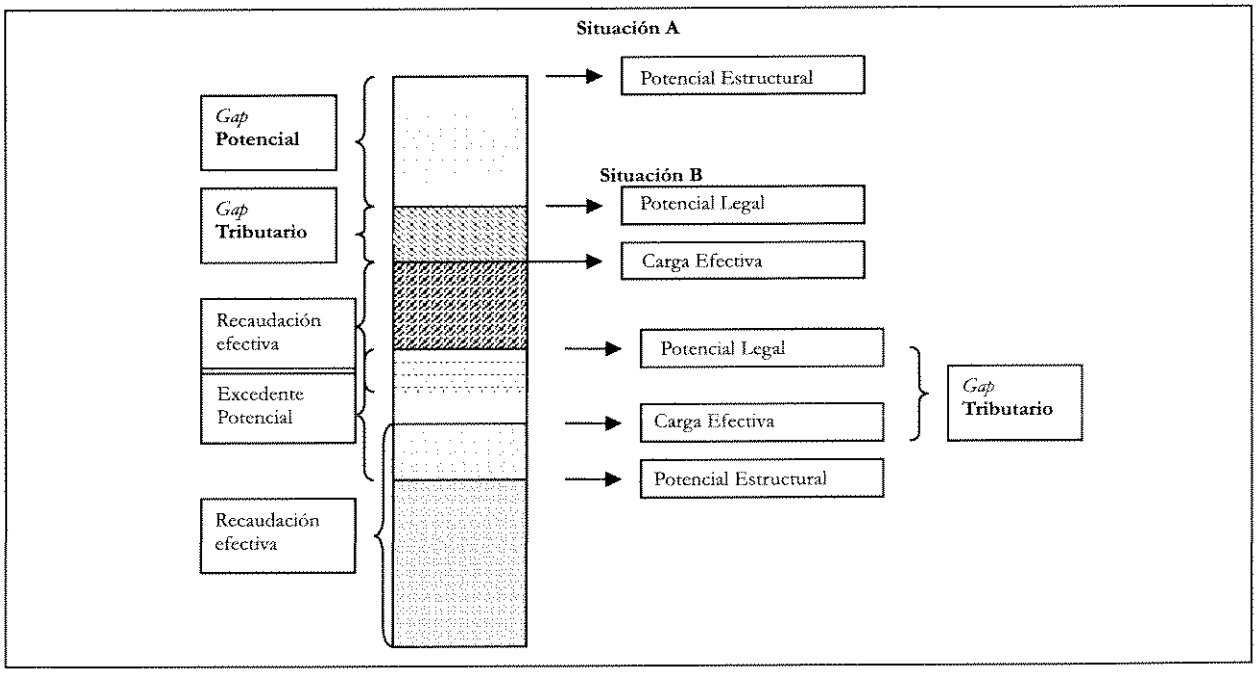
La figura 1 ejemplifica la relación entre los conceptos descritos arriba. Hay dos situaciones posibles de ocurrir. En la situación A, un país detiene dicho potencial estructural (dado por la capacidad de su economía) pero su legislación tributaria es tal que, si es total y eficazmente aplicada, genera un potencial legal inferior al estructural. Cuando, del potencial estructural que un país tiene, exista un potencial no explotado por la legislación en vigencia, lo definiremos como *gap* potencial. Ese *gap* potencial es un espacio que existe en la economía del país para tributar a una tasa relativamente fácil de esfuerzo tributario. O sea, un país con un gran *gap* potencial sabe que, en situaciones de dificultad fiscal, tendrá espacio y respuesta de la economía en caso que su sistema tributario sea modificado con miras a recaudar más impuestos. Es efectivamente un potencial a ser explorado. La legislación existente es quien define el potencial restringido, que es la parte que debería ser explorada por la aplicación eficaz de la legislación tributaria vigente. Ocurre, sin embargo, que no existe país donde la legislación vigente sea totalmente cumplida. Así, la carga efectiva es, en general, menor que el potencial restringido, siendo que la diferencia entre esas dos variables se define como *gap* tributario.

En la situación B, la legislación tributaria de un país determinó un nivel potencial legal superior al potencial estructural. En este caso, llamaremos la diferencia entre esos dos potenciales de excedente potencial, indicando que la economía está haciendo un esfuerzo que excede al natural en términos de generación de ingresos tributarios. Es la noción contraria del *gap* potencial. La definición del *gap* tributario continúa siendo la misma: la diferencia entre potencial legal y carga tributaria.

En ambos casos, la relación porcentual entre la carga efectiva y el potencial estructural se denomina esfuerzo fiscal, y brinda el grado de uso que el país hace de su capacidad tributaria natural. O sea, dos países que tengan carga tributaria idéntica, puede ser que uno esté haciendo un esfuerzo elevado para conseguir ese desempeño (esfuerzo positivo – situación B), en tanto el otro puede estar «confortablemente» generando esta recaudación (esfuerzo negativo – situación A).

FIGURA 1

Ejemplificación de los Conceptos de Potencial Amplio y Restricto



[3] Bagchi *et al.* (1995) An Economic Approach to Tax Administration Reform, Discussion Paper n. 3, International Centre for Tax Studies, University of Toronto, p. 8.

La estructura teórica expuesta tiene gran relevancia para fines de política y administración tributarias. Es importante mencionar la relevancia de analizar y estimar el potencial tributario de una nación. Mismo que consideremos que el número en sí será siempre una estimación, es importante saber su orden de grandeza y, sobre todo, la noción de que si el país opera con *gap* o excedente potencial. Esto porque, si un país sabe que tiene algún potencial a ser explorado, puede tomar decisiones importantes de política tributaria como alterar los tipos impositivos (alícuotas) sabiendo que, mantenida la capacidad administrativa actual, deberá haber un aumento efectivo de la recaudación. De otro lado, un país que ya esté arriba de su potencial, en caso que necesite realizar un ajuste fiscal, debería elegir la reducción de gastos, pues sabe que muy probablemente el aumento de impuestos no surtirá los efectos prácticos esperados, dada su restricción económica.

Para la administración tributaria, seguramente será tarea más ardua aplicar las leyes en los casos donde el esfuerzo tributario exigido es muy alto. Eso porque, en el caso de que un país esté operando en un nivel de fuerte esfuerzo social para pagar impuestos, esa situación puede implicar el aumento del incumplimiento o evasión, o todavía, conforme lo expuesto por Varsano *et al.* (p. 25), puede ser que «esfuerzo intenso por largo tiempo cree tensiones y, en última instancia, un rechazo de los contribuyentes». Y más: «Vale decir, esfuerzo intenso y prolongado sólo es posible con sistemas tributarios de buena calidad y distribución justa de la carga y todavía así, con finalidades bien aceptadas por la sociedad». Vale resaltar que los impuestos, en la práctica, son distorsivos y pueden afectar el buen desempeño económico a largo plazo, sobre todo si exigen un fuerte esfuerzo de la economía. El cuidado acá es la vieja historia de evitar «matar a la gallina de los huevos de oro».

Vale notar que la noción de potencial estructural que hasta acá presentamos se refiere a una visión macro. Parece interesante trabajar con este concepto en un plan micro, por ejemplo, buscando entender si existen potenciales estructurales para cada base de incidencia que un país explora. En la práctica, los sistemas tributarios dividen la base económica en tipos de incidencia tributaria. Las bases más conocidas son la renta, el consumo y el patrimonio. Puede ocurrir que cada una de esas bases tenga un nivel distinto de potencial tributario y, así, existan condicionantes más específicos a cada tipo de base. Si eso es verdad, también podría ocurrir que, mismo en situaciones en las que un país esté operando con *gap* potencial en términos totales, algunas de las bases esté sobre-tributada (operando con excedente potencial) en cuanto otras estén muy abajo del potencial estructural. Situaciones como esta también pueden llevar a la sensación de injusticia fiscal y baja eficiencia de la recaudación. A partir de determinado nivel, dependiendo del tipo de mercado o del bien que se está gravando, puede ser que alícuotas muy altas terminen por estimular la evasión o la fuga de los factores económicos para otras jurisdicciones fiscales u otros sectores menos tributados. Por lo tanto, un país que tenga sobrantes en otras bases tributarias, podría intentar equilibrar el esfuerzo que ocurre entre ellas, adecuándolo a las sensibilidades de cada mercado.

En resumen, la legislación tributaria de un país es, en la práctica, consecuencia del tamaño del Estado que una sociedad desea, o que necesita tener por cuestiones de ajuste fiscal. La legislación puede definir un potencial legal tanto por encima como por debajo de la capacidad natural de la economía para pagar impuestos. En caso que sea abajo, es señal de que todavía hay espacio para cobrar tributos sin un excesivo esfuerzo económico, y probablemente, una administración tributaria que actúe en estas condiciones tendrá más facilidad para cumplir eficazmente su misión. En caso que sea arriba, es importante que el gobierno tenga conciencia de que está exigiendo un sacrificio mayor a sus agentes económicos, y que esa situación solo puede prolongarse en caso que sea realmente una opción social tener una mayor participación del Estado en la economía y, especialmente, con un sistema tributario justo, poco distorsivo económicamente y de bajo costo administrativo (o sea, con buenos principios generales). De lo contrario, será difícil evitar que el *gap* tributario (evasión) aumente con el tiempo, terminando por generar situaciones conocidas donde hay continuos aumentos nominales de impuestos, pero la recaudación efectiva no responde, denotando un aumento concomitante de la evasión.

Saber manejar estos conceptos, y entender en qué situación su país se encuentra es, así, un análisis fundamental para el que plantea la política tributaria y para el administrador tributario.

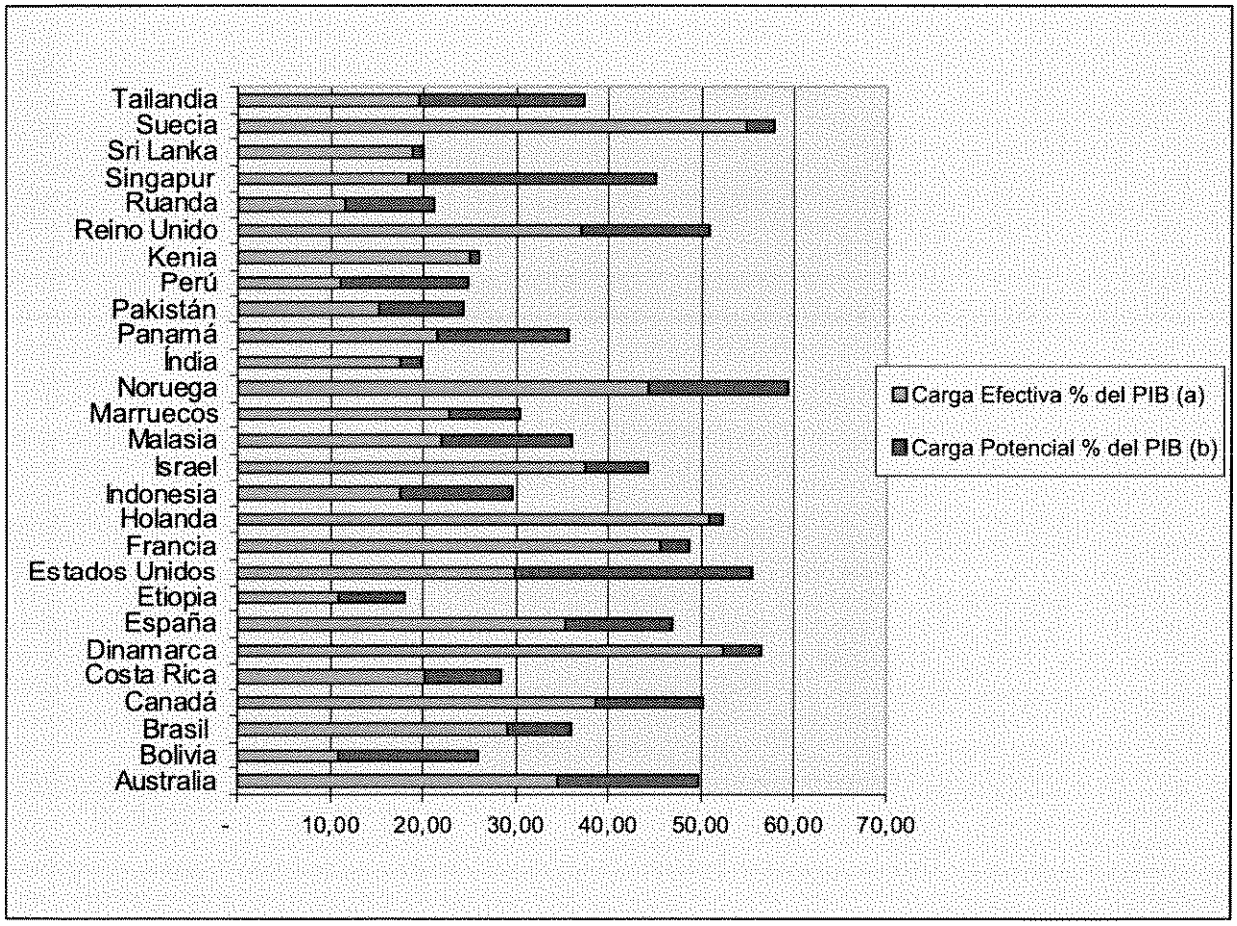
DATOS EMPÍRICOS INTERNACIONALES

Los conceptos acá presentados nos brindan un instrumental teórico para el análisis. En la práctica, algunos estudios, usando métodos econométricos o estadísticos, buscan captar el potencial tributario de los países y su esfuerzo tributario correspondiente. No usan metodología que calcule exactamente los conceptos definidos anteriormente, pero buscan, de alguna forma, estimar el potencial tributario de una nación. Presentaremos dos estudios que presentan resultados empíricos sobre el asunto: Varsano *et al.* (1998) y Piancastelli (2001).

El trabajo de Varsano buscó estimar la capacidad tributaria de un país definida como «el ingreso tributario máximo que se puede extraer de una sociedad», mediante el análisis análogo a la frontera de producción de la economía. Se dice que una economía opera en su frontera de producción si no existe otra combinación posible, con los recursos existentes, que genere un mayor nivel de producto. Así, se puede decir que un país opera en su potencial tributario si no existe combinación posible, dados los recursos existentes, que produzca un recaudo mayor. El gráfico 1 presenta las estimaciones calculadas para un grupo de 27 países desarrollados y en desarrollo para el año 1991. Las variables usadas para estimar el potencial tributario fueron: población total, PIB per cápita, inflación, variación de la inflación, participación del PIB industrial en el PIB total, proporción de la población en edad de trabajar sobre la población total, proporción de la población urbana sobre la población total y distribución de la renta.

GRÁFICO 1

Pontencial trbutario y carga efectiva



Fuente: Varsano *et al.* (1998)

Los datos arriba expuestos nos muestran situaciones interesantes e ilustrativas sobre los temas y conceptos que estamos abordando. En primer lugar, coherentemente con nuestra definición del potencial estructural y sus condicionantes, los países más desarrollados tienen mayor potencial que los países en desarrollo. Es de esperarse que países ricos tengan un amplio potencial a explotar, dados sus condicionantes estructurales más favorables. Vemos que, de la muestra estudiada, apenas Noruega, Suecia, Dinamarca, Estados Unidos de América de América, los Países Bajos, el Reino Unido y Canadá tienen un potencial por encima del 50% del PIB. De otro lado, Ruanda, Etiopia, India, Sri Lanka, Pakistán y Perú tienen un potencial inferior a la mitad de este valor, o sea, en el máximo 25% del PIB.

En segundo lugar, el hecho de tener un gran potencial a explotar no significa necesariamente que un país tenga una alta carga tributaria. Es posible que existan países que no deseen explotar todo su amplio potencial tributario por algunas razones: a) el país no desea tener una sociedad del tipo «welfare state», o sea, no desea que el tamaño del Estado sea substancial en su economía y prefiere optar

por la provisión privada de ciertos bienes; b) el país entiende que, pese al potencial a ser explotado, la tributación, en la práctica, siempre introduce distorsiones económicas que pueden reducir el crecimiento económico a largo plazo y prefiere mantener el nivel de recaudación efectiva en valores por debajo del potencial[4]; y c) el país se encuentra en una situación fiscal confortable y prefiere dejar el potencial existente para explotarlo en una situación de crisis fiscal.

Sea por los motivos arriba identificados, o por otras razones, es interesante notar el comportamiento de los Estados Unidos de América y Singapur frente a países como los Países Bajos, Dinamarca y Suecia. Pese a que todos esos países tienen un potencial alto, la opción de los Estados Unidos de América y Singapur es no explotarlo substancialmente. Segun este estudio, Singapur explota 40,52% de su potencial. Este resultado, tratándose de los países arriba mencionados, no refleja incapacidad administrativa o institucional para realizar el potencial, pero sí decisión voluntaria de no explotarlo. Y por eso es que la medida del potencial no sirve como indicador de gestión de la administración tributaria, sino sobre todo como orientador de formulación de política tributaria.

Tercero, algunos países en desarrollo, pese a tener un potencial no tan elevado, pueden buscar compensar esa restricción económica natural por un alto esfuerzo tributario, de manera de alcanzar un nivel de carga tributaria más satisfactorio. Brasil, Kenia, India y Sri Lanka son ejemplos de países en desarrollo que hacen un esfuerzo tributario superior al 80%. De esa forma, Brasil, por ejemplo, tuvo, en el año 2004, una carga tributaria efectiva de 36,91% del PIB (el dato de la muestra se refiere a 1996), superior a algunos países desarrollados, pese a que su potencial tributario es inferior a algunos de ellos. De otro lado, hay países en desarrollo que tienen un esfuerzo fiscal bajo, y eso, aliado a un menor potencial, termina por definir niveles de carga tributaria relativamente bajos. Por lo tanto, la simple comparación entre cargas tributarias de países pobres y ricos a veces no demuestra el grado de esfuerzo que una sociedad está haciendo para obtener aquel resultado. Lo que se debe tener claro es que, aunque Singapur y Sri Lanka tengan una carga efectiva similar, el esfuerzo que la población de Sri Lanka está haciendo para obtener esta carga es muy superior a la de Singapur, dadas las condiciones económicas de los dos países.

El trabajo de Piancastelli (2001) realiza un análisis para un amplio número de países para los años 1985-95. En esta metodología, el autor busca estimar la carga tributaria esperada para un país, consideradas sus condiciones estructurales. El autor evidenció que, de las variables investigadas, la renta per cápita, el grado de apertura de la economía relacionada al PIB, y la participación de la agricultura en el PIB son las variables más consistentes que explican la carga tributaria. Esta metodología se aproxima a nuestra definición de potencial estructural, en términos de la recaudación esperada, y posibilita también que los países tengan un esfuerzo tributario mayor que la unidad, o sea, recauden efectivamente más de lo esperado.

El gráfico 2 trae los resultados de los índices de esfuerzo fiscal calculados para algunos países seleccionados, medidos por la relación entre la carga tributaria efectiva y la esperada (estimada por el autor). Conforme Piancastelli, «cualquier país con un índice mayor que 1 está recaudando más ingresos tributarios de lo que sería estimado, dadas sus condiciones económicas, sociales e institucionales». Vale resaltar que el trabajo utilizó apenas valores de recaudación del gobierno central, lo que puede haber subestimado el esfuerzo tributario de los países federativos.

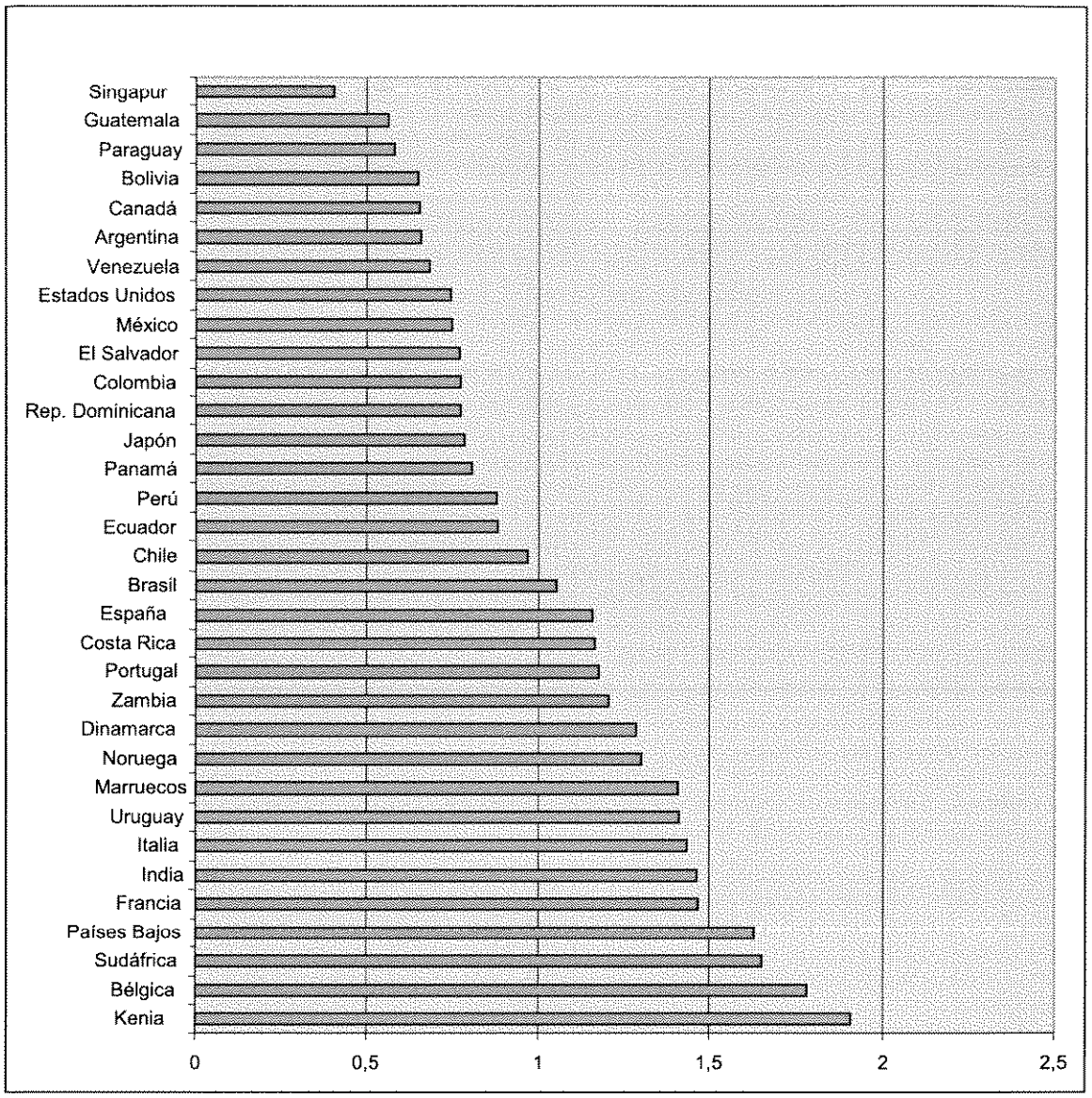
Países con esfuerzo mayor que 1, puede considerarse que tienen un potencial legal por encima del potencial estructural de su economía (la situación B analizada anteriormente). De la muestra original de 75 países del estudio, gran parte de los países de Europa occidental se encuentra en esta categoría (justificado por el *welfare state*), pero también están en esta categoría algunos países de baja renta (Fiji y Kenia presentaron los mayores esfuerzos tributarios de toda la muestra). Tal como en el estudio anterior, Estados Unidos de América y Singapur están con esfuerzo inferior a 1, denotando la no explotación de su potencial natural – situación la que se unen otros países desarrollados, como Japón.

Note que no estamos mencionando datos de evasión tributaria. No quiere decir que los países que tengan esfuerzo superior a 1 tengan menos evasión que los países con esfuerzo inferior a 1. Para poder hacer tal afirmación, sería necesaria la estimación del potencial legal. Además, no podemos afirmar que todos los países con esfuerzo menor a 1 se encuentran en lo que definimos como situación A (potencial estructural mayor que el legal). Puede ocurrir que existan países que tengan el potencial legal superior al estructural, pero, como la evasión (*gap* tributario) es muy grande, termina por generar una recaudación efectiva inferior al potencial estructural – llevando a un esfuerzo tributario inferior a la unidad.

[4] O sea, el hecho de que un país tenga un alto potencial tributario no quiere decir que, si lo utiliza plenamente, estará «optimizando» la economía como un todo. Como sabemos, cualquier impuesto, en la práctica, introduce distorsiones en la economía debido a la llamada «pérdida de peso muerto». Así, el potencial indica espacio a tributar debido a ciertos factores estructurales de la economía, pero ciertos países pueden deliberadamente no querer usarlo por estar conscientes de que más impuestos, casi siempre, implican mayores distorsiones económicas y, posiblemente, menor tasa de crecimiento a largo plazo. (Agradezco a Jefferson Rodrigues por este análisis).

GRÁFICO 2

Índices de Esfuerzo



Fuente: Piancastelli (2001) - resumen para 33 países (muestra original con 75 países).

Por lo tanto, avanzando todavía más en nuestro análisis, queda claro que, además de la comparación de los potenciales estructurales y del esfuerzo tributario, que nos da una mejor visión comparada del desempeño fiscal de cada país, también se hace necesario buscar una medida de la evasión o del *gap* tributario. Es esa medida, conforme ya mencionamos, lo que nos dará una contrastación del desempeño de la administración tributaria. Infelizmente, en este caso, son menos frecuentes las mediciones y estimaciones internacionales, debido a la dificultad de estimar el potencial legal por país y, aún más, la evasión – fenómeno típicamente oculto. Trataremos este asunto en la sección que sigue.

3. EL POTENCIAL TRIBUTARIO COMO META DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA: LA REDUCCIÓN DEL GAP TRIBUTARIO

¿POR QUÉ LA RECAUDACIÓN POTENCIAL DEBE SER META DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA?

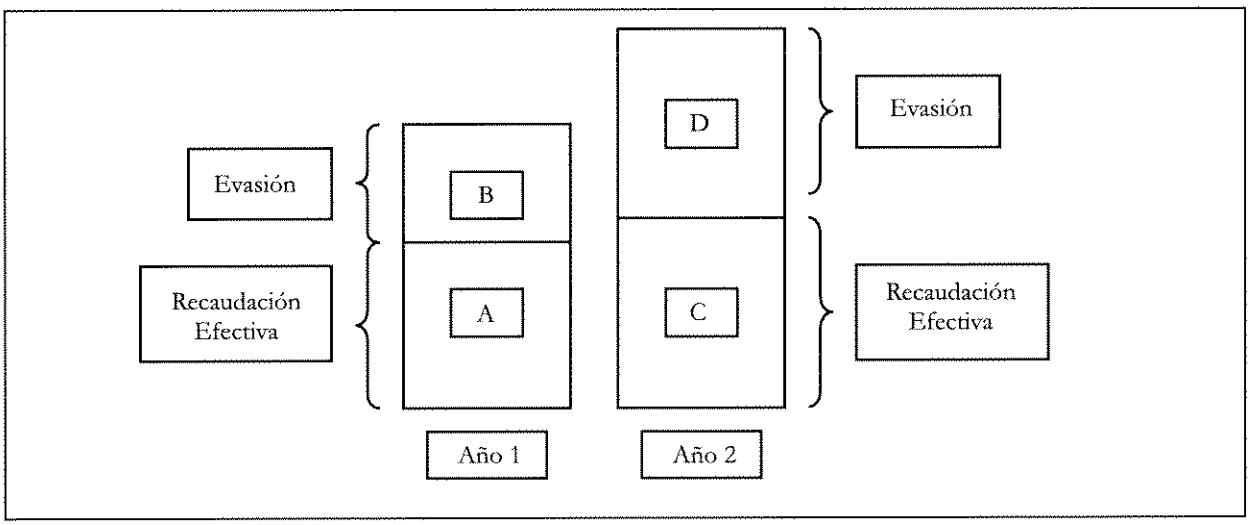
Es posible definir una administración tributaria como más eficaz en cuanto más consigue aproximar la recaudación efectiva al potencial restricto. En otras palabras, la administración tributaria será

más eficaz en la medida que consigue minimizar el *gap* tributario. Eso porque no basta que determinado volumen de recursos se destine a las arcas públicas para que la misión de la administración tributaria se cumpla. En la práctica, el objetivo mayor de una AT es asegurar que todos los contribuyentes estén efectivamente cumpliendo con sus obligaciones tributarias, de acuerdo con lo previsto en ley. Naturalmente, alcanzar la meta de la recaudación potencial implicaría decir que no existiría evasión o ineficiencia. Sin embargo, ya sea una meta puramente inalcanzable, darle seguimiento y acercarse a ella parece ser un objetivo claro de la administración tributaria.

De hecho, aunque la reducción de la evasión y el aumento de la recaudación sean variables correlacionadas, la reducción de la evasión, vista como indicador de desempeño de la administración tributaria, parece superior al aumento del volumen recaudado por dos razones. Primero, porque el volumen recaudado es influido por variables exteriores a la administración tributaria, como la propia alteración de la legislación tributaria y el desempeño económico. En países que tienen alteraciones legales constantes, se hace difícil segregar lo que es efecto económico, efecto legislación y efecto administración tributaria del aumento de recaudación. Segundo, no ayuda, desde el punto de vista de la gestión, comparar la evolución de la recaudación sobre su propia base, que puede ser bastante reducida frente a la evasión existente en un país. En otras palabras, una administración tributaria debería ser juzgada especialmente por la eficacia en el combate a la evasión y por la aplicación justa del sistema tributario a todos los contribuyentes, antes que simplemente por el desempeño de la recaudación.

Por lo tanto, el administrador tributario debe administrar su potencial visualizando todo su espectro de trabajo. La figura 2 explica este hecho. Si el administrador tributario mira apenas aquello que él recauda como medida de desempeño, puede fácilmente engañarse. Digamos que, de un año para otro, su recaudación efectiva haya crecido, y eso se interprete como un buen desempeño de la administración tributaria. Sin embargo, puede ser que su potencial haya crecido todavía más, pero, como él solo ve parte del potencial, no percibe que, en términos de eficacia, el desempeño de su administración tributaria deja mucho que desear.

FIGURA 2



Pese a que C es mayor que A, sugiriendo un buen desempeño de la administración tributaria por el parámetro de fácil observación del aumento de la recaudación, ocurre que la relación entre C/(C+D) es menor que A/(A+B). O sea, el potencial tributario aumentó y, en verdad, a pesar de que la recaudación es mayor, la administración tributaria quedó más lejos de su meta, pues la evasión creció proporcionalmente más. Todavía, por las dificultades intrínsecas para medir la evasión, ocurre que muchos países desprecian esta variable como parámetro de desempeño. Sin los conceptos acá demostrados, una administración tributaria podrá presentar una eficiencia de producción, pero no estará apta para demostrar eficacia de resultado.

Por lo tanto, para trabajar eficazmente todo el potencial existente, la administración tributaria necesita analizar dos realidades distintas: la de los ingresos recaudados (y de cómo ellos varían mediante los efectos legislación, precio, y cantidades) y la de los ingresos evadidos (y de cuánto de los mismos pueden estimarse y efectivamente trabajarse para transformarlos permanentemente en ingresos recaudados).

ESTIMANDO LOS INGRESOS RECAUDADOS

La estimación de los ingresos recaudados sirve para proyectar el monto de recaudación que se espera recaudar en un futuro próximo. Esa proyección puede ser hecha tanto por métodos econométricos como no-econométricos y, en general, considera y busca identificar los efectos económicos y del cambio de legislación tributaria sobre el total de los ingresos. Para ello, se parte de la base de recaudación efectiva (o sea, conocida) y se estima el ingreso futuro mediante la aplicación de parámetros económicos o análisis de tendencias.

Algunas administraciones tributarias usan la previsión de recaudación, más algún esfuerzo de recaudación, como meta institucional. Así, el ingreso realizado dividido por el ingreso previsto se transforma en un de los indicadores de eficacia de la administración tributaria. En Brasil, por ejemplo, el alcance de la meta prevista es indicador para el pago de una gratificación adicional para los funcionarios de la administración tributaria. No hay dudas de que este puede ser un indicador aplicado a la administración tributaria, pero hay que considerar siempre que, en este aspecto, se trata de un indicador de desempeño relativo a la realidad conocida. Mejor dicho, este indicador da una óptima referencia con relación a lo que se hizo en el pasado, y en cómo mejorar el desempeño de la organización frente al trabajo realizado. En este sentido, el buen desempeño de los ingresos recaudados debe buscarse siempre. Entretanto, se debe tener claro que este indicador no da la real dimensión de lo que todavía falta por hacer – o sea, del tamaño del *gap* tributario o del potencial que todavía debe ser explotado.

ESTIMANDO EL GAP TRIBUTARIO

Para explotar el potencial de recaudación, se torna fundamental no apenas estimar el *gap* tributario en términos de monto, sino también analizar su composición. Es importante destacar que una administración tributaria no consigue explotar su *gap* tributario si se mantiene trabajando apenas en su universo conocido, o en base a las informaciones que tiene. Por su propia definición, la evasión dice respecto a la economía oculta, no contabilizada, y así, abarca trabajo substancial en términos de cruce de informaciones, análisis de indicadores económico-tributarios, geográficos y sectoriales, análisis de riesgos, entre otras herramientas. La propia administración tributaria debe estar organizada para buscar informaciones externas y realizar análisis, y no apenas trabajar los procesos internos a los que está acostumbrada.

Por ser un fenómeno de naturaleza oculta, el *gap* tributario es difícil de medir. Las técnicas más comunes para estimarlo son: comparación de la base tributaria con datos de las cuentas nacionales o con agregados monetarios, uso de las informaciones de auditorias realizadas por la administración tributaria, encuestas de opinión, efectos de la concesión de amnistías tributarias. Cualquier de esos métodos y de otros disponibles no suministrará un número absoluto, pero por lo menos dará una idea del orden de magnitud necesaria para que la administración tributaria pueda dimensionar su trabajo. Además, en caso de que la misma metodología se aplique a lo largo del tiempo, también será posible establecer una tendencia de aumento o reducción de la evasión tributaria.

En lo que se refiere al análisis de la composición del *gap* tributario, hay por lo menos cuatro dimensiones que la administración tributaria debe explotar: instrumental, por tipo de tributo, sectorial y regional.

Un primer abordaje seria el tipo de instrumento usado para realizar la evasión. En este aspecto, hay cuatro diferentes tipos de evasión: el no contribuyente (o sea, la evasión típica de la economía oculta que escapa totalmente del fisco y no se identifica en sus catastros); el contribuyente que se registra pero no declara (o sea, aquel que existe en los catastros pero que no declara cualquier actividad económica); el contribuyente que declara con ocultación (o sea, que omite ingresos o exagera los gastos en las declaraciones); y el contribuyente que declara pero no paga o paga menos de lo que declara (o sea, apenas cumple con la obligación accesoria pero no con la principal).

Un segundo abordaje seria identificar el *gap* tributario por tipo de impuesto evadido, justamente para evaluar los riesgos de cada impuesto administrado, evaluando el costo-beneficio de su gestión. Ciertos impuestos son conocidos como más «fáciles de ocultar» que otros, considerada la misma capacidad de la administración tributaria. Por ejemplo, el IVA, debido a sus características de autocontrol, resulta menos evadido que el impuesto sobre la renta. Tipos de renta que son fácilmente verificados con informaciones de terceros y sujetas a mecanismos como la retención en la fuente también son menos fáciles de ocultar que las rentas no sujetas a esos controles (por ejemplo, rendimientos de profesionales liberales). En general, también es razonable creer que legislaciones simples imponen menores oportunidades de evasión que leyes muy complejas, sea por la mayor facilidad de

entendimiento para el buen contribuyente, sea por la menor facilidad de armar esquemas fraudulentos o beneficiarse de brechas legales por parte del mal contribuyente. Por lo tanto, no solamente la estructura económica sino la estructura del propio sistema tributario puede implicar un mayor o menor *gap* tributario, que dependerá del nivel de sofisticación y recursos de una administración tributaria.

En tercer lugar, es importante evaluar el corte sectorial de la evasión. No hay una tasa de evasión homogénea a lo largo de los sectores económicos. Al contrario, algunos sectores son tradicionalmente conocidos como de difícil control y monitoreo por parte de la administración tributaria. Como ejemplo, tenemos el sector agrícola, las pequeñas empresas, los profesionales liberales. No es mera coincidencia que la participación de la agricultura en el PIB es negativamente relacionada con el potencial estructural. Además, a depender del sistema tributario de cada país, los sectores pueden estar siendo tributados con cargas diferenciadas, lo que también estimula tasas variadas de evasión intersectorial, muchas veces en la búsqueda de competencia equilibrada de mercado. Hay también sectores nuevos, que por lo tanto todavía no recibieron tratamiento tributario adecuado y que, así, terminaron por ser subtributados con relación a su participación en la economía de un país. El sector servicios, especialmente aquel relacionado con el comercio electrónico, puede ser un buen ejemplo actualmente.

El cuarto abordaje seria la visión regional de la evasión. Análogamente al análisis sectorial, la evasión también ocurre de forma heterogénea por el territorio nacional. Hay regiones tributadas a más o a menos, hay regiones con diferentes características económicas (economía rural o urbana, formada por pequeñas o grandes empresas, con concentración sectorial o no, etc. – o sea, el análisis del potencial estructural puede ser aplicado a nivel regional, especialmente en países territorialmente grandes y de gran diversidad regional), hay regiones con menor o mayor presencia de fiscalización de la administración tributaria. Todos esos factores concurren para que existan grados de evasión distintos entre diferentes áreas geográficas dentro de una jurisdicción fiscal.

En resumen, la explotación del potencial tributario requiere datos y análisis para identificar qué tipos de evasión predominan en un país, estimar el costo-beneficio de cada uno de ellos (en términos de dificultad y costos de monitoreo y fiscalización, y de retorno en términos de recaudación tributaria), para que, entonces, la administración tributaria pueda efectivamente buscar la mejor estrategia para reducir el *gap* tributario. Algunas veces, como veremos adelante, ciertas formas de evasión aparecen con un costo tan alto de erradicación que no vale la pena que la administración tributaria invierta en combatirlas, sino apenas monitorearlas en cuanto enfrenta otras situaciones que presentan mayor retorno e impacto general.

DATOS EMPÍRICOS INTERNACIONALES

En cuanto a la estimación del *gap* tributario, un ejemplo empírico que puede citarse es el realizado por el Servicio de Rentas Internas (IRS por sus siglas en inglés) de los Estados Unidos de América. El *gap* tributario, para el IRS, se define como la diferencia entre el valor que los contribuyentes deberían pagar y lo que efectivamente pagaron. La metodología se basa en una muestra de declaraciones, que es estadísticamente válida como representativa de toda la población. El IRS busca también estimar el *gap* tributario bruto y neto; el valor neto se refiere al valor bruto menos los pagos atrasados o los que resultaron de las acciones de fiscalización y cobranza. Los valores más recientes del *gap* tributario bruto estimados para el año 2001 fueron de US$ 312 a 353 miles de millones, y el *gap* tributario neto fue de US$ 257 a 298 miles de millones. A partir de estos valores, es posible estimar la tasa de incumplimiento o el *gap* tributario con relación al total recaudado – que fue de 15% a 16,6%[5].

En cuanto a la composición, el IRS informa que 80% de su *gap* tributario adviene de contribuyentes que declaran menos de lo que es debido (en general por declarar menos ingresos), y que las modalidades de omisos por no entrega de declaración, y falta de pago o pago de menos, cada una, corresponde a 10% del *gap*. Seguro que esa calificación puede ser diferente para países menos desarrollados, donde, por limitación administrativa, una mayor porción de contribuyentes puede ni siquiera entregar la declaración debida.

Otro estudio realizado por la administración tributaria es la cuantificación del *gap* tributario por la HM Customs and Excise, del Reino Unido[6]. En este caso, la metodología es aplicada directamente al IVA. Hay dos abordajes. En la *top-down*, se calcula la diferencia entre el valor teórico del IVA que

[5] Fuente: www.irs.gov

[6] Fuente: www.customs.hmrc.gov.uk

debería pagarse y los valores efectivamente recibidos. La *bottom-up* usa datos operacionales y de inteligencia para corroborar el abordaje top-down y atribuye las pérdidas a áreas específicas de problemas. Se atribuyen las pérdidas en el IVA a errores, ignorancia, dificultades financieras, elusión abusiva y fraude deliberado. La estimación del gap tributario es de 15,8% para el bienio 2002-2003, y de 12,9% para el bienio 2003-2004, indicando una reducción de 3 p.p. en el período, lo que podría ser una buena medida de desempeño para la HM Customs y Excise en los años en análisis, después de años en que el *gap* venia aumentando. De hecho, coherentemente con nuestra intención de establecer la recaudación potencial, o reducción del *gap* tributario, como meta de la administración tributaria, la HMRC tiene claras metas establecidas y publicadas. Por ejemplo, en cuanto al gap tributario del IVA, la meta institucional es reducirlo al 11% para el bienio 2007-2008. Claramente, la HMRC busca reducir su *gap* y alguien podría preguntarse si seria plausible adoptar una meta cero (0). La respuesta pragmática es que no es razonable esperar un *gap* tributario de cero, pero es razonable fijar una meta, la más baja posible, considerado el costo-beneficio de orientar, fiscalizar y monitorear los contribuyentes, y todavía de errores involuntarios por parte de los contribuyentes.

Giles (1999), usando una metodología distinta, en estudio académico, calculó el *gap* tributario para Nueva Zelanda, que fue estimado entre 6,4% y 10,2%.

Los números indicados arriba nos dan una idea de los valores estimados de evasión en países desarrollados, que, por sus características económicas, sociales e institucionales, nos llevan a creer que se trata de niveles bajos de evasión. Para países en desarrollo, el nivel de la evasión puede ser más que el doble de los números mencionados. De hecho, de acuerdo con Tanzi (2000, p. 25), «de la literatura disponible, parece que un tercio del potencial tributario puede estar siendo evadido en países seleccionados de América Latina y algunos países mediterráneos».

Pese a que muchos países en desarrollo no tienen una estimación confiable de su *gap* tributario, debido a las dificultades de estimarlo por falta de información estadística, es posible que tengamos una idea del tamaño probable del *gap* mediante estimaciones de la economía informal. La economía informal es responsable por parte de las pérdidas de impuestos que un gobierno puede sufrir, o sea, aquellos contribuyentes que, probablemente, siquiera aparecen registrados en la administración tributaria. Seguramente que, dado el tamaño de la economía informal, se debe aplicar alguna tasa promedio del impuesto, para estimar el posible *gap* tributario, en la ausencia de mecanismos más sofisticados de estimación.

TABLA 1

Economía Informal en Países Seleccionados

País	Economía Informal*
Argentina	25,4
Bolivia	67,1
Brasil	39,8
Chile	19,8
Colombia	39,1
Costa Rica	26,2
Ecuador	34,4
Guatemala	51,5
Honduras	49,6
Jamaica	36,4
México	30,1
Nicaragua	45,2
Panamá	64,1
Perú	59,9
Rep. Dominicana	32,1
Uruguay	51,1
Venezuela	33,6

* En porcentaje del PIB.

Fuente: Arvate y Lucinda (2004), citando originalmente Kinglmair y Schneider (2004).

Arvate y Lucinda (2004) mencionan datos estimados por Kinglmair y Schneider (2004) con respecto a la economía informal. Específicamente sobre países latinoamericanos, las estimaciones del tamaño de la economía informal, con relación al PIB, se presentan en la tabla 1. El promedio de la economía informal para los países de la muestra es de 41% del PIB. Vemos que, algunos de los países con índices más altos de economía informal (Bolivia y Perú, por ejemplo) también presentaron carga tributaria inferior al potencial estructural, lo que puede reforzar los datos presentados anteriormente.

4. ¿QUÉ TIPO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EFECTIVAMENTE EXPLOTA EL POTENCIAL TRIBUTARIO?

POTENCIAL TRIBUTARIO Y GESTIÓN DE RIESGOS

Una administración tributaria que busca trabajar para explotar su potencial tributario, en la práctica, es una organización que administra riesgos porque el mayor riesgo para una administración tributaria es la evasión en sus múltiples componentes e implicaciones. Eso porque es la evasión lo que lleva a la reducción de ingresos, además de minar la justicia tributaria en un país, distorsiona la sana competencia económica e impone costos para la administración tributaria. O sea, mientras mayor es la evasión, mayor es el riesgo de que una administración tributaria no cumpla con su misión.

La gestión de riesgos puede definirse como «un proceso formal donde factores de riesgo para un contexto particular son sistemáticamente identificados, analizados, medidos, ordenados y solucionados»[7]. Es un proceso a través del cual una organización analiza su ambiente externo, identifica y busca entender los riesgos que pueden afectarla, y decide qué política la puede ayudar a manejar esos riesgos. No necesariamente una organización debe buscar la reducción o total eliminación de todos sus riesgos, es posible que algunos riesgos ya estén en nivel administrable, o no sean importantes, o el costo-beneficio no justifique actuar sobre ellos. Una organización puede usar cuatro tipos de acción con relación a los riesgos que ella enfrenta: eliminación del riesgo (eliminar la exposición completamente), control del riesgo (reducción del tamaño de la pérdida probable o reducción de la probabilidad de su ocurrencia), transferencia de riesgo (por ejemplo, vía seguros o alteración de legislación) y retención del riesgo (decidir aceptar el riesgo si este está en nivel aceptable)[8].

¿POR QUÉ LA GESTIÓN DE RIESGOS DEBE APLICARSE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA?

Especialmente en lo que se refiere a las administraciones tributarias de países en desarrollo, el ambiente en que las mismas operan tiene características que estimulan la evasión o que causan dificultades para su control. Son exactamente estas características que hacen que el potencial tributario estructural de esos países sea, en general menor que el de las naciones desarrolladas. No es por casualidad que muchas veces los países en desarrollo han sido señalados como detentores de una «cultura tributaria débil». Tanzi y Zee[9] advierten que tanto la estructura económica como la capacidad limitada de las administraciones tributarias son serios obstáculos a superar si el objetivo es reducir la evasión.

Por lo tanto, ¿cómo realizar la ardua tarea de combatir la evasión en un ambiente estructural no favorable y con limitada capacidad administrativa e institucional? La respuesta parece ser describir el potencial tributario mediante la gestión de riesgos, entendiendo el incumplimiento en sus diversas formas. Una administración tributaria no debe apenas comprender la existencia de diferentes tipos y grupos de evasión, sino también las diferentes razones para el incumplimiento dentro de cada grupo y cómo cada grupo puede ser desagregado. Es a partir de ese entendimiento que la administración tributaria puede dibujar sus estrategias para enfrentar (o no) ciertos tipos de evasión, adaptando sus acciones para cada tipo o grupo de contribuyente evasor.

---

[7] OECD (a), p. 4.

[8] University of Wisconsin, Risk Management Policy and Procedure Manual.

[9] Tanzi y Zee (2000).

EL TIPO DE ORGANIZACIÓN DIRIGIDO A LA REDUCCIÓN DEL GAP TRIBUTARIO

De todo lo que ya mencionamos hasta ahora, parece claro que establecer una administración tributaria dirigida a la explotación del potencial tributario no es tarea simple. En primer lugar, requiere la búsqueda y tratamiento de datos y su efectivo análisis, generando inteligencia. Eso es más sofisticado que tener un banco de informaciones de control, pero que no realimenta los procesos de la administración tributaria y no sirve para redirigir acciones y políticas estratégicas. O sea, no basta tener datos, es preciso usarlos de modo inteligente para alcanzar la meta del potencial tributario.

En segundo lugar, es preciso romper paradigmas casi que tradicionales en las administraciones tributarias. Ejemplos son los trabajos de fiscalización apenas dirigidos a la masa conocida de contribuyentes, indicadores de gestión con base apenas en el desempeño pasado, monitoreo apenas de sectores económicos tenidos tradicionalmente como de mayor capacidad tributaria, entre otros. Una administración de ese tipo no ve nuevos desafíos, nuevos campos de acción, nuevos sectores que se desarrollan en la economía muchas veces por ser subtributados.

En tercer lugar, es necesario conocer el universo de riesgos antes de determinar qué instrumento adoptar. Una administración tributaria que no conoce todos sus riesgos y todavía no determinó su potencial a explotar, no puede saber cómo asignar eficientemente sus recursos entre control *(enforcement)* y servicios *(compliance)*, entre sectores económicos distintos, entre regiones geográficas distintas. Por ejemplo, en el caso que la evasión esté concentrada en pequeñas empresas, tal vez pueda haber un abordaje inicial más dirigido a servicios, pues el incumplimiento puede ser fruto de la legislación compleja o de la falta de acceso a la información. Sin embargo, en caso que la evasión sea predominantemente concentrada en esquemas complejos de fraude internacional, el abordaje debe ser de fiscalización y control, y no de simple atención al contribuyente (servicios). De hecho, conforme a lo descrito por un estudio de la OCDE, «en un mundo ideal, la autoridad tributaria sabría los grados relativos de cumplimiento, la exposición de su recaudación y la respuesta de cada segmento de cliente, para entonces, basado en este conocimiento, tomar decisiones sobre la asignación de recursos a los varios segmentos de los programas de cumplimiento y asistencia»[10].

En resumen, cada administración tributaria enfrenta situaciones de riesgo distintas y debe buscar una estrategia particular para sus problemas. Ella debe analizar su ambiente externo, entender y describir sus riesgos y, entonces, decidir cuál herramienta será más adecuada en términos de costo-beneficio para cumplir su misión. Para poner esa decisión en términos didácticos, podemos imaginar dos espectros fundamentales para analizar una administración tributaria: el espectro de las herramientas (compliance spectrum[11]) y el espectro de las estrategias (revenue authority administration spectrum[12]).

EL ESPECTRO DE LAS HERRAMIENTAS

El espectro de las herramientas sintetiza el dilema tradicional de las administraciones tributarias entre invertir proporcionalmente más en servicios o control. Este espectro dice respecto a las herramientas que una administración tributaria tiene para cumplir su misión. De un lado del espectro, tenemos una administración tributaria amigable que invierte en servicios y educación y tiene un abordaje de negociación con el contribuyente, viéndolos principalmente como clientes. De otro lado, tenemos una administración tributaria dura, que mira básicamente la fiscalización y control, y tiene un abordaje punitivo, viendo los contribuyentes siempre como evasores potenciales.

Históricamente, los países desarrollados han tenido un movimiento pendular a lo largo de este espectro. Desde el principio de los años 90, vemos el movimiento del péndulo dirigirse rumbo al lado del servicio, largamente influido por el movimiento de reinvención de los gobiernos que determinaron las políticas de reforma administrativa en esos países.

---

[10] «In an ideal world, the revenue authority would know the relative compliance rates, revenue exposure and responsiveness of each of the client segments they have and would then make resource allocation decisions to various segment compliance assistance and assurance programs based on this knowledge.» OCDE, p. 9.

[11] Término mencionado por Sparrow (2000). Ver páginas 31-36.

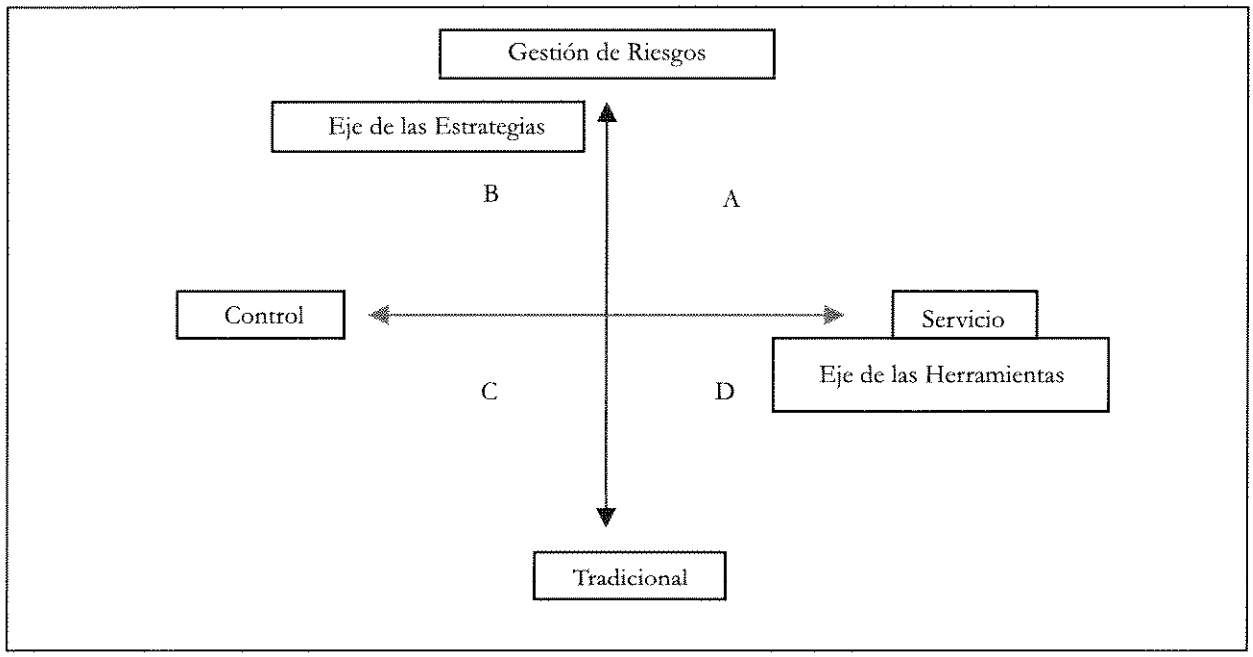
[12] Término mencionado por OCDE.

EL ESPECTRO DE LAS ESTRATEGIAS

«El grado en el que la administración tributaria enfoca la gestión del riesgo puede verse como indicativo de dónde está la organización a lo largo del espectro de la autoridad tributaria»[13]. De un lado de este espectro, tenemos la administración tributaria tradicional, orientada por funciones y con un alto grado de segregación entre ellas. De otro lado, tenemos una administración tributaria orientada estratégicamente en función de los problemas a resolver o riesgos a controlar. Esta administración tributaria tiene «sistemas, estructuras y abordajes que reconocen que contribuyentes en diferentes poblaciones o grupos usualmente tienen problemas o cuestiones diferentes al cumplir las leyes tributarias, y pueden tener oportunidades y razones significantemente diferentes para no cumplirlas»[14].

Poniendo juntos esos dos espectros, tenemos la figura 3, que ayuda a visualizar cómo una administración tributaria se posiciona a lo largo del eje de las herramientas y del eje de las estrategias. En general, las reformas implementadas por las administraciones tributarias en años recientes llevaron a que la organización se mueva a lo largo del eje de las herramientas, buscando cuadrantes como A o D (a depender de su orientación estratégica más o menos dirigida a la gestión de riesgos). Ese movimiento podría ser adecuado para situaciones de bajo *gap* potencial o de tipos de evasión relacionados a la dificultad de comprensión de la legislación tributaria y obligaciones accesorias. Pero puede ser que, para ambientes con alto *gap* tributario y con formas de evasión sofisticadas, la mejor estrategia sería apostar en más control. O sea, dónde posicionarse depende del ambiente estructural en que opera la administración tributaria y cómo decide reducir su *gap* tributario.

FIGURA 3



5. **CONCLUSIÓN**

Este trabajo analizó el potencial tributario como meta de la administración tributaria, especialmente en el sentido de buscar un parámetro por el que esa organización pueda establecer una medida de eficacia. El estudio del potencial tributario nos llevó a definirlo bajo dos conceptos: uno estructural y otro, legal. En la medida de la existencia de datos confiables disponibles, se presentaron estimaciones empíricas para ilustrar la aplicación práctica de esos conceptos, sobre todo como orientadores de la toma de decisión estratégica en términos de política y administración tributarias.

[13] OECD (2001), Risk Management – Practice Note, Centre for Tax Policy and Administration, GAP003, p. 3.

[14] Ibid.

En cuanto al concepto estructural, considerando que el sistema tributario debe aplicarse sobre la base económica de un país, la constitución de esta base influye y amolda el potencial tributario. Determinadas variables económicas tienen fuerte correlación con la carga tributaria y, así, pueden ser consideradas como condicionantes del potencial estructural de una nación. El análisis de este potencial es relevante para fines de política tributaria, de modo de definir la mejor estrategia para buscar el equilibrio fiscal, si por vía de aumento de ingresos o recorte de gastos. En cuanto al concepto legal, es fruto, antes de todo, de la decisión colectiva de la sociedad de cuánto tributar para sustentar el Estado, y, por lo tanto, de la decisión de qué tamaño de Estado se desea tener.

Ciertos países desean un Estado de fuerte presencia, y la carga tributaria para mantenerlo exige un esfuerzo fiscal considerable con relación al potencial estructural de la economía. Otros, prefieren no explotar todo el potencial estructural de que disponen. Ciertamente que también hay países que, pese a definir el marco legal para explotar todo el potencial estructural, no consiguen hacerlo por incapacidad institucional, y terminan con una carga tributaria muy inferior a ambos potenciales.

Vale resaltar que, en caso de que un país desee definir un potencial legal por encima del estructural, debe tener conciencia que estará exigiendo de su sociedad un esfuerzo tributario, y en los casos en los que este esfuerzo es intenso, esto sólo tendrá sustentabilidad a largo plazo en el caso que el sistema tributario y los servicios públicos ofrecidos como contrapartida sean ambos de buena calidad. De lo contrario, probablemente el *gap* tributario tiende a crecer, paralelamente con el descontento de los contribuyentes en términos de justicia fiscal y eficiencia económica, imponiendo dificultades de control para la administración tributaria.

La administración tributaria debe, por lo tanto, contar con análisis como estos para determinar cuál es la mejor estrategia para cumplir su misión. Establecida la minimización del *gap* tributario como meta, es necesario comprender cuál es el tamaño y composición del *gap*, así como el tipo de ambiente externo en el que el *gap* ocurre (por ejemplo, de mayor o menor esfuerzo fiscal). Apenas a partir de este análisis es que la administración tributaria podrá tomar decisiones seguras, incluso, en cuanto al tipo de herramienta (control o servicios) que debe usar para alcanzar su potencial. Ese tipo de análisis se hace primordial, actualmente, sobre todo para administraciones tributarias de países en desarrollo, que tienen la tarea de reducir el *gap* tributario en un ambiente externo (económico estructural) bastante favorable a la evasión y con capacidad institucional y administrativa bastante limitada.

Bibliografía

Arvate y Lucinda (2004). «A Study on the Shadow Economy and the Tax Gap: The case of CPMF in Brazil», FGV.

Bagchi *et al.* (1995). «An Economic Approach to Tax Administration Reform», Discussion Paper n. 3, International Centre for Tax Studies, University of Toronto.

Das-Gupta y Mookherjee (1998). «Incentives and Institutional Reform in Tax Enforcement, Conceptual Approaches to Tax Policy in Developing Countries».

Giles, D. (1999). «Modelling the Hidden Economy and the Tax Gap in New Zealand», University of Victoria.

OECD (2001). «Risk Management – Practice Note», Centre for Tax Policy and Administration, Tax Guidance Series GAP 003.

OECD (2001). «Compliance Measurement – Practice Note», Centre for Tax Policy and Administration, Tax Guidance Series GAP 004.

Piancastelli, M. (2001). «Measuring the Tax Effort of Developed and Developing Countries. Cross Country Data Panel Analysis 1985-1995», Texto para Discusión n. 818, IPEA.

Sparrow, M. (2000). «The Regulatory Craft», Brookings Institution Press, Washington D.C.

Tanzi, V. (2000). «A Primer on Tax Evasion in Policies, Institution and the Dark Side of Economics», Edward Elgar.

Tanzi, V. y Howell Zee (2000). «Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries», *National Tax Journal*, vol. 53, Issue 2.

Varsano *et al.* (1998). «Uma Análise da Carga Tributária do Brasil», Texto para Discusión n. 583, IPEA.

Caso práctico:

TEMA 1.1. **PROYECCIÓN, ACOMPAÑAMIENTO Y ANÁLISIS DEL COMPORTAMIENTO DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**

José Antonio Salim
Director de Estudios
Administración Federal de Ingresos Públicos - AFIP
(Argentina)

SUMARIO: Resumen. Introducción.–1. Proyección de la Recaudación Tributaria. 1.1. Aplicación del método. 1.2. Fijación de las metas de recaudación por dependencia.–2. Acompañamiento de las Estimaciones Tributarias. 2.1. Monitoreo diario a través de un tablero de control.–3. Análisis de la Recaudación. 3.1. Recaudación por concepto. 3.2. Recaudación por actividad económica. 3.3. Recaudación por distribución geográfica.–4. Conclusión. Anexo 1: Metodología del cálculo de elasticidades. Anexo 2: Métodos aplicados para la distribución por dependencia de las metas globales. Anexo 3: Metodología de acompañamiento de la recaudación a través del tablero de control. Anexo 4: Resumen metodológico y resultados de la estimación del incumplimiento en el IVA. Anexo 5: Recaudación por concepto, por actividad económica y por jurisdicción geográfica.

RESUMEN

Este trabajo expone los procedimientos y métodos que emplea la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), para la estimación, acompañamiento y análisis de la recaudación tributaria.

La previsión de los recursos constituye una instancia decisiva en la definición y planificación de la política fiscal del Estado y la Administración Tributaria debe elaborar proyecciones de recaudación independientemente de que otras instancias gubernamentales realicen esta tarea. La elaboración de estimaciones propias permite realizar con mayor eficiencia el seguimiento y análisis de la recaudación, posibilitando que su inclusión en el Plan de Gestión del organismo esté relacionada con la fijación de pautas o metas para los distintos ámbitos de su estructura (gestión de recaudación, fiscalización, informática, etc.), maximizando los recursos materiales y humanos con el objetivo de asegurar el ingreso de los recursos presupuestados.

Tanto el seguimiento como el análisis de la evolución de la recaudación permiten identificar oportunamente desvíos con respecto a la proyección, produciendo la información necesaria para la toma de decisiones en el organismo fiscal.

En la Argentina, para elaborar las proyecciones se utiliza el método directo. Este método considera tanto los efectos de cambios en las variables económicas como las modificaciones normativas y de otra índole que afecten la base imponible de los gravámenes. Se combina con la aplicación de herramientas estadísticas, como la medición de elasticidades de los tributos respecto de las variables que inciden en sus bases imponibles.

La metodología de proyección comprende las siguientes instancias:

- **Normalización de la recaudación:** luego de definir el año base, la recaudación del mismo se ajusta de aquellos factores extraordinarios que no se repetirán en el período a proyectar y se incorporan aquéllos que se producirán exclusivamente en el período.
- **Proyección de los tributos:** a partir de la recaudación normalizada se estima la recaudación futura en función a la evolución de las estimaciones de las variables macroeconómicas que inciden en la misma. Se utiliza el PIB y otros agregados macroeconómicos, según su correlación con los tributos a estimar.
- **Incorporación de pauta de mejora:** se adiciona un porcentaje en función a la perspectiva de mejora en la gestión del organismo.

– **Revisión y control:** se evalúa la calidad de las estimaciones y la eficiencia del método empleado, analizando los desvíos entre la recaudación real y la estimada buscando la explicación de los mismos. Este último punto retroalimenta el sistema de predicción y mejora el mismo.

Las proyecciones comprenden períodos mensuales, anuales y trianuales y su acompañamiento o seguimiento es diario a través de un tablero de control diseñado a tal efecto. Con periodicidad mensual se efectúa el análisis en profundidad de la evolución de los recursos en relación a datos internos y externos con desagregación por concepto, actividad económica y localización geográfica. Trimestralmente, se analiza la evolución de los recursos en función a las variables macroeconómicas (PIB, Consumo, etc.).

INTRODUCCIÓN

La principal fuente de ingresos públicos en la mayoría de los países es de origen tributario, y comprende la recaudación de impuestos, recursos de seguridad social y recursos aduaneros. La proyección de la recaudación tributaria, tiene como objetivo fundamental contribuir a la planificación de la política fiscal del Estado. Esta planificación se plasma en la Ley de Presupuesto, que incluye además la previsión de gastos.

La estimación de estos recursos puede realizarse dentro del ámbito de la Administración Tributaria o fuera de ella. En nuestro país la proyección de recursos tributarios que se incluyen en la Ley de Presupuesto de la Nación es realizada por la Secretaría de Hacienda dependiente del Ministerio de Economía y Producción, en tanto que la Administración Federal de Ingresos Públicos, es un organismo autárquico.

Es muy importante que las Administraciones Tributarias cuenten con estimaciones propias de los ingresos a su cargo, independientemente de que otras instancias del Estado sean las que efectúan la previsión que se incluye en el Presupuesto, por los siguientes motivos:

a) La elaboración de las proyecciones permite realizar con mayor eficiencia el seguimiento y análisis de la recaudación, ya que supone el conocimiento de las variables internas y externas que inciden en la misma.

b) El organismo fiscal debe contar con estimaciones propias para discutir con Hacienda las posibilidades reales de cumplimiento de las previsiones a incluir en el Presupuesto del Estado, considerando que estas proyecciones son la principal meta a cumplir por la administración tributaria.

c) En algunos casos, los recursos que administra pueden exceder a los recursos tributarios incluidos en la Ley de Presupuesto[1], por lo cual es necesario contar con la estimación de los mismos.

d) Permite elaborar el presupuesto de la Administración Tributaria, en caso de que el mismo se encuentre vinculado a la recaudación, como sucede en la Argentina.

e) La inclusión de metas propias de recaudación en el Plan de Gestión del organismo fiscal permite fijar pautas o metas para los distintos ámbitos de su estructura (fiscalización, informática, etc.) maximizando los recursos materiales y humanos con que se cuenta para cumplir con el objetivo primordial y fundamental del organismo que es el de asegurar el ingreso de los recursos fijados en función a la política fiscal del Estado.

El seguimiento de la recaudación, permite identificar diariamente desvíos con respecto a la recaudación proyectada. El análisis de la recaudación, permite explicar su evolución incorporando el detalle por concepto, actividad económica y localización geográfica y su relación con los agregados macroeconómicos.

El análisis y seguimiento de la recaudación se convierten en elementos claves tanto en la previsión de los recursos como en su control, para mejorar los métodos de estimación empleados y explicar los desvíos, obteniendo la información necesaria para la toma de decisiones.

1. PROYECCIÓN DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

En términos generales, los métodos utilizados para las proyecciones de ingresos tributarios pueden clasificarse en dos grupos: métodos estadísticos – econométricos y método directo.

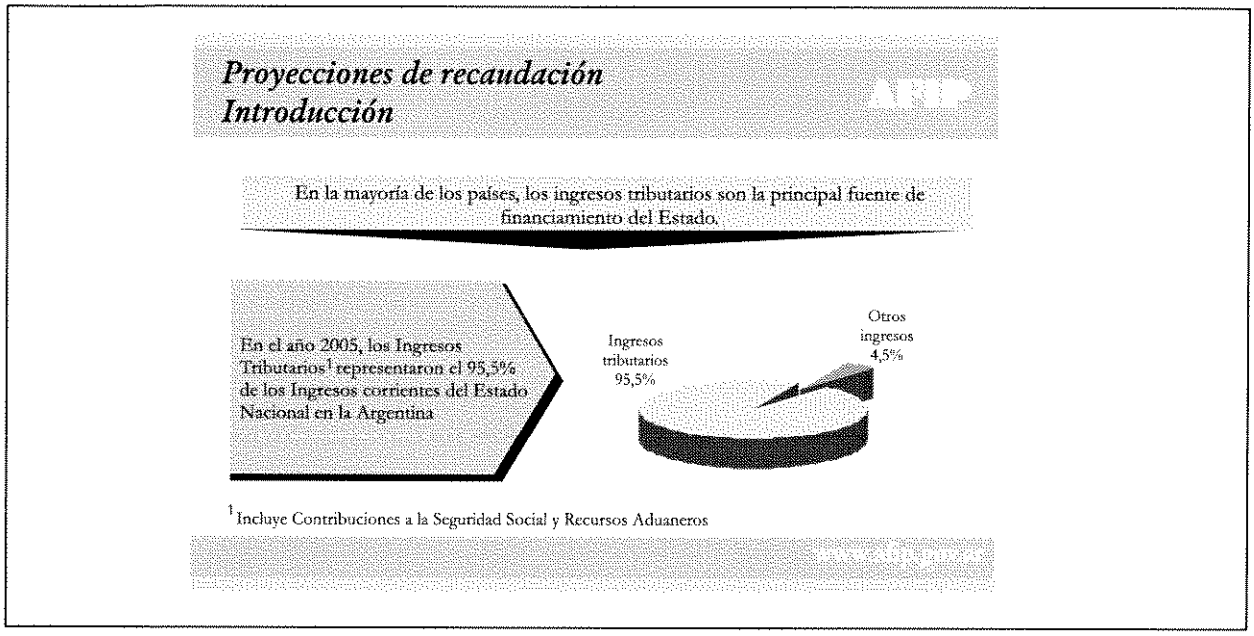
[1] En la Argentina, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), tiene a su cargo, además de los recursos tributarios incluidos en la Ley de Presupuesto, los ingresos destinados a las Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones (AFJP), Obras Sociales, Administradoras de riesgo de trabajo y otras recaudaciones extrapresupuestarias.

Los métodos estadístico-econométricos permiten obtener predicciones de los ingresos a través de su relación con la variable tiempo (análisis de series de tiempo) o con variables macroeconómicas (elasticidades) mediante la utilización de herramientas matemáticas y/o estadísticas. Estos métodos requieren el empleo de series de información homogénea relativamente extensas y no logran captar los cambios normativos como modificaciones de alícuotas o de bases imponibles, ni cambios discrecionales como modificaciones en las formas de pago, cambios de fecha de vencimientos, etc., limitaciones que los tornan de difícil aplicación en un sistema tributario poco estable.

El método directo es aquel que considera los efectos de cambios en las variables económicas como así también modificaciones normativas y de otra índole que pudieran afectar a la base imponible. La utilización de esta metodología supone el conocimiento de la estructura de cada impuesto y del proceso económico de cada país. La desventaja de este método es que es más trabajoso que los anteriores y requiere considerar exhaustivamente la totalidad de variables que afectan a los tributos. En países con sistemas tributarios dinámicos, este método arroja mejores resultados.

En términos generales, estos métodos no se presentan en forma pura, en la práctica se combinan con predominancia de alguno de los dos.

En el ámbito de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), las proyecciones de la recaudación son realizadas por la Dirección de Estudios. Estas son utilizadas para planificar la gestión del organismo y formular su presupuesto, ya que éste se financia con un porcentaje de los recursos recaudados.



En general, se aplica el método directo, incorporando herramientas estadísticas, como ser en la medición de las elasticidades de los tributos respecto de las variables que inciden en sus bases imponibles.

Se realizan proyecciones mensuales, anuales y trienales. El seguimiento de las mismas es diario y se efectúa mediante un tablero de control diseñado a tal efecto, donde se compara la previsión de ingresos del día con lo efectivamente recaudado. Esto permite analizar los desvíos y ajustar las proyecciones.

1.1. APLICACIÓN DEL MÉTODO

El proceso de estimación realizado por la AFIP consta de cuatro partes:

- normalización de la recaudación,
- proyección de los tributos,
- incorporación de la pauta de mejora en la Administración Tributaria, y
- revisión y control.

1.1.1. Normalización de la recaudación

Denominamos normalización de la recaudación a los ajustes realizados sobre la misma, correspondientes a aquellos factores extraordinarios que no se repetirán en el año a proyectar y a la incorporación de aquellos que se producirán exclusivamente en ese año.

Por otro lado, es necesario identificar en la recaudación los montos cuyo ingreso no responde a la evolución de su base imponible. Este ajuste permite poder relacionarla con las variables que inciden en la misma (PIB, Consumo, etc.), eliminado factores distorsivos en la relación.

En esta etapa del proceso de estimaciones se define un año base que es aquél que se normaliza y generalmente es el año más reciente[2].

En términos generales, los ajustes a efectos de normalizar la recaudación son los siguientes:

– *Modificaciones normativas o reglamentarias*

Toda modificación en la normativa de los tributos que altere la cuantía o regularidad de los ingresos, debe ser medida e incorporada en el proceso de normalización. Entre ellas podemos mencionar: cambios de alícuotas, modificaciones de la base imponible, creación o eliminación de exenciones, regímenes de promoción, cambios en el calendario de vencimientos, etc.

– *Fraccionamiento de pagos (planes de facilidades de pago)*

Corresponden a regímenes de cancelación de obligaciones en cuotas. Los ingresos provenientes de planes de facilidades de pago vigentes, son distribuidos a las cuentas de los diferentes tributos conforme al origen de la deuda declarada.

La recaudación ingresada mediante planes de pago oscila históricamente entre el 1% y el 3% del total ingresado. Se ajusta este rubro si se prevén cambios en sus ingresos.

– *Cambios en la modalidad de pago de los contribuyentes*

Alrededor de un 13% del impuesto a pagar se cancela mediante compensaciones con saldos a favor del contribuyente originados en otros impuestos. Un cambio en los saldos a favor de los contribuyentes incide en el monto de las compensaciones futuras. Se ajusta entonces la previsión de cambios en las compensaciones en función de la cuantía de saldos.

– *Cómputos de pagos a cuenta*

En nuestro país existe la posibilidad, en casos específicos, de computar como pago a cuenta todo o parte de lo ya ingresado en concepto de otros tributos. Estos cómputos reducen el ingreso del tributo a estimar, por lo que deben ajustarse las variaciones previstas.

– *Transferencias entre impuestos*

Cuando los impuestos tienen una asignación específica y además admiten compensaciones, como es el caso en la Argentina del Impuesto a los Combustibles Líquidos, las compensaciones son revertidas mediante transferencias contables. Estas distorsionan los ingresos correspondientes a cada impuesto por lo que deben ser ajustadas.

– *Pagos extraordinarios y extemporáneos*

Cuando se identifican pagos que no se repetirán en el año a estimar o que fueron ingresados fuera de término (extemporáneos), deben ser corregidos si su cuantía así lo justifica.

Este ajuste se refiere a pagos puntuales y no a la mora habitual que es relativamente estable a lo largo de los años y que ya se encuentra deducida en la recaudación del año base. La tasa de mora sólo se ajusta en el caso que se prevea alguna variación significativa, por factores como la creación de algún plan de facilidades de pago, aumento del costo del crédito en el mercado, etc.

[2] Independientemente de ello, el proceso de normalización se extiende a una serie de recaudación más larga a efecto de medir elasticidades que se utilizarán en la etapa de proyección.

– *Otros ajustes*

Se ajustan también errores de imputación así como cualquier otro valor que distorsione el ingreso de los tributos.

1.1.2. Proyección de los recursos

A partir de la recaudación normalizada, y contando con estimación de las variables macroeconómicas que inciden en la misma (variables independientes), se procede a estimar el nuevo valor de la recaudación (variable dependiente). Las proyecciones se realizan para cada tributo en forma individual y el esquema de la proyección para cada uno de ellos puede resumirse como sigue:

$$\textbf{Recaudación}_1 = \textbf{Recaudación}_0 * (1 + \text{t.c.v.i.} * E)$$

donde:

Recaudación_1: Corresponde a la recaudación estimada.

Recaudación_0: Recaudación normalizada del año anterior a la estimada.

t.c.v.i.: Tasa de cambio de la variable independiente. Corresponde a la variación por unidad anual estimada del agregado macroeconómico con el que la base imponible del tributo tiene una alta correlación. Se emplea la variación de los agregados proyectados a valores corrientes, de manera tal que contemplen la variación real del agregado y de sus precios implícitos.

E: Elasticidad del tributo respecto de la variable independiente (agregado macroeconómico).

La recaudación estimada incluye la tasa de incumplimiento de los tributos[3], ya que se calculan en base a la recaudación efectiva del año anterior. La disminución de la tasa de incumplimiento se incorpora en la pauta de mejora de la Administración Tributaria.

Comúnmente se utiliza únicamente el PIB como variable independiente para la proyección de todos los recursos.

En general, en Argentina se utiliza el PIB para elaborar las proyecciones, pero el coeficiente de correlación mejora si se utiliza en algunos tributos otro agregado macroeconómico. La elección de la variable independiente debe responder a su asociación con la base imponible del tributo que se estima.

Recaudación ajustada y agregados macroeconómicos
Coeficiente de correlación
Período bajo análisis: primer trimestre 1996 – cuarto trimestre 2005

Concepto	PIB	Con otros agregados de CN
IVA	0,92	0,97 1/
Impuestos Internos	0,91	0,94 2/
Derechos de Importación	0,76	0,86 3/
Derechos de Exportación 5/	0,82	0,89 4/

1/ Con el Consumo Privado.
2/ Con la base monetaria.
3/ Con las importaciones.
4/ Con las Exportaciones.
5/ Período de análisis: primer trimestre 2003 – cuarto trimestre 2005.

[3] El incumplimiento comprende evasión y morosidad.

Se utilizan entonces para las proyecciones, las siguientes variables relacionadas:

- con el consumo privado se proyectan el IVA y los impuestos internos;
- los Derechos de importación y los Derechos de exportación se proyectan con las importaciones y las exportaciones, respectivamente;
- en la proyección del resto de los recursos se utiliza el PIB corriente.

La relación entre las variables y la recaudación puede ser cuantificada mediante el uso de elasticidades. Las elasticidades se calculan respecto de las variables definidas precedentemente y miden las variaciones que se producen en la recaudación ante cambios en dichas variables, manteniendo constante la estructura tributaria.

La utilización de las elasticidades no se realiza en forma automática, sino que su uso depende de la fase del ciclo económico en que se realizan las estimaciones.

Se calculan las elasticidades punto y elasticidades arco como medidas de elasticidad de corto plazo y mediante el análisis de regresión se calcula la elasticidad de largo plazo. En los últimos años, en la Argentina las elasticidades de corto plazo difieren de las de largo plazo, arrojando los primeros valores superiores a las segundas. Por otra parte, son las de corto plazo las que se utilizan dado que el año base (normalizado) es generalmente el inmediato anterior.

En el Anexo I se detalla la metodología de cálculo de las elasticidades.

En el siguiente cuadro se exponen las elasticidades calculadas en los principales impuestos.

Recaudación de Impuestos y agregados macroeconómicos
Elasticidades de largo plazo, arco y punto
Período bajo análisis: Primer trimestre 1996 - cuarto trimestre 2005

Concepto	Elasticidad de largo plazo	Elasticidad arco 2005 - 2003	Elasticidad puntual 2005 - 2004
PIB			
Impuesto a las Ganancias	1,80	2,24	1,92
Impuestos/ Débitos y Créditos	1,25	1,48	1,26
Seguridad Social	0,99	1,81	1,72
Consumo Privado			
IVA	1,21	1,43	1,13
Internos	1,19	1,65	1,15
Importaciones			
Derechos de Importación	0,76	0,66	0,71
Exportaciones			
Derechos de Exportación 1/	1,15	1,12	1,53

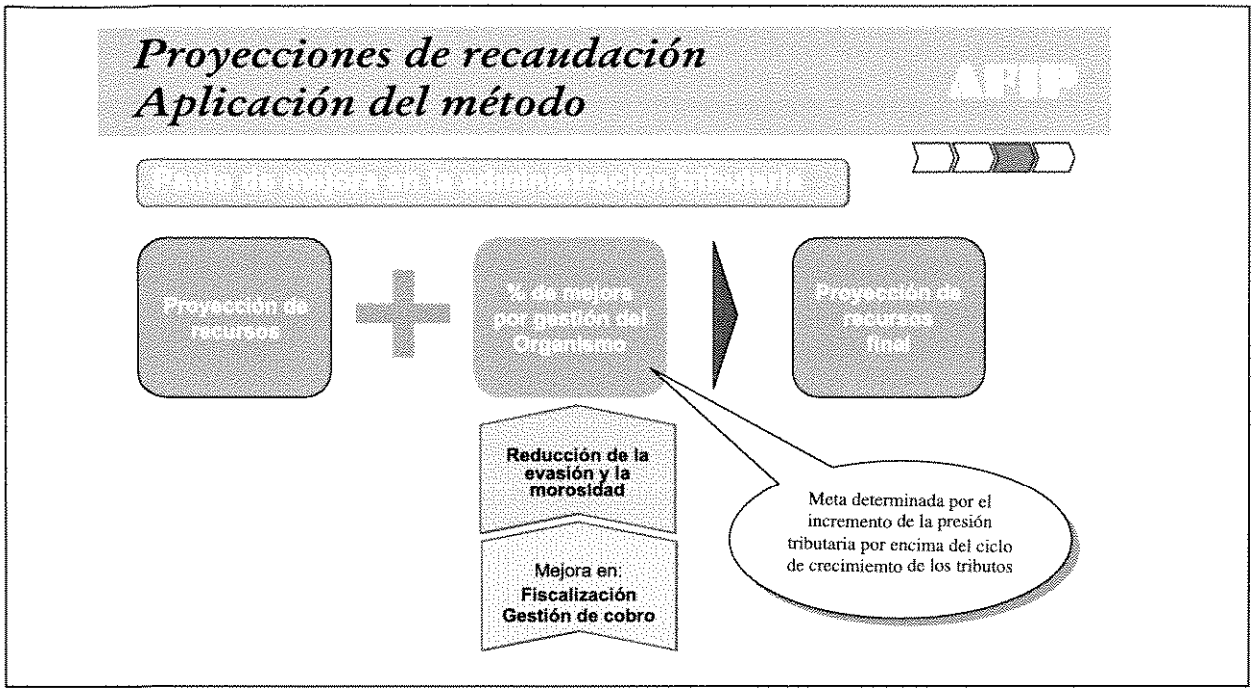
1/ Período de análisis: primer trimestre 2003 - cuarto trimestre 2005.

Cabe destacar que las elasticidades de los derechos de importación son menores a 1 debido a que la base imponible no corresponde al total de las importaciones ya que están gravados menos de la mitad de los productos[4].

1.1.3. Incorporación de la pauta de mejora en la Administración Tributaria

Realizada la proyección de los recursos se adiciona un porcentaje en función de las perspectivas de mejora en la gestión del organismo. La aplicación de este porcentaje de mejora administrativa incluye conceptos como mejoras en la fiscalización y en la gestión de cobranza, que redundan en reducción de la evasión y de la morosidad.

[4] Están exentas las importaciones que tienen origen en el Mercosur, la mayoría de los bienes de capital, los aviones y barcos, las importaciones temporales, la electricidad, los combustibles en general, etc.



A diferencia de las elasticidades, esta tasa se corresponde con las expectativas futuras y no con la relación de las variables en el pasado, por lo que resulta un buen complemento.

La dificultad que presenta la incorporación de esta variable es que a veces resulta muy difícil cuantificar ex-ante el impacto de algunas medidas de administración.

En algunos casos la pauta de mejora puede incorporarse como una meta determinada por el incremento de la presión tributaria por encima del ciclo de crecimiento de los tributos.

1.1.4. Revisión y control

El objetivo de esta etapa es evaluar la calidad de las estimaciones y la eficiencia del método empleado.

Para esto se analizan los desvíos entre la recaudación real y la estimada, buscando las explicaciones de los mismos.

Este análisis se realiza en forma permanente con el fin de retroalimentar el sistema de predicción y mejorar el mismo. En el caso de que los motivos de los desvíos sean permanentes, sus causas se incorporan al modelo recalculando coeficientes de correlación y elasticidades a fin de ser consideradas en las futuras estimaciones. De haber sido por cuestiones extraordinarias, la información se emplea en el análisis de la recaudación ex-post.

1.2. FIJACIÓN DE LAS METAS DE RECAUDACIÓN POR DEPENDENCIA

El monto de recaudación estimado constituye la meta global y esta se distribuye entre las dependencias operativas del organismo, impositivas, previsionales y aduaneras.

Las metas se distribuyen mensualmente en el caso de los impuestos y de los recursos de la Seguridad Social y anualmente en el caso de recursos e impuestos percibidos por la Aduana. La distribución de la meta global se realiza por dependencia menor[5] conforme a la capacidad recaudatoria que tiene cada una de ellas, entendiendo por tal a la recaudación histórica de la misma.

[5] La AFIP está compuesta por la Dirección General Impositiva (DGI), la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social (DGRSS) y la Dirección General de Aduanas (DGA). Operativamente, la DGI se divide en 3 Subdirecciones con un total de 28 Direcciones, las que a su vez se dividen en 67 Agencias, 67 distritos y 5 receptorías. Por su parte, la DGA está constituida por 2 Subdirecciones de Operaciones, 6 Direcciones y 57 Aduanas.

La recaudación por jurisdicción se elabora asignando los pagos de cada responsable a la dependencia correspondiente a su domicilio fiscal en el caso de impuestos y recursos de la seguridad social y, en el caso de los recursos aduaneros, según la aduana a través de la cual se efectúa la operación que genera el pago. Por tal motivo, la recaudación por jurisdicción no corresponde necesariamente al lugar donde se genera el hecho imponible.

La recaudación se ajusta por cambios de jurisdicción de los contribuyentes (cambios de domicilios), pagos extraordinarios y extemporáneos. Los ajustes se realizan a partir de información que producen a tal efecto las mismas dependencias.

La metodología de distribución de las metas se detalla en el Anexo 2.

Mensualmente se elaboran cuadros donde se exponen los grados de cumplimiento de las metas desagregado a nivel dependencia.

2. **ACOMPAÑAMIENTO DE LAS ESTIMACIONES TRIBUTARIAS**

El seguimiento de las estimaciones se realiza en forma diaria mediante un tablero de control donde se ajustan las proyecciones mensuales.

Cabe destacar que, independientemente de los ajustes a las estimaciones realizadas, aquéllas que se fijaron como metas de la Administración Tributaria no se modifican.

2.1. MONITOREO DIARIO A TRAVÉS DE UN TABLERO DE CONTROL

A partir de la proyección mensual, se realiza la distribución diaria teniendo en cuenta el calendario de vencimientos en aquellos tributos que lo tienen y la estacionalidad del ingreso de aquellos que no tienen vencimiento, como es el caso de los recursos aduaneros.

La proyección diaria se vuelca en un tablero de control donde se incorpora además la recaudación real obtenida en cada día, lo que permite un monitoreo periódico. La información de los tributos se desagrega según sus distintas formas de ingreso, ya sean pagos directos o retenciones, impositivos, aduaneros o de la seguridad social.

En el tablero se ingresan además las novedades del día, que luego serán utilizadas en el análisis de la recaudación y en el proceso de normalización. Estas novedades son, por ejemplo, las transferencias contables, distribuciones de facilidades de pago, diferimientos impositivos, pagos extraordinarios, pagos anticipados, etc.

El tablero incluye el seguimiento de los ingresos de los Grandes Contribuyentes Nacionales, constituidos por 1.100 contribuyentes cuya recaudación representa alrededor del 50% del total recaudado por la AFIP. Esta información es recibida diariamente con detalle por contribuyente e incluye pagos y algunos conceptos de las declaraciones juradas que hacen a la determinación de los impuestos.

El seguimiento de estos responsables de manera individual permite identificar rápidamente las faltas de pagos, los pagos extraordinarios, los diferimientos o adelantos en los pagos, las compensaciones, etc.

El tablero permite visualizar los resultados de los vencimientos de los impuestos y sus variaciones interanuales y respecto al mes anterior. También muestra los promedios diarios en los ingresos aduaneros y de tributos sin vencimientos y comparaciones con otros períodos.

Conforme a las novedades y el desempeño de los tributos durante sus vencimientos se ajusta la proyección mensual, por lo cual la periodicidad de ajuste de las estimaciones suele ser luego de cada vencimiento o ante la presencia de situaciones extraordinarias que así lo ameriten.

En el Anexo 3, se muestra, a manera de ejemplo, el seguimiento del Impuesto al Valor Agregado en el tablero de control para un mes.

3. **ANÁLISIS DE LA RECAUDACIÓN**

A efectos de analizar la evolución de la recaudación se procede a clasificar la misma de acuerdo a diferentes criterios de agregación, realizando comparaciones interanuales y con información exter-

na. Con periodicidad trimestral se monitorea la evolución de los agregados macroeconómicos y sus estimaciones.

Los análisis que se realizan sobre la recaudación responden básicamente a las siguientes clasificaciones:

- recaudación por concepto;
- recaudación por actividad económica;
- recaudación por distribución geográfica.

3.1. RECAUDACIÓN POR CONCEPTO

El ordenamiento de la recaudación por concepto implica clasificar a la misma por tributo impositivo, previsionales o aduanero y según sus distintas formas de ingreso, ya sea pagos directos o retenciones.

Se realizan diariamente comparaciones interanuales del ingreso acumulado del mes y del año y con la información proveniente del tablero de control se buscan las causas de las variaciones.

Este análisis preliminar se difunde mensualmente mediante un comunicado de prensa.

A medida que se recibe información del Sistema de Cuentas Nacionales, se relacionan los distintos recursos con los agregados macroeconómicos utilizados en su proyección a efectos de observar el desempeño de los tributos en el trimestre. Los aumentos o disminuciones en las relaciones se explican analizando cambios normativos o reglamentarios, cambios en los medios de pago, incrementos o disminuciones de saldos técnicos y saldos a favor del contribuyente y variaciones en la morosidad o en el cumplimiento, entre otras causas.

La recaudación del Impuesto al Valor Agregado, es ajustada tanto para conocer cuáles son las causas de las variaciones de la presión IVA – Consumo, como para compararla con la recaudación potencial a efectos de medir la evolución del incumplimiento (evasión y mora).

Se consideran ajustes que incrementan la recaudación real a aquellas formas no dinerarias de ingreso y diferimientos del impuesto que disminuyeron los pagos bancarios, en tanto que los ajustes que erosionan la recaudación son aquellos ingresos que generan saldos a favor del contribuyente, como así también las devoluciones de crédito fiscal pendientes, entre otros.

De la comparación de la recaudación ajustada y la recaudación potencial[6], surge el incumplimiento cuyo cálculo se realiza anualmente. Este es un buen indicador del incumplimiento en general, dada la amplitud de la base imponible del tributo. (Ver Anexo 4: resumen metodológico de la estimación del incumplimiento en el IVA).

3.2. RECAUDACIÓN POR ACTIVIDAD ECONÓMICA

Otra clasificación de la recaudación que contribuye al análisis de la misma es por actividad económica.

Esta clasificación permite observar cuánto aporta cada sector económico a la recaudación total, en términos absolutos y en relación con el producto bruto o el valor agregado que genera cada sector.

La clasificación por actividad económica responde a la estructura, definiciones y principios básicos de la Clasificación Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas (C.I.I.U. Revisión 3) y a la Clasificación Nacional de Actividades Año 1997, elaborada por el Instituto Nacional de Estadística y Censo. La clasificación se efectúa considerando la actividad principal que cada responsable informa al organismo incluyendo en ésta a los ingresos provenientes de las actividades económica secundarias.

La existencia de regímenes de retención e ingresos provenientes de Aduana dificultan la clasificación por actividad económica. Por ello, en los impuestos directos, como son Ganancias y Ganancia Mínima Presunta, se computa el impuesto determinado. Por su parte, en los impuestos indirectos, como el IVA, la clasificación por actividad económica se realiza mediante una estimación a par-

[6] Corresponde a la recaudación que se obtendría si todos los sujetos obligados declararan y pagaran la totalidad del impuesto que les corresponde.

tir de la información proveniente de las declaraciones juradas (ver Anexo 5 clasificación del IVA por actividad económica). Las disminuciones de presión por actividad generan, de no mediar explicación, estudios de mayor profundidad y remisión de las diferencias a las áreas de fiscalización del organismo.

La recaudación aduanera se clasifica por posición arancelaria, calculándose mensualmente la tasa implícita de derechos pagados. Dado que los productos tienen diferentes alícuotas, un cambio en la estructura de exportaciones o importaciones produce cambios en dicha tasa. Este análisis permite detectar maniobras elusivas.

3.3. RECAUDACIÓN POR DISTRIBUCIÓN GEOGRÁFICA

La recaudación de impuestos y recursos de la seguridad social y aduaneros también se clasifica por distribución geográfica.

En los impuestos y recursos de la seguridad social la recaudación se asigna al domicilio fiscal del contribuyente, que será el real o legal según se trate de personas físicas o jurídicas. En el caso en que dicho domicilio no coincida con el lugar donde se encuentra la dirección o administración principal y efectiva de sus actividades, este último será el domicilio fiscal.

Por su parte, los recursos aduaneros se imputan según la ubicación de la aduana a través de la cual se efectúa la operación que genera el pago.

El ordenamiento por distribución geográfica, permite observar la evolución de la recaudación de las diferentes provincias del país.

Por otra parte, a partir de información de las declaraciones juradas, se clasifican con este ordenamiento otras variables como son empleadores, empleados, salario promedio, etc.

Conociendo la estructura económica de las provincias y su potencial recaudatorio y a partir del cruzamiento entre la recaudación por distribución geográfica y actividad económica, se compara la evolución de estas variables y en caso de inconsistencias, se promueve la realización de estudios sectoriales.

4. **CONCLUSIÓN**

La importancia de los recursos tributarios en el cumplimiento de los objetivos fijados en la política fiscal del Estado pone de manifiesto la necesidad de contar con una correcta planificación de los mismos. El objetivo primordial de la Administración Tributaria, consiste en asegurar el ingreso de estos recursos, por lo cual debe efectuar una previsión de los mismos que le permita planificar la gestión de sus distintas áreas.

Los métodos que se emplean para elaborar las proyecciones, requieren no sólo el uso de herramientas técnicas estadísticas y econométricas, sino también, y fundamentalmente, un conocimiento acabado de la normativa impositiva, de los procedimientos de liquidación e ingreso de impuestos y de las relaciones entre la recaudación y los agregados e indicadores económicos que determinan su evolución. El acompañamiento y análisis de la evolución de los recursos con relación a las proyecciones establecidas, constituyen elementos fundamentales en la toma de decisiones respecto a la política impositiva y fiscal, así como a la propia gestión del organismo.

ANEXO 1

METODOLOGÍA DEL CÁLCULO DE ELASTICIDADES

En la etapa de proyección de la recaudación de los tributos se utiliza la sensibilidad de la misma a los cambios en sus variables explicativas. Para esto se calculan elasticidades de corto y largo plazo.

Dentro de las elasticidades de corto plazo se encuentran la elasticidad punto y arco, mientras que para obtener la elasticidad de largo plazo se emplean modelos de regresión.

La **elasticidad punto** permite analizar la sensibilidad de la recaudación entre dos momentos de tiempo equidistantes en un período, quedando definida del siguiente modo:

$$E_{punto} = \frac{\frac{\Delta T_{t+1}}{T_t}}{\frac{\Delta A_{t+1}}{A_t}}$$

siendo:

T_t recaudación del impuesto bajo estudio en el período t

ΔT_{t+1} variación de la recaudación resultante de

A_t valor del agregado de Cuentas Nacionales en el período t

ΔA_{t+1} cambio del agregado calculado del siguiente modo

Mediante la **elasticidad arco** se pretende calcular la sensibilidad entre dos momentos del tiempo que equidistan en más de un período, siendo su expresión formal:

$$E_{arco} = \frac{\frac{\Delta T_{t+k}}{T_t}}{\frac{\Delta A_{t+k}}{A_t}}$$

con $t \neq k$ y $k > 1$

Esta elasticidad es un promedio de la sensibilidad de la recaudación en el período comprendido y puede definirse como la elasticidad de mediano plazo.

Con la **elasticidad de largo plazo** se obtiene la sensibilidad de la recaudación en un período prolongado de tiempo. Para el cálculo de la misma se emplea un modelo de regresión por mínimos cuadrados.

El modelo de regresión lineal se transforma aplicando logaritmo:

$$\log(T_t) = \alpha + \beta_1 \log(A_{1t}) + \varepsilon_t$$

siendo:

T_t recaudación del impuesto en el período - variable dependiente

α valor de la ordenada al origen - término constante

β_1 coeficiente de regresión

A_{1t} valor del agregado de Cuentas Nacionales elegido como variable explicativa en el período t

ε_t perturbación aleatoria

t período bajo análisis

De este modo, el coeficiente estimado $\hat{\beta}_1$ se interpreta como el cambio porcentual esperado en la variable dependiente ante el incremento de 1% en la variable explicativa, *ceteris paribus*. La elasticidad de largo plazo queda definida del siguiente modo:

$$E_{lp} = \frac{\beta_1}{\Delta_{A_1}}$$

con $\Delta_{A1} = 1 \div$

Cabe aclarar que en las estimaciones de recaudación de impuestos a través de agregados de Cuentas Nacionales por regresión se incorporaron como variables explicativas comportamientos autoregresivos y de medias móviles observados en los residuos del modelo. Asimismo, y en aquellas series que presentaron una caída significativa por la crisis del año 2001, se incorporó también una variable *dummy* para ese año a fin de que la elasticidad de largo plazo no se viera afectada por los valores atípicos registrados en dicho período.

Todos los cálculos se realizan en base a datos trimestrales y anuales de las series desestacionalizadas considerando la recaudación normalizada e imputada al período de devengamiento.

Utilizando estos procedimientos se calcula la elasticidad puntual, la elasticidad arco en forma bianual y la elasticidad de largo plazo en base al período comprendido entre el primer trimestre de 1996 al cuarto trimestre de 2005, salvo para aquellos casos en que la creación del impuesto fue posterior. En este sentido, el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se implementó a principios de 1999, mientras que el Impuesto sobre los Débitos y Créditos y los Derechos de Exportación comenzaron a aplicarse en el segundo trimestre de 2001 y a mediados de 2002, respectivamente.

ANEXO 2

MÉTODOS APLICADOS PARA LA DISTRIBUCIÓN POR DEPENDENCIA DE LAS METAS GLOBALES

A continuación, se expone muy brevemente el método de distribución de las metas globales:

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La meta global se distribuye de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$\mathbf{Pi = 0,5*Ci + 0,5*Mi}$$

La dependencia se identifica en forma genérica con la letra **i**.

Pi: participación porcentual de la dependencia i para la distribución de la meta mensual.

Ci: participación porcentual de la dependencia i en la recaudación del mes anterior al de la meta que se quiere calcular.

Mi: porcentaje que se calcula de acuerdo con la participación histórica de la dependencia en la recaudación total, como se indica a continuación:

$$\mathbf{Mi = [a *Xi + (1-a) * Yi] *[1+ (b * Zi)]}$$

donde:

Xi: participación de la dependencia en la recaudación del mismo mes del año anterior. De esta manera se tienen en cuenta factores estacionales que inciden en la recaudación.

Yi: participación promedio de la dependencia en la recaudación de los últimos doce meses. De esta manera se tiene en cuenta una participación histórica más amplia, atenuando la incidencia de factores aleatorios tales como factores climáticos, etc.

Zi: variación porcentual de la participación de la dependencia en la recaudación de los últimos tres meses disponibles. De esta manera se tienen en cuenta los cambios estructurales que se van produciendo, tal como cambios en la gestión de la dependencia, etc. La variación se calcula de la siguiente manera:

$$\mathbf{Zi} = \frac{\text{part. porcent. 3 últimos meses}}{\text{part. porcent. 3 mismos meses año anterior}}$$

a y b: parámetros que se estiman de manera de minimizar la media de los valores absolutos de los desvíos entre la meta y la recaudación de cada dependencia. La estimación de a y b se realiza sobre la base de los valores históricos de la recaudación.

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES E IMPUESTO A LAS GANANCIAS PERSONAS FÍSICAS

En ambos impuestos la distribución se realiza conforme a la participación porcentual por dependencia en el penúltimo mes inmediato anterior, a excepción de los meses con vencimientos de declaración jurada donde se toma la participación de la dependencia en la recaudación del mismo mes del año anterior.

GANANCIAS SOCIEDADES

La distribución corresponde a la participación de cada dependencia en la recaudación del mismo mes del año anterior.

RESTO DE IMPUESTOS

El resto de los tributos se distribuye por dependencias según la participación que hayan tenido las mismas en la recaudación ajustada de los últimos seis meses.

RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Los recursos de la Seguridad Social se distribuyen conforme la participación de las dependencias en la recaudación ajustada de los últimos tres meses.

RECURSOS ADUANEROS E IMPUESTOS PERCIBIDOS POR ADUANA

Las metas de recursos aduaneros e impuestos percibidos por Aduana se realizan anualmente y su distribución responde a la participación de cada dependencia en la recaudación del año anterior.

A continuación, se incluyen a modo de ejemplo, los cuadros comparativos de la recaudación con las metas de las Regiones de DGI y DGA.

Comparativo de la recaudación con las metas. Total de Impuestos y Recursos de la Seguridad Social [1]/ Año 2005

(miles de pesos)

JURISDICCION ADMINISTRATIVA	TOTAL GENERAL		
	Meta	Recaud.	Cumpl.%
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA	**84.735.722**	**94.140.264**	**111,1**
SUBDIR. GENERAL OPERACIONES IMPOSITIVAS I	**17.148.760**	**19.414.937**	**113,2**
Dirección Regional Centro	2.773.848	3.106.900	112,0
Dirección Regional Microcentro	3.665.395	4.116.897	112,3
Dirección Regional Norte	2.685.780	3.013.134	112,2
Dirección Regional Oeste	1.877.268	2.112.554	112,5
Dirección Regional Palermo	3.206.558	3.567.066	111,2
Dirección Regional Sur	1.950.328	2.252.281	115,5
Dirección Regional Devoluciones a Exportadores	989.583	1.246.104	125,9
SUBDIR. GENERAL OPERACIONES IMPOSITIVAS II	**19.734.535**	**21.962.481**	**111,3**
Dirección Regional Bahía Blanca	650.146	798.043	122,7
Dirección Regional Comodoro Rivadavia	1.045.976	1.111.091	106,2
Dirección Regional Córdoba	2.826.379	3.070.954	108,7
Dirección Regional Junín	833.118	884.380	106,2
Dirección Regional La Plata	970.877	1.108.306	114,2
Dirección Regional Mar del Plata	901.575	951.695	105,6
Dirección Regional Mendoza	1.554.979	1.791.333	115,2
Dirección Regional Mercedes	1.080.499	1.177.264	109,0
Dirección Regional Neuquén	923.681	1.027.152	111,2
Dirección Regional Paraná	737.873	783.402	106,2
Dirección Regional Posadas	479.353	539.775	112,6
Dirección Regional Resistencia	592.845	671.246	113,2
Dirección Regional Río Cuarto	965.127	981.647	101,7
Dirección Regional Rosario I	1.468.217	1.592.435	108,5
Dirección Regional Rosario II	1.131.067	1.523.053	134,7
Dirección Regional Salta	502.676	583.855	116,1
Dirección Regional San Juan	481.830	575.780	119,5
Dirección Regional Santa Fe	1.596.788	1.735.728	108,7
Dirección Regional Tucumán	991.528	1.055.342	106,4
SUBDIR. GENERAL OPERACIONES IMPOSITIVAS III	**47.852.427**	**52.693.856**	**110,1**
DIREC. DE OPERACIONES GRANDES CONTRIB. NAC.	47.852.427	52.693.856	110,1
SIN ASIGNAR	-	68.990	-

[1]/ No incluye Obras Sociales, Resto y SIJP provincial.

Comparativo de la recaudación con las metas. Recursos aduaneros e impuestos percibidos por Aduana. Año 2005

(miles de pesos)

Jurisdicción Administrativa	Meta	Recaudación	Cump. %
DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS	**31.207**	**34.169**	**109,5**
OPERACIONES ADUANERAS METROPOLITANAS	**15.216**	**17.037**	**112,0**
Aduana de Buenos Aires	11.362	12.710	111,9
Aduana de Ezeiza	3.854	4.327	112,3
OPERACIONES ADUANERAS DEL INTERIOR	**15.992**	**17.133**	**107,1**
Región Comodoro Rivadavia	1.765	1.832	103,8
Región Córdoba	977	1.075	110,0
Región La Plata	5.317	5.779	108,7
Región Mendoza	1.021	1.085	106,2
Región Posadas	1.017	1.137	111,7
Región Rosario	5.894	6.226	105,6

ANEXO 3

METODOLOGÍA DE ACOMPAÑAMIENTO DE LA RECAUDACIÓN A TRAVÉS DEL TABLERO DE CONTROL

A continuación, se describe la metodología de elaboración y el modo de utilización del tablero de control para el seguimiento de la recaudación tributaria. La descripción se realiza en forma general, adjuntando a título ilustrativo el caso particular del Impuesto al Valor Agregado.

1. Distribución de las estimaciones por impuesto - concepto

El tablero de control se construye incorporando la imputación mensual y diaria de las estimaciones anuales de cada tributo, discriminando cada concepto por modalidad de ingreso.

La recaudación del IVA se desagrega en pagos directos DGI y DGA y retenciones DGI y DGA.

En aquellos casos en que el tributo posee fecha de vencimiento, se distinguen los días correspondientes al ingreso. En el ejemplo, para el ingreso del saldo de declaración jurada del IVA se señalan los días de pago por número de terminación de la C.U.I.T en el rubro pagos directos DGI y las retenciones DGI que se abonan por quincena, presentan dos fechas de vencimiento de la obligación.

A partir del ingreso mensual esperado y en función de la estacionalidad intra mes observada del tributo se realiza la imputación diaria. En los impuestos o recursos con vencimiento, la estacionalidad está determinada por la importancia de los contribuyentes y su fecha de pago por terminación de C.U.I.T. En aquellos conceptos sin vencimiento, como lo son los pagos directos y retenciones del IVA DGA, la distribución se realiza en base a la evolución de los promedios mensuales.

En todos los casos se presenta la evolución diaria en comparación con idéntico período del año anterior a fin de observar cualquier anomalía en la estacionalidad del ingreso.

2. Carga de la recaudación real

Diariamente se carga al tablero la recaudación obtenida por impuesto y concepto. Esta información se obtiene al día siguiente de su ingreso y se compara con la estimación del día al que corresponde.

3. Análisis de los desvíos

Diariamente se analizan las diferencias entre la recaudación esperada y la real a fin de encontrar las causas de los desvíos, tales como transferencias entre impuestos, distribución de facilidades de pago o pagos extraordinarios o extemporáneos.

De este modo, y volviendo al ejemplo planteado, la recaudación de pagos directos DGI puede haber sido menor a la esperada porque se detrajeron de la cuenta del impuesto montos transferidos a otros tributos[7].

La información resultante se vuelca en el tablero para ser utilizada en el análisis ex-post de la recaudación y en el proceso de normalización de la misma.

4. Anticipo de los cambios

Asimismo, diariamente se reciben los pagos efectuados a través de Internet por los contribuyentes inscriptos en la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales[8]. Como los pagos realizados en el día se acreditan al día siguiente, esta información permite estimar con un alto grado de certeza el importe de recaudación del impuesto que se acreditará en las cuentas bancarias recaudadoras el día siguiente.

5. Corrección de la estimación

Con estos elementos se monitorea la evolución de la recaudación, realizando los ajustes necesarios en el dato mensual en base a los hechos acontecidos y la información futura disponible.

---

[7] Las transferencias corresponden a acreditaciones en el Impuesto a los Combustibles Líquidos y GNC por compensaciones realizadas en períodos anteriores con saldos a favor de IVA.

[8] La información corresponde a 1.100 contribuyentes cuya recaudación representa aproximadamente el 50% del total recaudado por la AFIP. La RG (AFIP) N° 1778/2004 estableció la obligatoriedad del pago electrónico de obligaciones impositivas y previsionales para estos contribuyentes.

IVA - Pago directo DGI

En millones de pesos

FECHA	17-Dic-05 Sábado	18-Dic-05 Domingo	19-Dic-05 Lunes	20-Dic-05 Martes	21-Dic-05 Miércoles	22-Dic-05 Jueves	23-Dic-05 Viernes	24-Dic-05 Sábado	25-Dic-05 Domingo	26-Dic-05 Lunes	27-Dic-05 Martes	28-Dic-05 Miércoles	29-Dic-05 Jueves	30-Dic-05 Viernes	31-Dic-05 Sábado	Total
VENCIMIENTOS				Sdo. DDJJ (cuits terminados en 0 y 1)	Sdo. DDJJ (cuits terminados en 2 y 3)	Sdo. DDJJ (cuits terminados en 4 y 5)	Sdo. DDJJ (cuits terminados en 6 y 7)			Sdo. DDJJ (cuits terminados en 8 y 9)						
ESTIMACIÓN DIARIA (A)			**50,0**	**205,0**	**210,0**	**220,0**	**205,0**			**220,0**	**40,0**	**25,0**	**20,0**	**20,0**		**1.380,0**
RECAUDACION (B)	**0,0**	**0,0**	**47,0**	**187,5**	**175,6**	**218,5**	**211,2**	**0,0**	**0,0**	**251,1**	**39,8**	**36,2**	**31,6**	**28,0**	**0,0**	**1.399,0**
PAGOS EFECTUADOS POR INTERNET (C)	0,0	0,0	12,5	94,2	83,3	83,0	107,9	0,0	0,0	132,0	4,4	12,5	16,2	9,3	0,0	
INTERNET/RECAUDACIÓN (C/B)			26,6%	50,2%	47,6%	38,0%	51,1%			52,6%	11,0%	34,6%	51,4%	33,2%		
DIFERENCIA ESTIMADO/REAL (A-B)			**3,0**	**17,5**	**34,4**	**1,5**	**-6,2**			**-31,1**	**0,2**	**-11,2**	**-11,6**	**-8,0**		**-19,0**
NOVEDADES																
Transferencias a otras cuentas				-20,00	-25,70											
Distribucion Facilidades de Pago										30,00						
Pagos extraordinarios																
Otros				Transferencia a Combustibles						Distrib. De Moratoria		-11,06	-11,36	-5,93		

Pago extraordinario Empresa XX

FECHA	17-Dic-04 Viernes	18-Dic-04 Sábado	19-Dic-04 Domingo	20-Dic-04 Lunes	21-Dic-04 Martes	22-Dic-04 Miércoles	23-Dic-04 Jueves	24-Dic-04 Viernes	25-Dic-04 Sábado	26-Dic-04 Domingo	27-Dic-04 Lunes	28-Dic-04 Martes	29-Dic-04 Miércoles	30-Dic-04 Jueves	31-Dic-04 Viernes	Total
VENCIMIENTOS	Sds. DDJJ (cuits terminados en 0 y 1)			Sdo. DDJJ (cuits terminados en 2 y 3)	Sdo. DDJJ (cuits terminados en 4 y 5)	Sdo. DDJJ (cuits terminados en 6 y 7)	Sdo. DDJJ (cuits terminados en 8 y 9)									
ESTIMACIÓN DIARIA (A)	**180,0**			**140,0**	**150,0**	**160,0**	**230,0**	**15,0**			**10,0**	**35,0**	**61,0**	**32,0**	**22,0**	**1.169,5**
RECAUDACION (B)	**175,8**	**0,0**	**0,0**	**146,9**	**143,0**	**156,2**	**243,8**	**16,0**	**0,0**	**0,0**	**12,9**	**43,3**	**20,4**	**34,2**	**17,1**	**1.152,3**
CHEQUES (C)	86,5	0,0	0,0	57,9	56,3	48,8	165,7	3,5	0,0	0,0	0,8	0,0	9,1	23,8	11,4	
CHEQUES/RECAUDACIÓN (C/B)	49,2%			39,4%	39,8%	31,2%	68,0%	21,9%			6,4%	0,0%	44,3%	70,1%	66,9%	
DIFERENCIA ESTIMADO/REAL (A-B)	**4,2**			**-6,9**	**7,0**	**3,8**	**-13,8**	**-1,0**			**-2,9**	**-8,3**	**40,6**	**-2,2**	**4,9**	**17,2**
NOVEDADES																
Transferencias a otras cuentas																
Distribucion Facilidades de Pago													30,00			
Pagos extraordinarios																
Otros													Distrib. De Moratoria			

IVA - Retenciones DGI

En millones de pesos

FECHA	12-Dic-05 Lunes	13-Dic-05 Martes	14-Dic-05 Miércoles	15-Dic-05 Jueves	16-Dic-05 Viernes	17-Dic-05 Sábado	18-Dic-05 Domingo	19-Dic-05 Lunes	20-Dic-05 Martes	21-Dic-05 Miércoles	22-Dic-05 Jueves	23-Dic-05 Viernes	24-Dic-05 Sábado	25-Dic-05 Domingo	26-Dic-05 Lunes	27-Dic-05 Martes	28-Dic-05 Miércoles	29-Dic-05 Jueves	30-Dic-05 Viernes	31-Dic-05 Sábado	Total
VENCIMIENTOS		1er. ingreso (cuits terminados en 0 y 3)	1er. ingreso (cuits terminados en 4 y 6)	1er. ingreso (cuits terminados en 7 y 9)							2do. ingreso (cuits terminados en 0 y 3)	2do. ingreso (cuits terminados en 4 y 6)			2do. ingreso (cuits terminados en 7 y 9)						
ESTIMACIÓN DIARIA (A)	**38,0**	**135,0**	**130,0**	**145,0**	**10,0**			**5,0**	**10,0**	**30,0**	**115,0**	**110,0**			**115,0**	**10,0**	**4,0**	**3,0**	**4,0**		**891,0**
RECAUDACION (B)	**40,2**	**137,7**	**127,4**	**145,9**	**11,9**	**0,0**	**0,0**	**5,6**	**10,5**	**128,6**	**18,7**	**111,4**	**0,0**	**0,0**	**114,2**	**11,1**	**3,6**	**3,5**	**4,4**	**0,0**	**909,4**
PAGOS EFECTUADOS POR INTERNET (C)	27,0	95,1	82,2	111,3	4,5	0,0	0,0	3,3	6,4	88,2	6,3	71,8	0,0	0,0	89,1	0,8	0,0	1,5	1,1	0,0	
INTERNET/RECAUDACIÓN (C/B)	67,2%	69,1%	64,5%	76,3%	38,0%			59,0%	61,1%	52,9%	33,4%	64,5%			78,0%	6,8%	0,2%	41,2%	25,2%		
DIFERENCIA ESTIMADO/REAL (A-B)	**-2,2**	**-2,7**	**2,6**	**-0,9**	**-1,9**			**-0,6**	**-0,5**	**-98,6**	**96,3**	**-1,4**			**0,8**	**-1,1**	**0,4**	**-0,5**	**-0,4**		**-18,4**
NOVEDADES																					
Transferencias a otras cuentas																					
Distribución Facilidades de Pago																					
Pagos extraordinarios																					
Otros																					

Adelanto pagos empresas con cuit terminados en 0 y 3

100,00

FECHA	12-Dic-04 Domingo	13-Dic-04 Lunes	14-Dic-04 Martes	15-Dic-04 Miércoles	16-Dic-04 Jueves	17-Dic-04 Viernes	18-Dic-04 Sábado	19-Dic-04 Domingo	20-Dic-04 Lunes	21-Dic-04 Martes	22-Dic-04 Miércoles	23-Dic-04 Jueves	24-Dic-04 Viernes	25-Dic-04 Sábado	26-Dic-04 Domingo	27-Dic-04 Lunes	28-Dic-04 Martes	29-Dic-04 Miércoles	30-Dic-04 Jueves	31-Dic-04 Viernes	Total
VENCIMIENTOS			1er. ingreso (cuits terminados en 0 y 3)	1er. ingreso (cuits terminados en 4 y 6)	1er. ingreso (cuits terminados en 7 y 9)							2do. ingreso (cuits terminados en 0 y 3)				2do. ingreso (cuits terminados en 4 y 6)	2do. ingreso (cuits terminados en 7 y 9)				
ESTIMACIÓN DIARIA (A)		**35,0**	**113,0**	**100,0**	**120,0**	**5,0**			**6,0**	**8,0**	**28,0**	**85,0**	**5,0**			**90,0**	**75,0**	**15,0**	**3,0**	**5,0**	**717,5**
RECAUDACION (B)	**0,0**	**34,1**	**109,8**	**100,2**	**119,5**	**3,7**	**0,0**	**0,0**	**6,9**	**10,1**	**32,8**	**90,3**	**5,3**	**0,0**	**0,0**	**85,7**	**81,7**	**14,2**	**1,6**	**4,3**	**722,3**
CHEQUES (C)	0,0	14,2	76,8	63,0	87,5	0,5	0,0	0,0	5,1	6,4	17,1	60,1	1,8	0,0	0,0	63,0	59,9	8,3	0,2	1,1	
CHEQUES/RECAUDACIÓN (C/B)		41,7%	70,0%	62,9%	73,2%	14,6%			73,4%	62,9%	52,0%	66,6%	36,5%			73,5%	72,1%	58,7%	14,7%	24,7%	
DIFERENCIA ESTIMADO/REAL (A-B)		**0,9**	**3,2**	**-0,2**	**0,5**	**1,3**			**-0,9**	**-2,1**	**-4,8**	**-5,3**	**-0,3**			**4,3**	**-6,7**	**0,8**	**1,4**	**0,7**	**-4,8**
NOVEDADES																					
Transferencias a otras cuentas																					
Distribución Facilidades de Pago																					
Pagos extraordinarios																					
Otros																					

IVA - Pago directo DGA

En millones de pesos

FECHA	15-Dic-05 Jueves	16-Dic-05 Viernes	17-Dic-05 Sábado	18-Dic-05 Domingo	19-Dic-05 Lunes	20-Dic-05 Martes	21-Dic-05 Miércoles	22-Dic-05 Jueves	23-Dic-05 Viernes	24-Dic-05 Sábado	25-Dic-05 Domingo	26-Dic-05 Lunes	27-Dic-05 Martes	28-Dic-05 Miércoles	29-Dic-05 Jueves	30-Dic-05 Viernes	31-Dic-05 Sábado	Total
RECAUDACION	65,8	76,4	0,0	0,0	64,9	67,0	50,8	50,6	21,0	0,0	0,0	59,8	71,2	62,1	70,4	16,2	0,0	**1.217,8**
PROMEDIO DIARIO	60,7	62,1			62,4	62,7	61,9	61,1	59,6			59,7	59,4	59,5	60,1	59,0		
NOVEDADES																		
Ajustes	-10,3	10,3																

Falta de trasmisión Aduana Camogna

Acreditación por trasmisión

FECHA	15-Dic-04 Miércoles	16-Dic-04 Jueves	17-Dic-04 Viernes	18-Dic-04 Sábado	19-Dic-04 Domingo	20-Dic-04 Lunes	21-Dic-04 Martes	22-Dic-04 Miércoles	23-Dic-04 Jueves	24-Dic-04 Viernes	25-Dic-04 Sábado	26-Dic-04 Domingo	27-Dic-04 Lunes	28-Dic-04 Martes	29-Dic-04 Miércoles	30-Dic-04 Jueves	31-Dic-04 Viernes	Total
RECAUDACION	52,0	51,9	40,0	0,0	0,0	53,5	59,0	47,4	26,0	2,5	0,0	0,0	54,8	48,3	55,6	24,2	0,0	**985,1**
PROMEDIO DIARIO	52,2	52,2	51,2			51,3	51,9	51,6	50,0	47,2			47,6	47,6	48,0	46,9	44,8	
NOVEDADES																		

IVA - Retenciones DGA

En millones de pesos

FECHA	15-Dic-05 Jueves	16-Dic-05 Viernes	17-Dic-05 Sábado	18-Dic-05 Domingo	19-Dic-05 Lunes	20-Dic-05 Martes	21-Dic-05 Miércoles	22-Dic-05 Jueves	23-Dic-05 Viernes	24-Dic-05 Sábado	25-Dic-05 Domingo	26-Dic-05 Lunes	27-Dic-05 Martes	28-Dic-05 Miércoles	29-Dic-05 Jueves	30-Dic-05 Viernes	31-Dic-05 Sábado	Total
RECAUDACION	17,4	11,6	0,0	0,0	13,4	13,6	12,0	9,0	3,0	0,0	0,0	13,3	14,9	12,2	16,4	3,1	0,0	**248,2**
PROMEDIO DIARIO	12,6	12,6			12,6	12,6	12,6	12,3	11,8			11,9	12,0	12,0	12,3	11,8		
NOVEDADES																		

FECHA	15-Dic-04 Miércoles	16-Dic-04 Jueves	17-Dic-04 Viernes	18-Dic-04 Sábado	19-Dic-04 Domingo	20-Dic-04 Lunes	21-Dic-04 Martes	22-Dic-04 Miércoles	23-Dic-04 Jueves	24-Dic-04 Viernes	25-Dic-04 Sábado	26-Dic-04 Domingo	27-Dic-04 Lunes	28-Dic-04 Martes	29-Dic-04 Miércoles	30-Dic-04 Jueves	31-Dic-04 Viernes	Total
RECAUDACION	10,0	11,0	7,9	0,0	0,0	9,7	11,7	8,1	5,6	0,5	0,0	0,0	11,9	11,3	13,3	4,7	0,0	**195,3**
PROMEDIO DIARIO	10,0	10,1	9,9			9,9	10,0	9,9	9,7	9,1			9,2	9,3	9,5	9,3	8,9	
NOVEDADES																		

ANEXO 4

RESUMEN METODOLÓGICO Y RESULTADOS DE LA ESTIMACIÓN DEL INCUMPLIMIENTO EN EL IVA

La estimación del incumplimiento se realiza comparando la recaudación efectivamente ingresada (recaudación real[9]) con aquélla que debería haber ingresado si todos los contribuyentes legalmente obligados hubieran declarado y pagado la totalidad del gravamen (recaudación potencial).

Incumplimiento = recaudación potencial – recaudación real

La recaudación potencial, surge de la aplicación de las distintas alícuotas del impuesto a la base gravada teórica. Esta última se estima a partir del consumo final gravado (consumo de los hogares[10] menos consumo exento y no alcanzado) al que se le adiciona el consumo intermedio gravado de sectores que producen bienes exentos y no alcanzados, la inversión gravada de sectores que producen bienes exentos y no alcanzados y el consumo de bienes y servicios e inversión gravados del sector público, ya que el IVA contenido en dichas transacciones no puede ser deducido en etapas posteriores.

+ Consumo final gravado
+ Consumo intermedio gravado de sectores que producen bienes exentos
+ Inversión gravada de sectores que producen bienes exentos
+ Consumo de bienes y servicios e inversión del sector público

Base gravada

La recaudación real es ajustada a efectos de compararla con la recaudación potencial. Los ajustes consisten en adicionar a la recaudación ingresada los pagos no bancarios[11], los pagos a cuenta con origen en otros impuestos y los diferimientos fiscales entre otros, detrayendo los incrementos de saldos técnicos y de libre disponibilidad, compensaciones con saldos de IVA en otros impuestos, devoluciones a exportadores adeudadas, etc.

(+) Pagos no bancarios
(+) Cómputo de pagos a cuenta con origen en otros impuestos
(+) Diferimientos fiscales
(-) Incrementos de saldos técnicos y de libre disponibilidad
(-) Compensaciones con saldo de IVA en otros impuestos
(-) Devoluciones adeudadas (netas de las correspondientes a períodos anteriores)
(+ /-) Otros ajustes

Ajustes a la recaudación real

El incumplimiento surge entonces como la diferencia entre la recaudación potencial y la real. En términos relativos se define como:

$$\text{Incumplimiento \%} = \frac{(\text{recaudación potencial} - \text{recaudación real}) * 100}{\text{recaudación potencial}}$$

[9] Ajustada a efecto de hacerla comparable con la recaudación potencial.
[10] El Impuesto al Valor Agregado es un gravamen al consumo. Si bien se aplica en todas las etapas del proceso de producción y comercialización de bienes y servicios, al poder deducirse el impuesto abonado hasta la etapa anterior, el gravamen incide una sola vez en el precio final de los mismos, que corresponde a la suma de los valores agregados en cada etapa del ciclo económico. Es por ello que se puede calcular la base teórica del impuesto a partir de la información del consumo final.
[11] Compensaciones en el IVA con saldo proveniente de otros impuestos.

A continuación, se expone un cuadro con los resultados del incumplimiento del impuesto en los últimos años:

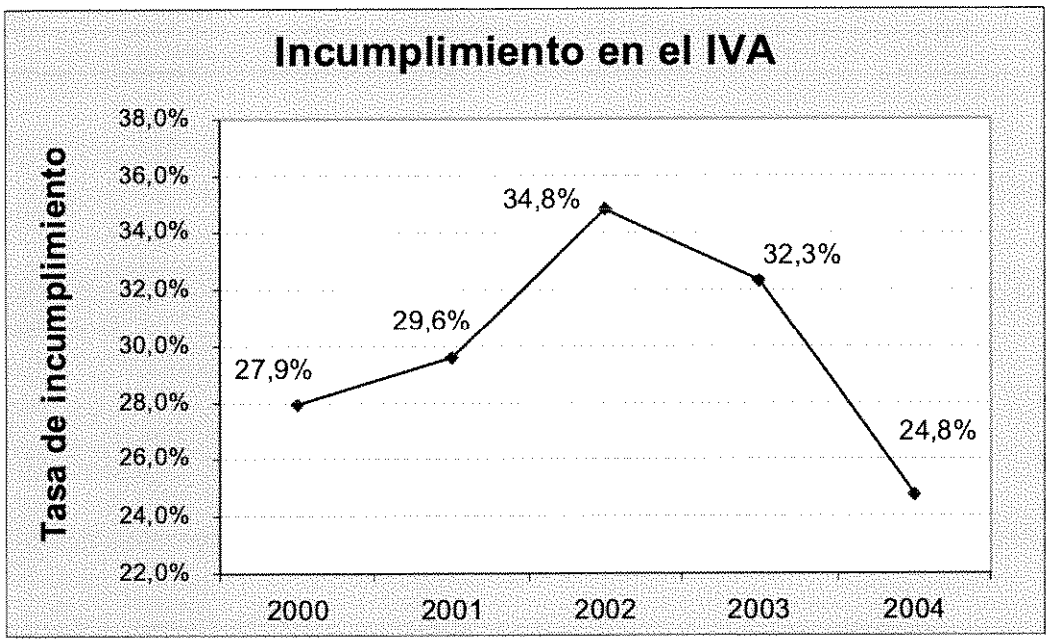
ESTIMACIÓN DEL INCUMPLIMIENTO EN EL IVA

Recaudación Potencial y Real. Años 2000 a 2004

En miles de pesos

Concepto	2000	2001	2002	2003	2004
RECAUDACION POTENCIAL (A)	24.281.104	22.651.886	24.305.698	31.821.691	38.542.803
RECAUDACION REAL AJUSTADA (B)	17.507.175	15.951.530	15.836.045	21.545.103	28.992.953
INCUMPLIMIENTO (C=A-B)	6.773.929	6.700.356	8.469.653	10.276.588	9.549.850
PORCENTAJE DE INCUMPLIMIENTO (E=C/A)	**27,9%**	**29,6%**	**34,8%**	**32,3%**	**24,8%**

El incumplimiento creció en el período bajo análisis hasta alcanzar un máximo en el año 2002 de 34,8%. En los años 2003 y 2004 se produjo una fuerte reducción, alcanzando en el último año el nivel más bajo de la serie: 24,8%.



ANEXO 5

I. RECAUDACIÓN POR CONCEPTO

Comparativo de la recaudación
Años 2004 y 2005
En miles de pesos

Concepto	2005 (253 días hábiles)	2004 (252 días hábiles)	Diferencia	
			Valores absolutos	%
Total General	**132.024.713**	**108.301.284**	**23.723.429**	**21,9**
Impuestos 1/	**86.704.064**	**71.946.171**	**14.757.893**	**20,5**
IVA Bruto2/	**39.654.945**	**33.247.196**	**6.407.749**	**19,3**
Pagos directos y retenciones DGI	23.542.605	20.267.783	3.274.821	16,2
Pagos directos y retenciones DGA	16.112.341	12.979.413	3.132.928	24,1
IVA Neto de Devoluciones	**36.853.129**	**30.976.949**	**5.876.180**	**19,0**
Ganancias	**28.045.399**	**22.289.094**	**5.756.305**	**25,8**
Pagos directos y retenciones DGI	26.902.307	21.401.917	5.500.390	25,7
Retenciones DGA	1.143.092	887.177	255.915	28,8
Cuentas Corrientes	**9.434.291**	**7.681.862**	**1.752.429**	**22,8**
Combustibles Líquidos y GNC	**6.017.379**	**5.378.515**	**638.864**	**11,9**
Combustibles Líquidos (excepto gas oil, diesel oil y kerosene)	1.769.036	1.652.659	116.378	7,0
GNC y Otros Combustibles (gas oil, diesel oil y kerosene)	1.911.649	1.677.537	234.113	14,0
Impuesto al Gas Oil	1.834.552	1.565.806	268.745	17,2
Tasa de Infraestructura Hídrica Dto 1381	341.369	327.282	14.087	4,3
Recargo Consumo de Gas	160.773	155.231	5.541	3,6
Internos	**3.665.597**	**3.040.618**	**624.979**	**20,6**
Tabacos	2.699.861	2.296.646	403.216	17,6
Resto	965.736	743.972	221.764	29,8
Adicional de Emergencia sobre Cigarrillos	**392.086**	**343.400**	**48.686**	**14,2**
Bienes Personales	**1.812.727**	**1.660.974**	**151.754**	**9,1**
Ganancia Mínima Presunta	**1.102.188**	**1.223.618**	**-121.429**	**-9,9**
Monotributo - Recursos impositivos	**756.922**	**499.377**	**257.546**	**51,6**
Resto	**509.346**	**415.737**	**93.609**	**22,5**
Impuesto por radiodifusión por TV y AM /FM	140.046	115.479	24.567	21,3
Impuesto a la transferencia de inmuebles	116.136	89.253	26.882	30,1
Fdo. p/ Educación y Prom. Cooperativa	54.619	62.439	-7.820	-12,5
Impuesto a los premios de juegos de azar	41.425	36.599	4.826	13,2
Impuesto s/las entradas cinematográficas y s /los videos	28.836	28.176	660	2,3
Otros 3/	128.284	83.790	44.494	53,1
Devoluciones, Reintegros Fiscales y Reembolsos (-)	**4.686.817**	**3.834.219**	**852.598**	**22,2**
Devoluciones	2.801.817	2.270.247	531.569	23,4
Reintegros Fiscales	1.885.000	1.564.000	321.000	20,5
Reembolsos por Ventas de Bienes de Capital	0	-28	28	100,0
Seguridad Social	**28.460.349**	**22.190.058**	**6.270.291**	**28,3**
Contribuciones 4/	13.348.505	10.166.890	3.181.615	31,3
Aportes	8.003.726	6.375.042	1.628.683	25,5
Obras sociales	4.792.309	3.932.209	860.100	21,9
Riesgos del Trabajo	1.724.237	1.259.934	464.304	36,9
Monotributo - Recursos de la seguridad social	591.572	455.983	135.589	29,7
Facilidades de Pago pendientes de distribución 5/	**111.415**	**188.339**	**-76.924**	**-40,8**
Recursos Aduaneros 6/	**16.748.885**	**13.976.715**	**2.772.169**	**19,8**
Comercio Exterior	**16.190.192**	**13.533.523**	**2.656.668**	**19,6**
Derechos de Exportación	12.322.523	10.271.980	2.050.543	20,0
Derechos de importación	3.780.338	3.168.370	611.968	19,3
Estadística de importación	96.225	82.083	14.142	17,2
Factor de Convergencia Neto	-8.894	11.090	-19.985	-180,2
Tasas Aduaneras	**3.944**	**3.614**	**330**	**9,1**
Resto	**554.749**	**439.578**	**115.171**	**26,2**
Recursos Tributarios 7/	**119.252.412**	**98.285.153**	**20.967.259**	**21,3**

1/ Recaudación neta de Devoluciones, Reintegros Fiscales y Reembolsos

2/ Recaudación bruta, sin restar Devoluciones, Reintegros Fiscales y Reembolsos

3/ Incluye Intereses pagados y costo financiero del endeudamiento empresario, Emerg. sobre altas rentas, Automotores, motos, embarcaciones y aeronaves, Activos, Pres. esp. y fac.de pago, Sellos y otros menores

4/ Incluye Facilidades de Pago y Agentes de Retención

5/ Incluye Decretos N° 92/00, 963/95, 1053/96, 938/97, 1584/01y 338/02 y Ley 25.865 pendientes de distribución por concepto.

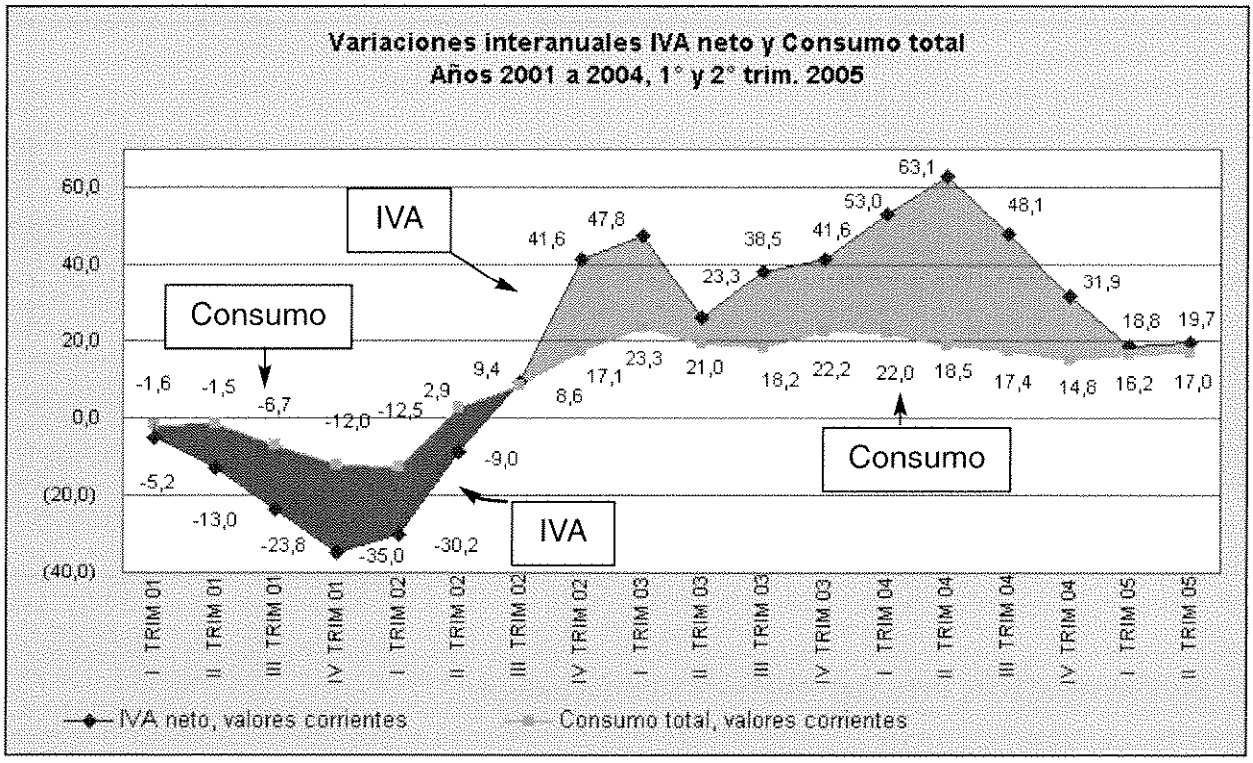
6/ No incluye recaudación por Impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado, Internos y Combustibles

7/ Recursos Tributarios netos de Tasas aduaneras, Otras recaudaciones aduaneras, Resto de recursos aduaneros, Obras sociales, Agentes de retencion obras sociales, Riesgos del trabajo, Transferencias a AFJP e impuesto a los Sellos

Recaudación por impuestos, recursos de la seguridad social y aduaneros
Relación con los agregados económicos
Años 2002 a 2004. 1er., 2do. y 3er. Trimestre 2005

CONCEPTO	2002	2003	2004	I Trim. 04	II Trim. 04	III Trim. 04	IV Trim. 04	I Trim. 05	II Trim. 05	III Trim. 05
TOTAL GENERAL / PIB	**17,84**	**21,10**	**24,19**	**22,98**	**26,34**	**24,65**	**22,60**	**24,81**	**25,04**	**24,86**
IMPUESTOS / PIB 1/	**11,51**	**13,65**	**16,11**	**14,62**	**18,85**	**15,85**	**14,86**	**15,95**	**17,35**	**15,76**
IVA Neto de devoluciones / Consumo	6,58	7,47	9,36	9,45	8,87	10,03	9,11	9,66	9,08	9,74
Ganancias / PIB	2,85	3,92	4,98	3,44	8,03	4,31	3,83	4,66	6,59	4,68
Cuentas Corrientes / PIB	1,55	1,57	1,72	1,76	1,60	1,76	1,76	1,80	1,66	1,79
Internos / Consumo	0,76	0,80	0,92	0,98	0,78	0,90	1,02	1,01	0,89	0,91
Bienes personales / PIB	0,17	0,43	0,37	0,17	0,82	0,23	0,23	0,14	0,75	0,22
SEGURIDAD SOCIAL / PIB	4,30	4,42	4,96	5,53	4,25	5,48	4,68	5,81	4,41	5,76
Derechos de exportación / Exportaciones	**6,25**	**10,78**	**10,17**	**9,23**	**10,98**	**10,37**	**9,91**	**10,32**	**11,69**	**10,75**
Derechos de importación / Importaciones	4,53	5,60	4,82	**4,89**	**4,80**	**4,84**	**4,79**	**4,43**	**4,17**	**4,72**
Recursos Tributarios / PIB	**16,15**	**19,22**	**21,96**	**20,49**	**24,36**	**22,25**	**20,48**	**22,25**	**23,03**	**22,24**

1/ Recaudación neta de devoluciones, reintegros fiscales y reembolsos



COMPARATIVO DE LA RECAUDACIÓN CON LAS PROYECCIONES
Año 2005
Millones de pesos

CONCEPTO	Meta	Recaudación	Cumplimiento	
			Valores absolutos	(%)
TOTAL GENERAL	**106.834,4**	**119.252,4**	**12.417,9**	**111,6**
IMPUESTOS	**77.178,6**	**86.734,7**	**9.556,1**	**112,4**
IVA neto de devoluciones	33.942,8	36.853,1	2.910,3	108,6
Reintegros (-)	-1.530,7	-1.885,0	-354,3	123,1
Ganancias	22.739,7	28.045,4	5.305,7	123,3
Monotributo	707,7	756,9	49,2	107,0
Ganancia mínima presunta	944,9	1.102,2	157,2	116,6
Internos	3.537,0	3.657,4	120,4	103,4
Adicional de emergencia sobre cigarrillos	413,2	392,1	-21,1	94,9
Combustibles - Naftas	1.697,0	1.769,0	72,0	104,2
Combustibles - Gas Oil	1.705,1	1.911,6	206,5	112,1
Otros s/combustibles	2.067,3	2.336,7	269,4	113,0
Bienes Personales	1.864,1	1.812,7	-51,4	97,2
Impuesto a los Débitos y Créditos	8.706,7	9.434,3	727,6	108,4
Resto 1/	366,4	427,9	61,5	116,8
Otros 2/	17,3	120,2	102,9	694,8
SEGURIDAD SOCIAL	**14.540,7**	**16.327,5**	**1.786,8**	**112,3**
Aportes 3/	2.422,2	8.003,7	5.581,5	330,4
Contribuciones 4/	11.479,5	7.732,2	-3.747,3	67,4
Monotributo	639,0	591,6	-47,4	92,6
RECURSOS ADUANEROS 5/				
Comercio exterior	**15.115,2**	**16.190,2**	**1.075,0**	**107,1**
Derechos a la Importación	3.460,4	3.780,3	320,0	109,2
Derechos a la Exportación	11.551,3	12.322,5	771,2	106,7
Estadísticas de Importación	103,5	96,2	-7,3	93,0
Factor de convergencia	-	-8,9	-	-

1/ Incluye Intereses pagados Transferencia inmuebles. Premios de juego. Entradas cinematográficas y vídeos. Radiosifusión por TV/AN/FM. Otros coparticipes y Asignaciones especificas.

2/ Incluye Impuesto de emergencia sobre altas rentas y Facilidades de Pago. Dtos. Nros. 93/00, 938/97, 1053/96, 1384/01, 338/02

3/ No incluye aportes con destino a AFJP, regazos y transitorios.

4/ Incluye contribuciones sobre vales alimentarios/agentes de retención. Facilidades de pago, Otras cuentas seguridad social y Decreto 2284/91.

5/ No incluye recaudación por impuestos a las Ganancias al Valor agregado, internos y combustibles

II. RECAUDACIÓN POR ACTIVIDAD ECONÓMICA

A modo de ejemplo de la información de recaudación por sector económico, se presenta en este anexo la recaudación del Impuesto al Valor Agregado y a las Ganancias y de otros conceptos.

Impuesto al Valor Agregado

La estimación de la distribución de la recaudación de IVA por actividad económica, se elabora utilizando información de las declaraciones juradas del gravamen presentadas por los contribuyentes. La recaudación se asigna a la actividad principal informada por los responsables a esta Administración. Se considera como actividad principal aquélla a través de la cual se obtiene la mayor parte de

los ingresos. Si bien en la declaración jurada de IVA, se informan algunos conceptos desagregando los importes según la actividad involucrada, aquellos que se emplean para elaborar la recaudación teórica por actividad no presentan dicha desagregación (Saldo de impuesto, Retenciones y percepciones, Pagos a cuenta y otros). Por tal motivo, los importes del impuesto generado por las actividades secundarias están asignados a la principal.

La recaudación corresponde a la suma de pagos directos y retenciones, sin deducir las devoluciones. Por tal motivo no representa la presión tributaria que soporta cada sector, ya que estos reciben devoluciones de crédito fiscal contenido en las operaciones de exportación.

IVA Bruto. Recaudación estimada por actividad económica
Años 2004 y 2005
En millones de pesos

Actividad Económica	2005	2004	Dif.	Var. %
Total	**39.655**	**33.247**	**6.408**	**19,3**
A Agricultura, ganadería, caza y silvicultura	1.718	1.312	406	30,9
B Pesca y servicios conexos	39	42	-3	-7,5
C Explotación de minas y canteras	2.054	1.909	145	7,6
D Industria manufacturera	13.545	11.889	1.656	13,9
E Electricidad, gas y agua	1.269	1.169	100	8,5
F Construcción	1.282	893	389	43,6
G Comercio al por mayor y al por menor, reparación de vehículos automotores , motocicletas efectos personales y enseres domésticos	8.817	7.310	1.506	20,6
H Servicios de hotelería y restaurantes	405	304	102	33,5
I Servicios de transporte, de almacenamiento y de comunicaciones	3.980	3.180	800	25,2
J Intermediación financiera y otros servicios financieros	2.490	1.972	517	26,2
K Servicios inmobiliarios, empresariales y de alquiler	3.002	2.335	666	28,5
Otras actividades	1.055	932	123	13,2

Impuesto a las Ganancias

Se expone a continuación, la relación entre el impuesto determinado de Ganancias de los últimos tres años fiscales y el Producto Interno Bruto. La elaboración de esta información permitió identificar que los datos consolidados de las declaraciones juradas presentadas por las personas físicas del sector Agricultura, ganadería, caza y silvicultura evidenciaban una disminución de la ganancia, mientras los agregados macroeconómicos indicaban un crecimiento de 12,4% en el sector.

Derechos de exportación por sección

A modo de ejemplo, se expone a continuación la información de la recaudación de derechos de exportación por sección.

Derechos de Exportación por secciones de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM)
Años 2004 y 2005

(miles de pesos corrientes)

SECCION	DENOMINACION	2005	2004	DIFERENCIA	VAR %
	TOTAL	**12.322.523**	**10.271.980**	**2.050.543**	**20,0**
I	Animales vivos y productos del reino animal	507.614	395.215	112.399	28,4
II	Productos del reino vegetal	3.186.314	2.788.812	397.502	14,3
III	Grasas y aceites animales o vegetales; productos de su desdoblamiento; grasas alimenticias elaboradas, ceras de origen animal o vegetal	1.751.751	1.656.682	95.069	5,7
IV	Productos de las industrias alimentarias; bebidas, líquidos alcohólicos y vinagres; tabaco y sucedáneos del tabaco elaborados	2.493.448	2.367.394	126.054	5,3
V	Productos minerales	2.952.477	1.850.096	1.102.381	59,6
VI	Productos de las industrias químicas o de las industrias conexas	272.161	237.177	34.984	14,8
VII	Plásticos y sus manufacturas; caucho y sus manufacturas	153.926	123.555	30.371	24,6
VIII	Pieles, cueros, peletería y manufacturas de estas materias; artículos de talabartería o guarnicionería, artículos de viaje, bolsos de mano (carteras) y continentes similares; manufacturas de tripa	119.045	119.148	-104	-0,1
IX	Madera, carbón vegetal y manufacturas de madera; corcho y sus manufacturas; manufacturas de espartería o cestería	33.594	27.357	6.237	22,8
X	Pasta de madera o de las demás materias fibrosas celulósicas; papel o cartón para reciclar (desperdicios y desechos); papel o cartón y sus aplicaciones	60.921	61.349	-428	-0,7
XI	Materias textiles y sus manufacturas	60.197	58.740	1.457	2,5
XII	Calzado, sombreros y demás tocados, paraguas, quitasoles, bastones, látigos, fustas y sus partes; plumas preparadas y artículos de plumas; flores artificiales; manufacturas de cabello	3.931	2.909	1.022	35,1
XIII	Manufacturas de piedra, yeso fraguable, cemento, amianto (asbesto), mica o materias análogas; productos cerámicos; vidrio y manufacturas de vidrio	15.651	13.793	1.858	13,5
XIV	Perlas naturales (finas) o cultivadas, piedras preciosas o semipreciosas, metales preciosos, chapados de metal precioso (plaqué) y manufacturas de estas materias; bisutería; monedas	906	972	-66	-6,8
XV	Metales comunes y manufacturas de estos metales	271.878	211.339	60.539	28,6
XVI	Máquinas y aparatos, material eléctrico y sus partes; aparatos de grabación o de reproducción de sonido, aparatos de grabación o reproducción de imágenes y de sonido en televisión, y las partes y accesorios de estos aparatos	149.338	119.766	29.571	24,7
XVII	Material de transporte	244.869	188.525	56.344	29,9
XVIII	Instrumentos y aparatos de óptica, de fotografía o cinematografía, de medida, control o precisión; instrumentos y aparatos medicoquirúrgicos; partes y accesorios de estos instrumentos o aparatos	16.409	10.919	5.490	50,3
XIX	Armas, municiones, y sus partes y accesorios	1.348	1.263	85	6,7
XX	Mercancías y productos diversos	20.515	27.600	-7.085	-25,7
XXI	Objetos de arte, o colección y antigüedades	336	195	141	72,6
	Sin asignar	5.894	9.173	-3.279	-35,7

Seguridad social

A partir de la información de las declaraciones juradas de Seguridad Social presentadas por los empleadores, se elaboran, entre otras, información de puestos de trabajo y salario por sector.

Puestos de trabajo declarados y salario remunerativo promedio por sector de actividad 1/
Año 2005
En pesos

Actividad económica de la empresa contribuyente	Puestos de trabajo	Remuneración promedio	Variación % respecto a 2004	
			Puestos de trabajo	Remuneración promedio
TOTAL	**5.375.020**	**1.200**	**11,4**	**13,2**
Sectores productores de bienes	**1.597.374**	**1.275**	**13,9**	**11,8**
Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura	282.840	721	8,8	10,4
Pesca y Servicios Conexos	16.361	1.944	2,5	6,5
Explotación de Minas y Canteras	44.709	2.952	21,1	13,2
Industria Manufacturera	970.005	1.460	10,0	13,0
Construcción	283.458	884	36,3	11,8
Sectores productores de servicios 2/	**3.653.483**	**1.176**	**10,8**	**13,6**
Electricidad, Gas y Agua	58.435	2.285	3,9	12,4
Comercio al por mayor y menor, rep. de vehículos automotores	753.779	1.039	12,3	15,2
Servicios de Hotelería y restaurantes	144.804	770	17,7	11,3
Servicios de transporte de almacenamiento y de comunicaciones	390.769	1.526	10,9	14,3
Intermediación financiera y otros servicios financieros	152.816	2.199	6,4	8,3
Servicios inmobiliarios, empresariales y de alquiler	551.198	1.022	17,3	12,5
Administración Pública, defensa y seguridad social obligatoria	631.571	1.320	8,3	18,1
Enseñanza	407.916	741	5,9	19,7
Servicios Sociales y de salud	193.796	1.207	11,1	15,9
Servicios comunitarios, sociales y personales n.c.p.	368.082	1.087	8,5	7,9
Servicios de organizaciones y órganos extraterritoriales	318	2.772	48,0	13,7
Actividades no bien especificadas 2/	**124.163**	**944**	**0,9**	**15,8**

1/ Incluye información de las declaraciones juradas de los períodos de liquidación setiembre, octubre y noviembre presentadas en el correspondiente mes de vencimiento de la obligación (excluye presentaciones efectuadas fuera de término)

2/ Incluye público y privado.

III. RECAUDACIÓN POR JURISDICCIÓN GEOGRÁFICA

La información de recaudación impositiva, de la seguridad social y aduanera, se desagrega por concepto y dependencia. A partir de estos datos se elabora la recaudación por provincia, cuyo total anual se expone a modo de ejemplo.

Recaudación por Jurisdicción Política

(Según domicilio fiscal del responsable o ubicación de la Aduana interviniente)
Impuestos 1/, recursos de la seguridad social y aduaneros
Años 2004 y 2005
En miles de pesos

Jurisdicción	2005	2004
Total	**136.600.115**	**111.947.163**
Buenos Aires	20.229.130	16.028.382
Ciudad de Buenos Aires 2/	84.164.447	69.928.098
Catamarca	202.089	153.025
Chaco	340.176	266.043
Chubut	1.990.467	1.337.497
Córdoba	5.112.413	4.154.237
Corrientes	1.321.554	1.064.736
Entre Ríos	1.021.816	833.578
Formosa	149.468	109.447
Jujuy	432.951	308.487
La Pampa	391.171	322.643
La Rioja	346.745	344.953
Mendoza	2.160.321	1.701.796
Misiones	703.423	551.716
Neuquén	1.178.760	917.579
Río Negro	708.012	533.322
Salta	822.000	562.380
San Juan	547.341	392.574
San Luis	677.373	506.455
Santa Cruz	840.463	622.598
Santa Fe	11.497.739	9.772.991
Santiago del Estero	304.453	219.307
Tierra del Fuego	339.835	328.605
Tucumán	1.106.336	955.499
Sin asignar 3/	**11.633**	**31.213**

1/ Recaudación bruta

2/ Incluye Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales

3/ Corresponde a la recaudación del Impuesto sobre Automotores, Motos, Embarcaciones y Aeronaves, y Factor de Convergencia Decreto N° 803/01, datos no disponibles por provincia

La información de las declaraciones juradas de seguridad social que se emplea para analizar las variaciones en la recaudación de estos recursos también es elaborada por jurisdicción.

Régimen Nacional de Seguridad Social Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (SIJP)

Sector Privado. Puestos de trabajo y remuneración bruta por jurisdicción
Años 2004 y 2005 1/

Jurisdicción política	Puestos de trabajo 2/	Remuneración bruta (en pesos) 2/	Variación interanual (%)	
			Puestos de trabajo	Remuneración bruta
Total	**4.488.287**	**1.416**	**12,4**	**14,6**
Buenos Aires	1.398.536	1.377	11,7	15,8
Ciudad de Buenos Aires	1.170.747	1.784	12,3	11,6
Catamarca	25.751	1.182	16,1	13,9
Chaco	46.616	1.024	14,4	15,3
Chubut	75.629	1.838	12,2	18,3
Córdoba	349.515	1.197	13,2	15,5
Corrientes	53.327	1.030	18,9	13,5
Entre Ríos	97.572	1.037	12,0	13,6
Formosa	16.733	966	31,0	14,3
Jujuy	41.553	1.043	7,1	19,6
La Pampa	29.534	1.120	10,9	15,3
La Rioja	23.684	1.115	16,7	12,1
Mendoza	178.655	1.110	11,2	17,2
Misiones	74.151	1.031	13,0	16,7
Neuquén	70.158	1.911	16,1	13,0
Río Negro	76.498	1.238	14,0	18,6
Salta	77.492	1.037	14,4	18,8
San Juan	55.705	1.136	13,0	22,4
San Luis	43.658	1.277	10,7	18,4
Santa Cruz	39.398	2.075	19,2	19,6
Santa Fé	383.913	1.203	11,6	15,9
Sgo. del Estero	30.709	915	12,3	16,0
Tierra del Fuego	22.726	2.052	15,6	19,3
Tucumán	106.029	1.033	13,2	15,1
Sin asignar				

1/ Incluye información de las declaraciones juradas de los períodos de liquidación vencidos en los años indicados presentadas en el correspondiente mes de vencimiento de la obligación (excluye presentaciones efectuadas fuera de término)
2/ Promedio mensual

Caso práctico:

TEMA 1.1. **PROYECCIÓN, ACOMPAÑAMIENTO Y ANÁLISIS DEL COMPORTAMIENTO DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**

Attilio Befera[1]
Director del Departamento Central de Gestión
Agencia de Ingresos
(Italia)

SUMARIO: 1. La Recaudación Voluntaria. 1.1. Premisa. 1.2. El Impuesto sobre la Renta y el IVA. El Form. F24 y los pagos unificados con compensación. 1.2.1 El decreto legislativo Nº 241/1997. Modalidades de pago y compensación. 1.2.2. Las relaciones entre las administraciones acreedoras y la «estructura de gestión». 1.3. Las tasas y los impuestos indirectos. El Form. F23. 1.3.1. El decreto legislativo Nº 237/1997. 1.3.2. El formulario de pago F23.–2. La Recaudación Forzosa. 2.1. Consideraciones preliminares y normativa de la materia hasta 1999. 2.2. La reforma de 1999. 2.2.1. La eliminación de la obligación de lo no recaudado como recaudado. 2.2.2. La recaudación mediante registro. 2.2.3. La realización de los registros. 2.2.4. La ficha de pago y los plazos de prescripción para la recuperación de los créditos inscriptos en el registro. 2.2.5. «Recaudación fraccionada» y suspensión de la recaudación. 2.2.6. Postergación del pago. 2.2.7. Procedimientos ejecutivos y cautelares. 2.2.8. La organización actual de la relación entre la administración y los agentes recaudadores. 2.2.9. La ineficiencia de las sociedades concesionarias. 2.2.10. La reciente reforma de la titularidad del servicio de recaudación. 2.2.11. Refortalecimiento de los procedimientos de recaudación forzosa.

1. **LA RECAUDACIÓN VOLUNTARIA**

1.1. PREMISA

La materia del pago voluntario de los impuestos ha sido objeto en los últimos diez años de una verdadera revolución en la organización jurídica y de gestión.

Hasta 1998, la normativa correspondiente se caracterizaba por la posición de monopolio atribuida a las sociedades concesionarias del servicio de recaudación, por las cuales debían pasar obligatoriamente, antes de llegar a la Tesorería del Estado, incluso las sumas que los contribuyentes pagaban a otros intermediarios (bancos y Oficinas Postales). A partir de esta situación, las empresas concesionarias obtenían una importante ganancia, que no se correspondía con ningún valor agregado efectivo, si se considera que la actividad de estas empresas consistía únicamente en la simple operación de hacer coincidir (en base a una tabla de correspondencias establecida por la Administración) el código del impuesto indicado por el deudor en el formulario de pago con la cuenta específica del Estado a la cual debían confluir las sumas cobradas.

Además, estas modalidades de gestión no garantizaban en absoluto un buen funcionamiento de la relación entre el Fisco y el deudor: si, salvo excepciones, las sumas abonadas por el contribuyente llegaban con cierta regularidad a las cajas del fisco, era muy insatisfactoria la calidad de la transmisión de

[1] La ponencia fue presentada por Raffaele Marra, Responsable de la Oficina de Asuntos Legales y Contencioso de la Agencia de Ingresos de Italia, en representación de Attilio Befera.

los datos que recibía la Administración de cada una de las operaciones de recaudación, transmisión ésta que se realizaba con medios obsoletos (cintas magnéticas) y en plazos totalmente inadecuados.

Por lo demás, se trataba de un defecto de fondo del planteo de las normas legales vigentes en ese momento, que tendían casi exclusivamente a controlar la velocidad de los flujos monetarios y prestaban poca atención al hecho que la información referida a las recaudaciones, que debía coincidir con las constancias de las declaraciones fiscales, fuera enviada de manera correcta a la Administración.

De todo ello derivaban importantes perjuicios para la actividad administrativa, dado que el hecho de que no se cruzara la información entre cada declaración y las sumas cobradas, llevaba a realizar débitos que no correspondían, lo cual provocaba la protesta de los contribuyentes y representaba una carga muy pesada para las oficinas periféricas, que debían tratar con un importante flujo de público e intentar resolver, caso por caso, y manualmente, las situaciones que se les presentaban.

Los contribuyentes, por su lado, no estaban satisfechos porque recibían intimaciones muchas veces infundadas, pero también porque, en la etapa del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, debían enfrentarse a una pluralidad de vencimientos, diferentes para cada impuesto, y a diferentes formularios de pago, lo cual tenía como consecuencia que los errores formales fueran muy frecuentes.

A partir de 1998, el Parlamento y el Gobierno trabajaron para eliminar estos defectos y, para ello, se siguieron en el ámbito legislativo y en el administrativo respectivamente, algunos lineamientos, como por ejemplo:

- la concentración de los vencimientos de pago de impuestos y aportes;
- la unificación de los formularios;
- la multiplicación de los canales de pago voluntario a disposición de los contribuyentes, con la doble finalidad de favorecer el cumplimiento y obtener para el fisco, una reducción de los costos de recaudación gracias a los beneficios de la competencia;
- la cada vez más extendida posibilidad de interrelación telemática entre los intermediarios de la recaudación y las Administraciones acreedoras.

Teniendo en cuenta lo expuesto, a continuación, se brinda una sintética información sobre la actual normativa del pago voluntario de los impuestos más importantes.

1.2. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL IVA. EL FORM. F24 Y LOS PAGOS UNIFICADOS CON COMPENSACIÓN

1.2.1. El Decreto Legislativo N° 241/1997. Modalidades de pago y compensación

Según el capítulo III del Decreto Legislativo N° 241 del 9 de julio de 1997, el contribuyente procede al pago voluntario de los impuestos y aportes de mayor importancia otorgando una autorización irrevocable a uno de los intermediarios legalmente habilitados (banco, Poste Italiane s.p.a. – Correo Italiano – y sociedades concesionarias); a su vez, el intermediario que recibe el pago transfiere las sumas cobradas, una vez descontadas las compensaciones que le corresponden, a la Tesorería del Estado. Se trata del sistema denominado «pagos unificados».

En especial, son objeto del pago unificado con compensación el Impuesto sobre la Renta, el impuesto al valor agregado (IVA), el IRAP (Impuesto Regional a las Actividades Productivas) y los aportes previsionales, al igual que otros impuestos, tasas y multas a que hace referencia el Decreto del Ministerio de Economía y Finanzas. Por este motivo, algunas obligaciones fiscales deben abonarse con la modalidad de referencia porque así está expresamente previsto por la ley; pero el Ministerio de Economía y Finanzas puede establecer, con un decreto propio, que también otros tributos sean pagados con dicha modalidad; de esta manera, se aseguran márgenes de flexibilidad, que permiten ampliar los límites del sistema de pagos unificados, recurriendo a una simple disposición administrativa en lugar de una ley.

Los ingresos que llegan a este sistema deben depositarse hasta el día 16 del mes del vencimiento; de esta manera, los vencimientos de los tributos a abonar mensualmente (IVA, retenciones en la fuente y aportes previsionales), que en su momento estaban distribuidos en varios días del mes, se concentraron en el día 16.

En cambio, se establecieron plazos específicos para los pagos de saldos y de anticipos del IVA y del Impuesto sobre la Renta, pagos que –realizándose previamente una opción en la declaración y abonando los intereses que correspondan– pueden hacerse de manera diferida en cuotas mensuales del mismo importe, siempre que el pago se complete en el mes de noviembre.

En lo que se refiere a las modalidades del pago unificado, los contribuyentes completan un único formulario de pago, denominado «formulario F24», aprobado con una disposición específica de la Administración Financiera y que los intermediarios ponen a disposición del contribuyente.

El Form. F24 contiene, además de la parte dedicada a los datos personales del contribuyente, una sección para cada Administración o grupo de Administraciones, en la cual aparece una columna para los importes a debitar y una para los importes a acreditar; cada uno de estos importes debe estar acompañado por el correspondiente código del impuesto, que identifica el tipo de pago realizado, y el período de referencia.

Las deudas se pueden compensar contra los créditos y su suma algebraica es el saldo final, que no puede ser negativo, porque el Form. F24 es un formulario de pago que no tiene naturaleza de declaración y, por lo tanto, no puede transformarse en una solicitud de reembolso.

De esta manera llegamos a la novedad más importante del Decreto Legislativo N° 241 de 1997: la posibilidad de compensar deudas contra créditos, tanto para los tributos fiscales como entre partidas activas y pasivas del contribuyente ante las diferentes Administraciones (Estado, Regiones, entes locales, entes previsionales públicos) destinatarias de los pagos unificados. Todo ello le permite al contribuyente «utilizar» de manera inmediata sus créditos fiscales, sin necesidad de esperar a que se complete el control de la declaración anual, y sin perjuicio, naturalmente, de la facultad de la Administración de proceder a la recuperación de los créditos que, luego de dicho control, resultaran indebidamente compensados.

La compensación a través del Form. F24, por otra parte, no elimina las posibilidades de descuento «interno» de los créditos fiscales, especialmente con referencia a la facultad de restar del anticipo el crédito que surge en el saldo del año anterior y de descontar de los pagos del IVA y del Impuesto sobre la Renta las facilidades reconocidas a las empresas bajo la forma de créditos fiscales.

De todas formas, la figura de la compensación no alcanza a todos los créditos, sino exclusivamente a los que surgen de las declaraciones periódicas, y no a otros tipos de crédito, como por ejemplo, los que derivan de solicitudes de reembolso consecuencia de duplicaciones o excepciones de pago.

En efecto, el procedimiento tradicional de la verificación previa de la pertinencia del crédito puede reemplazarse con la utilización de dicho crédito como compensación, sólo a condición de que pueda procederse, por lo menos *ex post*, a dicha verificación, controlando la efectiva existencia del crédito en el momento del cruce de información entre los pagos y la declaración.

Otra medida importante que ha sido aprobada en los últimos años es la posibilidad de utilizar, a los fines de la exención de las obligaciones fiscales derivadas de la autoliquidación, medios de pago distintos del efectivo, previstos en los convenios con los bancos, la empresa Poste Italiane s.p.a., y los concesionarios. Por ejemplo, es posible pagar con cheque bancario, pero, si dicho cheque no tuviera fondos o por cualquier motivo el banco no lo pagara, se considera que la obligación fiscal no ha sido cancelada.

Con el transcurso del tiempo y considerando el progreso tecnológico, la facultad de cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante otros instrumentos de pago distintos del dinero en efectivo, encontró un reconocimiento cada vez mayor en el ordenamiento italiano y fue incentivado por la Administración que, en efecto, obtuvo un incremento apreciable del uso de dichos instrumentos.

En especial, ha tenido una importante difusión el pago telemático por *Internet*, con débito en la cuenta corriente indicada por el contribuyente que, para afiliarse a dicho servicio, debe solicitar previamente que se le otorgue un *pin code* personalizado. Por otra parte, el recurso a esta innovadora modalidad de pago permitió también que entre los intermediarios de la recaudación se incluyera a los contadores, con la condición de que sus clientes los autoricen a efectuar los débitos correspondientes de sus cuentas corrientes.

El pago por *Internet* también se realiza a través de escribanos, en su calidad de responsables del pago de los impuestos que las partes adeuden por las escrituras de compraventa de inmuebles.

Asimismo, es necesario destacar que, para algunos tributos que no se recaudan con el Form. F24 ni a través de *Internet* (por ejemplo, las tasas a los automotores, que corresponden a las Regiones, y el canon por aparatos de radio y televisión) se ampliaron los «canales» de pago, con el ingreso entre los sujetos habilitados al servicio de cobro, de los titulares de locales de venta de tabaco, donde se instalaron terminales conectadas con el sistema informático de la Administración.

1.2.2. Las relaciones entre las Administraciones acreedoras y la «Estructura de Gestión»

Desde el punto de vista de las Administraciones acreedoras, la mayor ventaja del «sistema F24» está representada por la recepción telemática de los datos contenidos en los formularios de pago.

Al respecto, es útil recordar que la transmisión telemática de los datos de la recaudación representa sólo uno de los dos pilares del denominado «Fisco telemático», en cuyo ámbito también se realizaron procesos informatizados de transmisión de las declaraciones fiscales, que la Administración recibe a través de flujos informáticos provenientes de categorías especiales de sujetos habilitados, que perciben una compensación del Estado por prestar este servicio. Se trata, en especial, de bancos, oficinas de correos, profesionales y organismos específicos (los Centros de Asistencia Fiscal – C.A.F.) creados por las organizaciones sindicales y empresariales.

De lo expuesto se observa que, más allá de los principios establecidos en leyes y reglamentos, una parte relevante de la regulación de la relación entre Administración e intermediarios (por ejemplo, la medida de las compensaciones, que consisten en un importe fijo por cada formulario procesado, y las modalidades de otorgamiento de la autorización, de desarrollo del servicio y de transmisión de los datos de la recaudación) está contenida en convenios específicos. Ello ha determinado una variación en la naturaleza jurídica de dicha relación, que ahora se rige por el derecho privado, mientras que anteriormente, las obligaciones asumidas por los bancos en la gestión de las autorizaciones de pago de los tributos en el sistema de autoliquidación, se regían por el derecho público.

Según la nueva normativa, el intermediario al cual se dirige el contribuyente para efectuar el pago procede, con medios telemáticos y con modalidad centralizada, a depositar las sumas cobradas en una cuenta especial abierta en la Tesorería del Estado y transmite el correspondiente flujo de datos al denominado «Organismo de Gestión».

Este último, una vez recibida telemáticamente la información contenida en el Form. F24, reconstruye el valor bruto de los pagos «netos», a fin de impedir que la compensación realizada por el contribuyente perjudique la asignación a cada una de las Administraciones de las sumas que éstas le adeuden. Luego, el mismo Organismo de Gestión realiza el «cruce» entre los flujos monetarios e informáticos y distribuye entre las diferentes Administraciones, las sumas depositadas en dicha cuenta especial, en base a la información que recibe por medios telemáticos.

Es posible que, en un determinado día de pago, la suma de los importes destinados por los contribuyentes a una de las Administraciones acreedoras no sea suficiente para cubrir el total de los créditos de dicha Administración, utilizados como compensación. Para evitar desequilibrios financieros, aunque no sea más que momentáneos, se ha previsto la apertura de cuentas específicas a las cuales el Organismo de Gestión puede recurrir para garantizar que cada Administración reciba flujos de caja regulares.

En el marco de este procedimiento, se explica la previsión legislativa de la obligación, para el contribuyente, de presentar el Form. F24 aun cuando el saldo final fuera cero por efecto de las compensaciones realizadas; la falta de presentación de la autorización impide que se le asignen los importes adeudados a una o más Administraciones acreedoras, si la compensación se realizó respecto de Administraciones diferentes, o la acreditación en el rubro correspondiente de la rendición, si la operación de compensación se realiza entre tributos fiscales.

1.3. LAS TASAS Y LOS IMPUESTOS INDIRECTOS. EL FORM. F23

1.3.1. El Decreto Legislativo Nº 237/1997

Con referencia a los tributos menores (en especial, las tasas y los impuestos indirectos distintos del impuesto al valor agregado, además de una serie de otros tributos, inclusive no fiscales) en diciembre de 1996, el Parlamento delegó en el Gobierno la revisión de la normativa de los denominados Servicios Autónomos de Caja (S.A.C.) de las dependencias financieras. Dicha delegación se realizó con el Decreto Legislativo Nº 237 del 9 de julio de 1997, que suprimió los S.A.C., y encargó la gestión del cobro de los pagos voluntarios de los créditos a que nos referimos (con algunas excepciones de carácter residual, como el canon a los aparatos de radio y televisión y las tasas hipotecarias) a las sociedades concesionarias del servicio de recaudación.

Su consecuencia es que dichos pagos no sólo pueden realizarse directamente al concesionario, sino también en una oficina de correos o un banco, que están obligados a abonar las sumas cobradas a los concesionarios, los cuales, a su vez, proceden a transferirlas a la Administración. Para este tipo de pagos, dichas sociedades concesionarias siguen siendo intermediarios necesarios de la recaudación y continúan recibiendo una compensación por exclusividad, que se calcula en función de la cantidad de renglones del formulario que han sido completados por el deudor.

1.3.2. El formulario de pago F23

En cumplimiento del Decreto Legislativo N° 237 de 1997, fue aprobado el formulario de pago F23, que los concesionarios, los bancos y las oficinas de correos tienen la obligación de poner a disposición de su clientela y que debe ser utilizado según determinadas normas. En especial:

- cuando la obligación de pago tiene origen en una iniciativa de la Administración, vale decir, en el envío de una comunicación al interesado (aviso de liquidación o de verificación, acta de contravención u orden de intimación), la oficina que procede a realizar dicho envío debe adjuntar un formulario F23 ya completado;
- para registrar un acto, el contribuyente debe presentar a la oficina financiera competente, además de un ejemplar del Form. F23 con el cual ha sido abonado el impuesto de registro, un modelo de liquidación que contenga la lista detallada de los tributos pagados.

El intermediario ante el cual se realiza el pago transfiere las sumas cobradas a la Administración y debe transmitir la información referida a la operación de cobro, contenida en el formulario F23 que recibió. Esta transmisión, sin embargo, se realiza con modalidades totalmente diferentes a las previstas en el sistema de pagos unificados, dado que en este caso falta un organismo que desarrolle las funciones del Organismo de Gestión y que asegure automáticamente el cruce inmediato de los flujos monetarios y flujos de información y la gestión telemática de los datos de la recaudación. Dicha ausencia determina, además, la imposibilidad para el contribuyente de compensar deudas contra créditos.

Como es evidente, este procedimiento de pago, con respecto al del formulario F24, es mucho más antiguo y menos ventajoso, tanto para las Administraciones acreedoras como para los contribuyentes. No es causal, por otra parte, que en los últimos años se haya asistido a un progresivo abandono del Form. F23, con el pase de muchos tributos fiscalmente importantes (como, por ejemplo, el impuesto de registro que se adeude por contratos de compraventa de inmuebles) del sistema F23 al sistema F24 y al del pago por *Internet*. El formulario F23 constituye ya un instrumento de pago de carácter meramente residual.

2. LA RECAUDACIÓN FORZOSA

2.1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES Y NORMATIVA DE LA MATERIA HASTA 1999

La recaudación forzosa está estrechamente vinculada con la recaudación voluntaria, porque un correcto y eficiente funcionamiento de la primera garantiza un adecuado nivel de persuasión y constituye, por lo tanto, una garantía irrenunciable para favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Desde este punto de vista, se careció durante mucho tiempo de una normativa de recaudación forzosa de los créditos tributarios, ya que los pesados mecanismos establecidos por la ley terminaban por destruir la posición privilegiada que en abstracto se les reconocía a las dependencias públicas, a partir de la asignación a estas últimas de la facultad de producir por sí mismas (es decir, sin el control previo de la Autoridad Judicial) un título ejecutivo (denominado «registro») cuyo cobro era reclamado por sujetos privados vinculados al Estado por una relación de concesión, en base a excepciones respecto de las normas que en el ordenamiento italiano rigen en general la expropiación forzosa por deudas morosas.

Los defectos de la normativa vigente hasta 1999 se pueden sintetizar de la siguiente manera:

1) frecuencias fijas en la emisión de los registros, con los consiguientes picos de actividad que producían consecuencias negativas en la gestión;
2) lentitud en el intercambio de información entre Administración y agentes recaudadores a los fines de la identificación de los bienes a ejecutar;
3) falta de atribución a las sociedades concesionarias de la facultad de adoptar fundamentales medidas cautelares de carácter civil, como la hipoteca;
4) complicaciones contables derivadas de la denominada «obligación de lo no recaudado como recaudado», es decir, de la obligación, respecto de las sociedades concesionarias de distintos tipos de ingresos fiscales, de pagar a la Administración el importe de los registros que se les hubieran asignado (aun cuando el deudor no los hubiera abonado). Si el crédito resultaba inexigible, la sociedad concesionaria, una vez transcurridos dos años, presentaba una solicitud de

reembolso de los importes anticipados y, a la espera del análisis de dicha solicitud (sumamente complejo) recuperaba el 90% de lo anticipado, a través de una medida denominada «descargo provisorio»;

5) falta de adecuación de las normas correspondientes a los controles de la Administración sobre las empresas concesionarias y de los procedimientos de reconocimiento de inexigibilidad, en su beneficio, de las sumas inscriptas en el registro;
6) insuficiente especialización de dichas empresas en la recaudación forzosa, a causa de que también se les asigna la gestión de los pagos voluntarios (cfr. más arriba, punto 1.1);
7) remuneración de los concesionarios desvinculada de los resultados obtenidos en términos de volúmenes de recaudación realizada.

En este contexto, el Estado y las demás Administraciones públicas sólo lograban recuperar un porcentaje muy modesto de sus créditos.

2.2. LA REFORMA DE 1999

2.2.1. La eliminación de la obligación de lo no recaudado como recaudado

Para tratar de evitar que este grave inconveniente se prolongara, en el período 1998-1999 se dio inicio a un proceso de profunda reforma del sistema de recaudación forzosa de los créditos fiscales, con la Ley de delegación N° 338 del 28 de setiembre de 1998 y los Decretos Legislativos N° 37 del 22 de febrero de 1999; N° 46 del 26 de febrero de 1999; y N° 112 del 13 de abril de 1999.

En primer lugar, se derogó la figura de la obligación de lo no recaudado como recaudado, de origen remoto. Esta figura, concebida con finalidades de caja y como estímulo a la actividad de recaudación, se demostró evidentemente inadecuada para alcanzar estos objetivos, convirtiéndose, además, como ya se ha anticipado, en fuente de grandes complicaciones contables; considerando la crónica insuficiencia de los fondos creados en los correspondientes rubros de gastos del presupuesto del Estado, se aceptaba que los concesionarios se beneficiaran con los descargos referidos a registros inexigibles compensándolos con las sumas que debían anticipar de otros registros, dando lugar a una sucesión interminable de «arrastres» de partidas deudoras y acreedoras.

2.2.2. La recaudación mediante registro

Particular interés presenta la técnica legislativa utilizada en la redacción del Decreto Legislativo N° 46 de 1999; antes de que éste entrara en vigor, las disposiciones concernientes a la recaudación forzosa de ingresos públicos distintos de los impuestos directos hacían referencia a las normas dictadas para dichos impuestos, sin mayores detalles. Ahora bien, según los principios generales de nuestro ordenamiento, la operatividad de una referencia legislativa encuentra un límite insuperable en la compatibilidad de las disposiciones a las que se hace referencia con el microsistema normativo en el ámbito del cual la referencia misma se realiza. Por lo tanto, la ausencia de una identificación explícita, en el ámbito legislativo, de las excepciones a su operatividad, determinaba una situación ambigua, en la cual su concreta identificación era responsabilidad absoluta del intérprete; esto daba lugar, naturalmente, al riesgo de que cada juez adoptara orientaciones diferentes.

Además, durante un tiempo, la identificación de los ingresos a recaudar mediante registro se presentaba en la práctica como algo de extrema dificultad, en la medida en que implicaba el análisis de numerosísimas normas legales de la materia y autorizaciones administrativas muy difíciles de unificar.

En cambio, con el Decreto Legislativo N° 46/1999, se eliminaron radicalmente todas las dudas respecto de estos puntos. En primer lugar, los créditos a cobrar de manera forzosa mediante registro fueron identificados por medio de una exhaustiva enumeración, incluyendo en dicha categoría todos los ingresos del Estado y de los otros entes públicos, inclusive previsionales, con exclusión de los créditos de los entes públicos económicos.

A decir verdad, ya al 30 de junio de 1999, el registro se utilizaba para cobrar de manera forzosa los créditos de casi todos los sujetos públicos, con una sola e importante excepción: la de los entes previsionales, para los cuales la inscripción en el registro estaba prevista sólo como una opción, junto a otras; de ellas, la más utilizada era la solicitud de intimación dirigida a la Autoridad Judicial de acuerdo con el Código de Procedimiento Civil. Como consecuencia de ello, la principal novedad con-

tenida en el art. 17, inciso 1, está representada por la obligación, para los entes previsionales, de efectuar la recaudación forzosa con el registro.

Las Regiones y los entes locales, en cambio, son titulares de una mera facultad de hacer uso de los concesionarios de la recaudación. Se trata de administraciones que pueden adoptar un reglamento, con el cual eligen, como alternativa a la gestión de la recaudación de sus ingresos por medio de las sociedades concesionarias, la gestión propia o la asignación a terceros seleccionados por medio de un concurso a nivel europeo.

Considerando lo expuesto en cuanto a los créditos a cobrar por medio del registro, el mencionado Decreto Legislativo N° 46 de 1999, resolvió los problemas interpretativos ya referidos, disponiendo que la normativa correspondiente al Impuesto sobre la Renta se aplicara a todos los créditos que estamos tratando, salvo las excepciones expresa y detalladamente previstas por la ley.

2.2.3. La realización de los registros

Se distinguen los registros ordinarios y los registros extraordinarios. En los registros ordinarios se encuentran:

- los importes adeudados luego de la «diquidación» y del «control formal» de la declaración, que consisten, respectivamente, en formas de control automatizado y semiautomatizado de la declaración fiscal anual;
- a título provisorio, una parte de los impuestos cuya evasión se hubiera intimada por medio de un «aviso de verificación».

En los registros extraordinarios, en cambio, se encuentran en su totalidad, en caso de peligro fundado para la recaudación, las sumas que resulten adeudadas en base al aviso de verificación. Los registros están actualmente distribuidos entre las diferentes empresas concesionarias de la recaudación, en base al domicilio fiscal del contribuyente, que fundamentalmente coincide con su residencia.

De esta manera, se unificó la normativa del Impuesto sobre la Renta y la de los impuestos indirectos, mientras que anteriormente, con referencia a estos últimos, los registros se entregaban a la empresa concesionaria de la provincia en la cual se encontraba la dependencia que verificaba el crédito, que no siempre coincidía con la residencia del deudor. Por consiguiente, para dichos impuestos, a menudo se prolongaban los plazos de la recaudación, porque era necesario recurrir, con cierta frecuencia, a la figura de la «autorización» entre concesionarios, en la medida en que la notificación de los actos de recaudación siempre debe realizarse en el domicilio fiscal del deudor y, a la vez, cada concesionario sólo puede proceder a la ejecución en su propio ámbito territorial.

En lo que se refiere a las modalidades de transmisión de los registros, la norma reglamentaria vigente (Decreto Ministerial N° 321 del 3 de setiembre de 1999), contempla que la Administración haga llegar los registros por medios telemáticos al concesionario competente, a través de un consorcio obligatorio de derecho privado (el Consorcio Nacional obligatorio entre Concesionarios – C.N.C.), mientras que, con referencia a las modalidades de formación del título ejecutivo, se les permite a las Administraciones recurrir, como alternativa, a dos procedimientos diferentes: el «directo», en el cual la dependencia pública prepara por sí misma los registros, de acuerdo con especificaciones técnicas especiales, y el que prevé el apoyo del C.N.C.

Al respecto, se destaca que la Agencia de Ingresos utiliza el procedimiento directo y, por lo tanto, gestiona con la modalidad telemática todo el ciclo de vida de sus registros, enviando a los concesionarios con procedimientos informáticos todos sus actos referidos a la recaudación mediante registros (es decir, la inscripción en el registro y las eventuales medidas de suspensión, fraccionamiento en cuotas y anulación del registro). De ello derivan, como es evidente, efectos extremadamente positivos referidos a la rapidez y a la eficiencia de la actividad administrativa de la Agencia de Ingresos.

Finalmente, las dependencias financieras pueden emitir títulos ejecutivos día por día, sin tener ya que hacerlo de manera concentrada en determinados períodos del año como sucedía hasta 1999; esto da lugar a nuevas consecuencias positivas en su organización.

2.2.4. La ficha de pago y los plazos de prescripción para la recuperación de los créditos inscriptos en el registro

La entrega del registro por parte de la Administración al concesionario es una actividad totalmente interna entre estos dos sujetos, de la cual el contribuyente no tiene conocimiento. Posterior-

mente, el contribuyente recibe del concesionario la denominada «ficha de pago» que es, básicamente, una especie de reproducción del registro.

Para las disposiciones vigentes hasta hace poco, el plazo de prescripción para la recuperación forzosa de los tributos más importantes (Impuesto sobre la Renta, IVA e IRAP) hacía referencia al momento de la inscripción en el registro por parte de la dependencia financiera y no al momento de la notificación de la ficha de pago al contribuyente. Esto fue fuertemente rechazado por la jurisprudencia de la Corte de Casación y, en los últimos años, también por la Corte Constitucional, que había objetado la falta de seguridad jurídica que de ello deriva para el contribuyente y la consiguiente violación de su derecho de defensa.

El Parlamento intervino en el 2005, introduciendo plazos específicos de prescripción relacionados con la fecha de notificación de la ficha de pago al deudor, que se determinaron estableciendo como fecha inicial el año de presentación de la declaración. En especial, dicha notificación debe efectuarse hasta el 31 de diciembre:

- del tercer año posterior al de la presentación de la declaración, para las sumas que se adeudaran luego de la liquidación;
- del cuarto año posterior al de presentación de la declaración, para las sumas que se adeudaran luego del control formal;
- del segundo año posterior a aquel en el cual la verificación se considera definitiva (por aceptación del contribuyente o por finalización del contencioso), para las sumas que se adeudaran luego de la verificación.

Asimismo, exclusivamente con referencia a las relaciones entre Administración y concesionario, se ha fijado en once meses a partir de la fecha de entrega del registro, el plazo dentro del cual el concesionario debe notificar la ficha, para evitar incurrir en el rechazo de la solicitud de reconocimiento de la inexigibilidad del crédito (cfr. punto 2.2.8), es decir, responder por sí ante la eventual falta de recaudación.

Siempre con referencia a la ficha de pago, se destaca que en ella está contenida la intimación a cumplir con la obligación resultante del registro dentro del plazo de sesenta días a partir de la notificación, comunicándose que, si no se cumpliera, el contribuyente estará obligado a abonar intereses moratorios a partir de la fecha de la notificación y el concesionario procederá a la expropiación forzosa y a otras medidas coercitivas previstas por la ley (cfr. punto 2.2.7.)

De todas formas, la ficha de pago no cumple sólo con una finalidad de intimación, sino que también tiene una función informativa, porque permite al deudor tener un pleno conocimiento de las pretensiones de la Administración e impugnar, si lo considera necesario, dicha pretensión. Tanto y más cuando, al contrario de lo que sucedía en el pasado, las actuales fichas de pago presentan una alta flexibilidad de contenidos, flexibilidad que hace posible presentar todos los datos necesarios para que el deudor comprenda los fundamentos de la demanda de pago.

Al respecto, es necesario destacar que las instrucciones de la ficha de pago han sido redactadas con la colaboración de expertos universitarios en comunicación, para evitar la utilización de un lenguaje excesivamente técnico-jurídico o, peor aún, burocrático.

2.2.5. «Recaudación fraccionada» y suspensión de la recaudación

Salvo que se verifiquen los presupuestos para la emisión de los denominados registros extraordinarios (cfr. punto 2.2.3.), el ordenamiento italiano reconoce a la Administración Financiera, -cuando se encuentra en curso un recurso jurisdiccional contra el aviso de verificación-, la facultad de cobrar de manera provisoria una parte de las sumas verificadas, determinadas de manera diferenciada con relación al impuesto considerado en cada caso (por ejemplo, mitad para el Impuesto sobre la Renta y para el IVA) y al estado del contencioso.

Dicha «recaudación fraccionada» se produce en una proporción de dos tercios de los impuestos y de los intereses después de la sentencia de primera instancia y por la totalidad del monto remanente después de la sentencia de segunda instancia.

El sistema que acabamos de describir constituye, evidentemente, una especie de suspensión parcial *ex lege* de la recaudación de las sumas adeudadas en base al aviso de verificación. No obstante, el ordenamiento italiano, ya desde 1996, le reconoce también al contribuyente que impugna la pretensión fiscal ante el juez especial correspondiente (la Comisión Tributaria) la posibilidad de solicitar en primera instancia a dicho juez – tanto por las sumas adeudadas en base a la verificación como a las adeudadas por efecto de la liquidación y del control formal – que disponga la suspensión de la recaudación de las sumas inscriptas en el registro hasta que se defina el juicio. Al momento de decidir

sobre esta solicitud, la Comisión Tributaria realiza tanto una evaluación sumaria de los fundamentos del recurso de que se trate como de la gravedad del perjuicio que le produciría al recurrente la ejecución del registro antes del cierre del contencioso.

Finalmente, también existe la facultad de la Administración Pública de suspender la recaudación como una forma de «autotutela», es decir, prescindir de la orden del juez:

- a la espera de analizar eventuales excepciones, presentadas por el contribuyente, que podrían ser aceptadas y llevar a la Administración a anular el registro inclusive por propia iniciativa, sin esperar la sentencia de la Autoridad Judicial;
- si se verifican situaciones excepcionales, de carácter general o referidas a un área importante del territorio, como sucede, por ejemplo, en el caso de desastres naturales.

2.2.6. Postergación del pago

Las disposiciones vigentes hasta 1999, contenían una reglamentación para nada homogénea, del fraccionamiento en cuotas del pago, en la cual estaban previstas diferentes posibilidades de postergación, en base a la tipología del registro, de la infracción que lo había originado y del tipo de actividad desarrollada por el deudor.

Las disposiciones actualmente en vigor, en cambio, contienen una normativa uniforme de la figura del fraccionamiento en cuotas, con referencia a todos los ingresos fiscales del Estado. Estas establecen una relación entre la facultad, para la dependencia financiera, de postergar el pago de las sumas inscriptas en el registro y la verificación de la existencia de una «momentánea situación de dificultad objetiva». Dicha situación se presenta cuando el contribuyente está imposibilitado de pagar la deuda inscripta en el registro en un único pago, pero puede afrontar la carga financiera que deriva de distribuir el pago en una cantidad de cuotas adecuada a sus condiciones patrimoniales.

Luego de ser aceptada la solicitud de postergación – que debe ser presentada, para que no prescriba, antes de que se inicie el procedimiento ejecutivo – pueden obtenerse hasta un máximo de 60 cuotas mensuales o bien la suspensión por un año y, posteriormente, hasta un máximo de 48 cuotas mensuales.

Para importes superiores a aproximadamente 25.000 euros, la concesión del beneficio está subordinada a la presentación de una póliza de fianza o fianza bancaria, con costo a cargo del deudor, y que la Administración acepta sólo si es otorgada por sujetos que ofrecen amplias garantías, es decir, un banco o una empresa de seguros autorizada para operar en el sector de cauciones.

2.2.7. Procedimientos ejecutivos y cautelares

Los concesionarios, a diferencia de los acreedores privados, que deben dirigirse al juez, tienen la facultad de gestionar de manera autónoma tanto la ejecución de bienes muebles como inmuebles, procediendo por sí mismos a la venta de los bienes prendados, muebles e inmuebles, a menos que se interpongan observaciones a la regularidad del procedimiento de expropiación. Para este caso tienen vigencia, respecto de la normativa ordinaria, algunas restricciones importantes a los medios de prueba con los cuales el deudor, el cónyuge y los parientes y afines hasta el tercer grado, pueden demostrar la propiedad de los bienes prendados existentes en la vivienda y en la empresa del deudor.

La intención es, evidentemente, acelerar los tiempos de realización de estas ventas; para hacer más eficiente la acción administrativa corresponde, por lo menos de manera prevaleciente, el límite mínimo de 8.000 euros que debe alcanzar el monto del crédito inscripto en el registro para que el concesionario pueda proceder a la expropiación de carácter inmobiliario.

El concesionario está también autorizado a asumir otra eficaz iniciativa, de naturaleza cautelar, respecto de los inmuebles del contribuyente: la hipoteca. El registro constituye, en efecto, título para la inscripción de hipoteca legal respecto de dichos inmuebles, por un importe equivalente al doble de las sumas totales inscriptas en el registro. Además, para la inscripción de la hipoteca no está previsto el límite mínimo del crédito de 8.000 euros, límite que, por lo tanto, no constituye un cómodo umbral de franquicia a favor de los deudores de importes inferior a 8.000 euros que, si bien no están expuestos al embargo inmobiliario, con la hipoteca sufren un importante condicionamiento respecto de la libre disponibilidad de sus bienes inmuebles.

Siempre en materia de acciones cautelares, es de gran importancia la denominada «inhibición de uso administrativa», que consiste en la facultad del concesionario de inscribir en los registros públi-

cos correspondientes la prohibición de circulación de los automotores y de las motos de propiedad del deudor moroso. Si se violara esta prohibición, el vehículo es retirado y conducido a un depósito autorizado. Se trata de una medida que, considerando el particular valor de uso de los automotores, demostró ser especialmente útil en la lucha contra la «evasión a la recaudación».

Como conclusión, debe destacarse que a los concesionarios se les atribuye la facultad de acceder por medios telemáticos a los sistemas informáticos de la Administración Pública, a partir del de la Administración Financiera, que contiene todos los datos referidos a los ingresos de los contribuyentes y que, justamente por ello, representa un apoyo sumamente valioso para la recaudación forzosa de los créditos inscriptos en el registro.

El reconocimiento de esta facultad implicó un cambio radical de las modalidades y de los tiempos de obtención de la información relativa a los bienes del contribuyente inscripto en el registro por parte de los concesionarios, antes, la obtención de estos datos se realizaba lentamente y con un procedimiento en papel más bien complicado (un «visto» de la dependencia en las actas de embargo negativo o insuficiente y en aquellas donde consta la imposibilidad de localización).

Las disposiciones vigentes, a fin de evitar peligrosas e ilegítimas superposiciones entre el ejercicio del servicio público y eventuales intereses privados de la sociedad concesionaria, determinan que la información obtenida por el concesionario con motivo de la actividad que se le asigna en concesión, están alcanzadas por el secreto de la función, por lo cual su utilización con fines distintos al de la recaudación de los créditos inscriptos en el registro está penalmente sancionada.

2.2.8. La organización actual de la relación entre la Administración y los agentes recaudadores

La normativa referida a esta relación es un punto muy delicado de toda la actividad de recaudación forzosa y, precisamente por este motivo, a partir del próximo 1° de octubre, sufrirá una evolución de trascendencia histórica.

Actualmente, pueden ser concesionarios del servicio de recaudación las sociedades anónimas con capital totalmente integrado de aproximadamente 2,6 millones de euros, provistas de adecuados sistemas informáticos conectados entre sí y con la Administración Pública y que tengan como objeto exclusivo el desarrollo de dicho servicio de recaudación forzosa y de funciones relacionadas o complementarias, así como la recuperación de créditos, que puedan ejercerse por cuenta de privados, por medio de estructuras separadas y según los procedimientos civiles ordinarios.

Hasta 1999, la Administración realizaba verificaciones principalmente formales en las empresas concesionarias que, no pocas veces, constataban violaciones contables de importancia menor, pero no encontraban grandes ineficiencias, entre otras cosas, porque la Administración no disponía de los flujos de información necesarios para organizar inspecciones con un fin determinado, que le permitiera intervenir en el momento oportuno.

En la organización creada con el Decreto Legislativo N° 112/1999, en cambio, los concesionarios se vieron obligados a enviar mensualmente a cada Administración los datos detallados referidos al cobro de cada una de las partidas que se les confiaban. Además, para los registros de la Agencia de Ingresos, esta información se realiza – de acuerdo con los procedimientos informáticos que regulan la gestión de los registros – con medios totalmente telemáticos, permitiendo de esta manera un permanente y eficaz monitoreo del curso de la actividad.

El mencionado Decreto Legislativo N° 112 de 1999, modificó también la reglamentación del reconocimiento, por parte de la Administración y a pedido del concesionario, de la inexigibilidad de las sumas inscriptas en el registro. Anteriormente, las solicitudes de inexigibilidad presentadas por los concesionarios, quedaban en general sin responder en las dependencias de los diferentes entes acreedores, haciendo que fueran inútiles las sanciones patrimoniales que estaban previstas en abstracto para las sociedades que no documentaban correctamente la inexigibilidad.

Todo ello era consecuencia de la escasa cantidad de personal destinado a esta tarea y de la considerable dificultad para analizar este tipo de solicitudes, agudizada por las frecuentes prórrogas y reaperturas de los plazos que la ley establecía para el cumplimiento de los diversos procedimientos ejecutivos.

Al mismo tiempo, la vieja normativa de la inexigibilidad privaba al concesionario de la más elemental autonomía para elegir las acciones de expropiación a llevar a cabo, obligándolo, en la práctica, sobre todo a tratar de demostrar la inexigibilidad formal del registro.

Los prejuicios que de ello derivaban eran enormes, a tal punto que, inclusive en realidades aisladas en las cuales las solicitudes de inexigibilidad eran tratadas con menos demora, no había, de todas

formas, un crecimiento de los *estándares* de los volúmenes de recaudación: el control del nutrido papeleo que se adjuntaba a estas solicitudes, sólo servía para verificar si, del análisis de la documentación presentada, los procedimientos se iniciaban o completaban dentro de determinados plazos.

Partiendo de esta situación, el Decreto Legislativo N° 112 de 1999, había tratado de adoptar una visión empresarial de la actividad de recaudación, liberando al concesionario de los plazos procesales, reconociéndole una amplia discrecionalidad en la definición de los modos y los plazos de ejecución y sancionando sólo la demora en la notificación de la ficha y la elección de acciones ejecutivas evidentemente inadecuadas para la realización del crédito. Por lo demás, las otras causas de rechazo de la solicitud de inexigibilidad están constituidas, sobre todo, por violaciones a la obligación de informar, como una nueva confirmación de la importancia asignada a dichas obligaciones.

Además, para el control de la inexigibilidad rige el principio del silencio-aprobación: una vez transcurridos tres años de dicha comunicación, si la Administración no notifica una medida rechazando la solicitud de descargo, esta última se considera aceptada, con la consiguiente cancelación del crédito de los registros contables del Estado y del concesionario.

2.2.9. La ineficiencia de las sociedades concesionarias

Las disposiciones aprobadas en el período 1998 – 1999 representaron un intento extremo de reforma del sistema dentro del sector de referencia, marcado por la decisión, que ya lleva casi más de un siglo, de confiar la actividad de recaudación forzosa de los créditos públicos a sujetos privados.

Sin embargo, a pesar de los eficaces instrumentos de acción y de disuasión que se les reconocieron en ese período, la cultura empresarial que persistió en las empresas concesionarias no se orientó a maximizar la recaudación y a la necesaria transformación de su estructura organizativa y sus estrategias operativas en función de dicho objetivo.

Básicamente, la mayor parte de las empresas no aprovechó de manera adecuada las medidas de apoyo financiero que se les ofrecieron para los primeros años de aplicación de la reforma de 1999, consistentes en el mantenimiento, a cargo del Estado, del mismo nivel de compensaciones asignadas en los últimos dos años de vigencia del sistema anterior.

La organización del sistema de recaudación forzosa implicó, por lo tanto, un considerable desembolso de dinero público (aproximadamente 500 millones de euros al año) a favor de los privados, además de los costos económicos derivados del intercambio informático con las 38 empresas concesionarias que gestionan los ámbitos provinciales del servicio de recaudación, y de los costos administrativos, que surgen del ejercicio de la vigilancia que la Administración Financiera debe desempeñar hoy respecto de dichas empresas.

De ello ha derivado un círculo vicioso, en el cual las empresas concesionarias continuaron solicitando la asignación de compensaciones globales a cargo del Estado mientras, a la vez, obtenían escasísimos resultados en términos de recuperación forzosa, de manera tal que la casi totalidad de los importes recaudados por los concesionarios consiste en sumas pagadas voluntariamente por los contribuyentes luego de la notificación de la ficha de pago.

Además, los bancos, que casi siempre son sujetos económicos de referencia de las sociedades concesionarias, podrían encontrarse, al ejercer la actividad de recaudación forzosa, en posición de conflicto con su interés de mantener las relaciones con la clientela.

Finalmente, la permanente mejora de los servicios de asistencia a los contribuyentes, el incremento de las declaraciones telemáticas y la consolidación del cumplimiento, conducen inevitablemente a que cada vez haya menos registros y, por lo tanto, a la sustancial imposibilidad, para las sociedades concesionarias, de alcanzar el equilibrio de las cuentas sólo por medio de la remuneración a porcentaje.

Todo ello sin que de tales circunstancias derive ninguna disminución de la importancia de la recaudación forzosa, teniendo en cuenta que, tal como ya se ha destacado, el Estado debe aumentar la tasa de cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, inclusive a través del efecto disuasivo que deriva de un eficiente sistema de recuperación forzosa.

2.2.10. La reciente reforma de la titularidad del servicio de recaudación

Estas son, entonces, las causas que condujeron recientemente a la adopción de una nueva reforma del servicio de recaudación, luego de la cual, a partir del 1° de octubre de 2006, dicho servicio ya

no se asigna en concesión a sujetos privados y le será, en cambio, confiado *ex lege* a una nueva sociedad de mayoría estatal, *Riscossione s.p.a.,* cuyos accionistas de referencia son la Agencia de Ingresos y el Instituto Nacional de Previsión Social (I.N.P.S.).

Dicha reforma constituye un paso de importancia estratégica en la lucha contra la evasión fiscal, dado que atribuye a la Agencia de Ingresos una posición central en la actividad del cobro forzoso y garantiza así el gobierno unitario de la acción de verificación y de la recaudación mediante registro, que representa su cumplimiento natural.

La uniformidad en los lineamientos para el desarrollo de dichas acciones aumentará la eficacia y la capacidad de persuasión del sistema de recaudación. Además, también es de suma importancia en este contexto que esté prevista la *partnership* del INPS que, por la cantidad de registros que tiene asignada es, después de la Agencia de Ingresos, el más importante ente acreedor del servicio de recaudación por registros.

Tampoco debe dejarse de lado el Decreto Ley N.º 203 de 2005, que finalmente permite superar la actual atomización del sistema, fraccionado en casi 40 empresas, lo cual produce una gestión antieconómica fácilmente imaginable con respecto a las diferencias existentes en los sistemas informáticos, en las estrategias de acción y en las políticas de suministro de las diferentes sociedades.

Por lo expuesto, es necesario destacar que, una vez decidido que la actividad de recaudación volvería al sector público, la creación de una sociedad para tal fin ha sido una solución organizativa casi obligada para disponer de la agilidad operativa indispensable en la gestión de la recaudación forzosa. Esta solución, por otra parte, permite también que el personal destinado al sector, que hoy llega a 9000 empleados, mantenga su especialización; el Decreto Ley Nº 203 ha cubierto la necesidad de proteger su situación jurídica y económica previendo, a la vez, la posibilidad de utilizar, como amortizador social, un importante fondo constituido por aportes anteriores realizados por los trabajadores del sector, al cual se podrá recurrir para reducir el personal en cuestión, a través de una especie de jubilación anticipada, sin que esto represente un gasto para el Estado.

Asimismo, se tuvieron en cuenta mecanismos especiales para garantizar que el traslado de la recaudación forzosa de las empresas concesionarias a *Riscossione s.p.a.,* no perjudique la continuidad organizativa que, evidentemente, es una exigencia irrenunciable para un servicio público tan delicado como el de la recaudación forzosa de los créditos públicos.

Se tomaron todas las previsiones necesarias para «neutralizar» los problemas que podrían surgir del traspaso de importes no cobrados (los denominados «remanentes de gestión») de los actuales concesionarios a la *newco* pública y de las consiguientes interrupciones en la recaudación forzosa.

En especial, se le ha otorgado a *Riscossione s.p.a*, la facultad de adquirir total o parcialmente (siempre que no sea menos del 51%) el paquete accionario de cada una de las empresas concesionarias; la compra está condicionada por la cesión simultánea de sus acciones a los accionistas de las sociedades concesionarias, hasta un límite del 49% del capital social.

De esta manera, se ha asegurado que el traspaso de la actividad de recaudación forzosa al sector público fuera gradual, dado que las sociedades ya existentes, que pasaron a ser de propiedad de *Riscossione s.p.a.,* podrán continuar operando sin transferencias de remanentes de gestión, inclusive después de que finalice el régimen de concesión.

En efecto, la nueva sociedad pública está legitimada para ejercer la actividad de recaudación inclusive a través de sujetos participados en una proporción no menor al 51% del capital social. Todo ello le permitirá a *Riscossione s.p.a.,* empezar a operar inclusive antes de que le sea transferida la titularidad directa de esta actividad, prevista para el 1º de octubre de 2006, y contar rápidamente con los elementos de juicio necesarios para alcanzar lo antes posible el objetivo de optimizar su gestión.

Esta etapa tiene carácter transitorio y finalizará en el año 2010, con la recompra, por parte de los socios públicos, de las acciones de la *newco* anteriormente cedidas a sujetos privados, así como de la parte de las cuotas accionarias minoritarias de las sociedades concesionarias que fueran adquiridas parcialmente. Después de ese plazo, los mismos socios públicos podrán proceder a vender el 49% del capital de *Riscossione s.p.a.,* a sujetos privados, seleccionados según normas de transparencia pública.

Por lo demás, los traspasos que acabamos de esbozar son funcionales, no sólo a una exigencia evidente de continuidad de la función pública sino también a la alta complejidad del recorrido trazado por el legislador, que involucrará a 39 empresas y que dará lugar, por lo tanto, a lo que seguramente será la más grande y compleja operación de concentración societaria que jamás se haya visto en nuestro país. Más aun, cuando estas 39 sociedades presentan un panorama para nada homogéneo, con referencia a la organización de los sistemas informáticos, a la gestión del fenómeno de la morosidad de los contribuyentes, a las políticas de gastos, a la situación contable, a los costos y a la gestión del personal, etc.

En este contexto, la Agencia de Ingresos y el INPS, por medio de acto público del 27 de octubre de 2005, procedieron en primer lugar, a la constitución de *Riscossione s.p.a.,* que fue inscripta en el

registro de empresas el 31 de octubre del mismo año, y que cuenta con un capital social de 150 millones de euros, suscripto en una proporción del 51% y del 49% respectivamente.

Inmediatamente después de la constitución, la *newco* empezó a cumplir con las obligaciones que el Decreto Ley N° 203 del 2005 puso a su cargo, concentrándose, en primer lugar, en la puesta en marcha de la compleja operación de adquisición y fusión de la sociedad creada con la reforma del sistema de recaudación.

Las disposiciones de reforma establecen que *Riscossione s.p.a.,* debe formular una propuesta de compra de la mayoría del capital social de las empresas concesionarias del servicio nacional de recaudación y las adquisiciones correspondientes se deben realizar hasta el 30 de setiembre próximo, fecha en la cual, como se ha dicho, cesará el régimen de concesión del servicio.

Una vez definidas las adquisiciones, la *newco* pública comenzará a operar como *holding* de las sociedades que efectúan la recaudación forzosa de los créditos públicos. No obstante, *Riscossione s.p.a.,* no se limitará a la mera gestión de las participaciones adquiridas en el capital de las sociedades concesionarias, sino que asumirá rápidamente una característica operativa propia, para poder tener incidencia en el corto plazo en los resultados de la recaudación y concretar así los objetivos de ingresos fiscales ya fijados por el Parlamento para el año 2006.

A este resultado se llegará, efectivamente, a través de una decisiva intervención de *Riscossione s.p.a.,* en las estrategias operativas de las sociedades adquiridas, orientada a anticipar, en la mayor medida posible, los efectos de la centralización de los procesos operativos y de la consiguiente optimización del desempeño de la recaudación que, según las previsiones del Decreto Ley N° 203/2005, estarán totalmente concretadas dentro de algunos años.

Al respecto, ya se ha realizado un profundo estudio, orientado a identificar las *mejores prácticas* y se llevó a cabo el procesamiento de los datos de las obligaciones inscriptas en el registro y de la información sobre la recaudación realizada con medios telemáticos por los concesionarios, para calcular el valor de la relación recaudación/costo neto en las diferentes provincias.

Posteriormente, en base a algunos parámetros estructurales de medición de las características socio-económicas de cada provincia (cantidad de empresas, cantidad de quiebras, propensión a la evasión fiscal, etc.) y a través de una metodología de *cluster analysis*, se dividió el territorio nacional en clases homogéneas y, para cada una de ellas, después de haber excluido los datos anómalos, se identificaron las *mejores prácticas* y se calcularon los incrementos del ingreso fiscal a tomar como objetivo. Los resultados de este estudio permitirán a *Riscossione s.p.a.,* orientar la política empresarial de las sociedades en las cuales participa, para alcanzar los objetivos previstos por el Decreto Ley N° 203 de 2005.

El otro soporte del proceso de hacer más eficiente la recaudación forzosa está representado por la reducción de los costos. También aquí será decisivo el aporte que derive de las modificaciones que *Riscossione s.p.a.,* introducirá en los procesos de gestión de las sociedades participadas, a fin de superar la atomización organizativa y de procedimientos que caracteriza al actual sistema de recaudación y dar los primeros pasos en dirección a la unificación de los sistemas informáticos y de los criterios de gestión, indispensable para concretar economías de escala y preparar el terreno para las proyectadas fusiones por incorporación de las sociedades participadas en la *newco.*

2.2.11. Refortalecimiento de los procedimientos de recaudación forzosa

Las consideraciones del párrafo anterior se refieren a las innovaciones introducidas por el Decreto Ley N° 203 de 2005, respecto de la titularidad del servicio público de recaudación, pero este decreto refortaleció las excepciones a las normas ordinarias ya previstas en materia de recaudación forzosa de los créditos públicos.

Al respecto, resulta particularmente importante la extensión del procedimiento privilegiado de embargo a los sueldos, que anteriormente estaba previsto para alquileres y locaciones: en lugar de la intervención del juez, ahora también pueden embargarse los salarios mediante la orden al empleador de efectuar directamente el pago al concesionario de las sumas adeudadas relativas a la relación laboral.

También se fortalecen los procedimientos de recaudación forzosa mediante la ampliación de la facultad de acceso a información útil a los fines de la recaudación forzosa, que puede referirse a todos los datos, ya sea que estén en manos de sujetos privados o de sujetos públicos, y estos datos pueden utilizarse sin que se cumplan los procedimientos especiales previstos por las normas de carácter general referidas a la protección de la privacidad. Esta decisión se debe a la importancia que reviste, respecto de la publicidad de los datos, la finalidad de la actividad que hoy desarrollan las sociedades concesionarias y, con mayor razón, de la que será desarrollada por *Riscossione s.p.a.*

Finalmente, también constituye una señal muy importante la previsión expresa de la colaboración de la Guardia de Finanzas en la actividad de recaudación, colaboración posible gracias a la organización, sustancialmente pública, que derivará de la realización de la operación de *insourcing* prevista por la reforma.

Evidentemente, se trata de una importantísima novedad, gracias a la cual *Riscossione s.p.a.*, podrá contar con el aporte de un cuerpo altamente especializado en la lucha contra la evasión y utilizar la valiosa capacidad de *inteligencia* de la Guardia de Finanzas para las acciones ejecutivas y cautelares a encarar respecto de los contribuyentes morosos.

Caso práctico:

TEMA 1.2. **GASTOS TRIBUTARIOS: MEDICIÓN DE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE**

Luiz Villela
Experto en Tributación - Economista
Banco Interamericano de Desarrollo
(BID)

SUMARIO: 1. Los Incentivos Fiscales.–2. Incentivos a la Exportación.–3. Incentivos a la Inversión. 3.1. Incentivos regionales. 3.2. Incentivos sectoriales.–4. Incentivos a la Investigación y Desarrollo (I&D).–5. Incentivos y Beneficios Fiscales.–6. Los Gastos Tributarios. 6.1. Dificultades para determinar los gastos tributarios. 6.2. Ventajas y desventajas de los gastos tributarios. 6.3. Informes o presupuestos de gastos tributarios. 6.4. Gastos tributarios en los EEUU. Bibliografía.

1. LOS INCENTIVOS FISCALES

El principal objetivo de los sistemas tributarios debería ser el de recaudar los recursos para financiar el gasto público de la forma más eficiente, así como asegurar una distribución equitativa de la carga tributaria. Los gobiernos todavía, frecuentemente, utilizan los sistemas tributarios para promover políticas específicas.

Desde largo tiempo atrás, ha sido política habitual, tanto de los países desarrollados, como de los países en desarrollo, la concesión de incentivos fiscales con diferentes objetivos de política como, por ejemplo, la promoción de exportaciones o la atracción de Inversión Extranjera Directa (IED).

Estos incentivos pueden definirse como aquéllos que, reduciendo la carga tributaria que enfrentan las empresas, procuran modificar su comportamiento induciéndolas a invertir en determinados sectores o regiones. Pueden ser vistos como excepciones al régimen tributario general. Investigaciones de ámbito mundial (UNCTAD [2000]) muestran que las reducciones en la tasa del impuesto a la renta y las exenciones –*tax holidays*–, son los incentivos fiscales más frecuentemente otorgados. Les siguen: reducción de aranceles a la importación de maquinaria, equipos e insumos intermedios; sistemas de *drawbacks* en materia arancelaria; regímenes de depreciación acelerada; deducciones específicas de determinados ingresos en la liquidación del impuesto a la renta; deducciones por reinversión y rebajas en las contribuciones a la seguridad social.

En los países en desarrollo, en particular, las políticas comerciales han sido sustituidas por incentivos fiscales para captar inversión extranjera directa (Villela, Barreix [2002]). Parece claro que el papel de estos instrumentos es secundario, menos relevante que factores como el tamaño del mercado, la infraestructura y el riesgo-país. El punto ha sido y es objeto de numerosas investigaciones: las ventajas y desventajas de los incentivos fiscales aún no han sido claramente establecidas, desde que se han verificado tanto notables éxitos como fracasos rotundos.

2. INCENTIVOS A LA EXPORTACIÓN

La importancia de los incentivos a las exportaciones se ha reducido significativamente, por diferentes razones:

(i) por ser incompatibles y violatorios con procesos de integración económica en los cuales los países de América Latina y el Caribe están involucrados (CAN, CARICOM, MCCA y MERCOSUR), en la medida que introducen distorsiones en las condiciones de competencia;

(ii) aunque dichos acuerdos dejaron libertad para aplicar incentivos a las exportaciones extrazona, los diferentes programas de responsabilidad fiscal han ido en el sentido de disminuirlos;

(iii) las represalias que aplicaron los países importadores siguiendo las normas de la Organización Mundial de Comercio (OMC), contribuyeron también a reforzar la tendencia a la baja de estos incentivos.

Por otra parte, dado el consenso que existe actualmente respecto a que no se pueden exportar impuestos, ya no cabe considerar como incentivo la devolución de los impuestos indirectos pagados en las etapas anteriores a la exportación. La OMC habilita la devolución de dichos impuestos indirectos siempre que se pueda calcular de manera precisa la carga impositiva al momento de la exportación.

3. **INCENTIVOS A LA INVERSIÓN**

3.1. INCENTIVOS REGIONALES

Los incentivos a las regiones menos desarrolladas son típicos de los países territorialmente grandes. Argentina, Brasil, Chile y Perú, por ejemplo, presentan esquemas de incentivos al desarrollo de determinadas regiones: Tierra del Fuego y «Provincias menos desarrolladas» –San Luis, Catamarca, La Rioja, San Juan y partes de Mendoza– en Argentina; Manaos, la Amazonía y el Nordeste en Brasil; Zonas Extremas (sur y norte) en Chile; y la Amazonía de Perú.

Los incentivos de este tipo suelen localizarse en regiones con desventajas comparativas dada su lejanía de los principales centros urbanos. Las actividades en estas regiones generalmente implican más altos costos de transporte y comunicaciones, lo que aumenta los gastos de producción y distribución. Incluso puede haber costos extra para lograr relocalizar mano de obra en la región, que demandará salarios más altos para instalarse en una zona que no cuenta con los servicios de los centros urbanos.

La experiencia internacional indica que lo óptimo –*first best*– es que el gobierno desarrolle la infraestructura de la zona. Como segundo óptimo, el gobierno podría compensar al inversor por el costo de desarrollo de la infraestructura y el entrenamiento del personal en la región, con subsidios al empleo antes que reducciones en el impuesto a la renta.

3.2. INCENTIVOS SECTORIALES

Algunos países, especialmente en Asia, otorgan incentivos fiscales –o de otro tipo– a la inversión en determinados sectores, considerados estratégicos para el desarrollo. Estos incentivos son más un instrumento de política industrial, es decir, procuran el desarrollo de determinadas actividades, antes que incentivos a la inversión y, en particular, a la inversión extranjera directa.

La racionalidad implícita en la concesión de incentivos a sectores que se consideran estratégicos es corregir la falla del mercado para reflejar futuras ganancias derivadas de la caída de los costos unitarios asociada al desarrollo el sector. A lo largo del tiempo, con el aumento del producto, los costos unitarios caen y el país adquiere una ventaja comparativa con el desarrollo de la industria beneficiada. Este es el clásico argumento para la protección de las industrias nacientes –*infant industry*–.

Para ser efectivos, estos incentivos deben estar directamente dirigidos a pequeñas firmas en expansión, que en general no tienen acceso a los mercados de crédito, y ser adecuadamente seleccionados: por ejemplo, reducciones en la tasa del impuesto a la renta o *tax holidays* resultan menos eficientes que créditos fiscales que otorgan financiamiento por adelantado.

La mayoría de los incentivos fiscales sectoriales otorgados por los países en desarrollo tienen relación con la inversión en la industria manufacturera, la explotación de minerales y, crecientemente, el turismo y los servicios relacionados.

Costa Rica, por ejemplo, tiene incentivos al turismo aplicable a los hoteles, transporte de turistas, agencias de viajes y arrendamiento de automóviles. Singapur otorga exoneraciones en el impuesto a

la renta por cinco años a compañías que operen en sectores de la industria poco desarrollados en el país. Los casos de Malasia, Singapur y Filipinas son excepcionales, en el sentido que ofrecen reducciones en el impuesto a la renta a las compañías de servicios, sector en que no se suelen encontrar incentivos en los países en desarrollo.

La experiencia internacional advierte que es muy difícil poder desarrollar con éxito este esquema de incentivos. Si el régimen es discrecional, se vuelve vulnerable a presiones políticas, *lobbies* y sobornos, y tanto si el régimen es discrecional como automático puede haber malas decisiones al elegir los sectores a beneficiar, como sucedió en el caso de Corea 15 años atrás.

4. INCENTIVOS A LA INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO (I&D)

Un objetivo de los incentivos a la inversión suele ser la búsqueda de transferencia de tecnología. Singapur y Malasia, por ejemplo, han diseñado un esquema de incentivos dirigido a las actividades de investigación y desarrollo y a proyectos tecnológicos. Los beneficios fiscales otorgados habitualmente son: crédito fiscal a los gastos en I&D y capacitación del personal, deducción de los pagos por asistencia técnica y por concesión de uso de patentes, y exoneración a los impuestos sobre la importación de maquinaria, equipos e instrumentos.

5. INCENTIVOS Y BENEFICIOS FISCALES

Además del incentivo fiscal con el objetivo de promover cambio en el comportamiento de empresas, los sistemas tributarios son también utilizados para prestar asistencia a los contribuyentes.

Todo incentivo implica un beneficio, pero no todo beneficio constituye un incentivo, aunque ambos resulten en pérdidas de recaudación, en la medida en que resulten en medidas intencionales de prestar asistencia financiera a contribuyentes por medio de la reducción de la obligación tributaria. Los incentivos pueden definirse como beneficios que buscan modificar la ecuación de comportamiento de los agentes económicos con el propósito último de que aumente la inversión en determinados sectores o regiones, o aumenten las exportaciones, etc. Por otra parte, un beneficio como la deducción de los gastos en salud en el impuesto a la renta, por ejemplo, ciertamente no constituye un incentivo (a que la gente se enferme), pero una forma de apoyo financiero (indirecto) a los contribuyentes.

6. LOS GASTOS TRIBUTARIOS

El concepto de gastos tributarios (GT) fue utilizado por primera vez en 1967 por Stanley Surrey [Pathways to Tax Reform, 1973], entonces Secretario Asistente para Política Fiscal del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos. Surrey remarcó que las deducciones, exenciones y otros beneficios concedidos en el impuesto a la renta no formaban parte de la estructura propia del impuesto y constituían, en verdad, gastos gubernamentales realizados a través del sistema tributario en lugar de ser realizados directamente, a través del presupuesto. Por ese motivo les llamó «gastos tributarios» (*tax expenditures*).

Esta forma de ver los beneficios fiscales, como gastos comparables a los gastos presupuestarios pero concedidos a través del sistema tributario, constituyó la novedad. El análisis del gasto tributario parte del principio de que cualquier tributo se compone de dos partes:

(i) la que abarca todas las disposiciones legales que constituyen la estructura normativa del tributo;

(ii) las disposiciones especiales que representan un desvío de la estructura normativa.

Las primeras son indispensables para la definición del impuesto en sí: hecho generador, sujeto pasivo, materia gravada, estructura de tasas, condiciones de pago, jurisdicción, obligaciones accesorias del contribuyente, necesarias por razones de administración tributaria o de acuerdos internacionales.

Las disposiciones especiales, por su parte, constituyen desvíos de la estructura normativa así definida y buscan atender objetivos no tributarios del gobierno. Se trata de beneficios fiscales en el sen-

tido amplio del término, es decir, incluyen incentivos fiscales y beneficios que no son incentivos. Los GT pueden derivar de exclusiones, exenciones, deducciones, créditos, tasas preferenciales o postergación de la liquidación de la obligación tributaria.

Los gastos tributarios frecuentemente pueden no ser eficientes, eficaces o equitativos, razón por las cuales informaciones sobre esas características pueden ayudar a quienes formulan las políticas a tomar decisiones mejor informadas sobre su utilización.

6.1. DIFICULTADES PARA DETERMINAR LOS GASTOS TRIBUTARIOS

Aún teóricamente resulta una tarea difícil determinar cuáles disposiciones representan un desvío de la estructura normativa del tributo. Es posible verlo a través de situaciones en las que podría haber opiniones diferentes:

- Si se exonera de IVA la venta de determinados alimentos, puede considerarse que el impuesto pretende ser progresivo, en la medida que estos alimentos tienen mayor participación en la canasta de consumo de los individuos de menores ingresos. Pero, a la vez, si la exoneración es vista como un tratamiento preferencial a determinados individuos, se estaría ante un gasto tributario.
- Por otra parte, parece más claro que si la estructura de tasas del IVA muestra una tasa general y una tasa diferencial, aplicable esta última a los productos que componen una canasta alimenticia básica, es la definición misma del impuesto la que establece esta estructura de tasas y que, por tanto, la pérdida de recaudación por no gravar los alimentos básicos a la tasa general no constituye un gasto tributario.
- Muchas veces se constata un descuido en el esfuerzo recaudador de los gobiernos subnacionales, en la medida en que las transferencias del gobierno federal les proveen los recursos necesarios para funcionar. La estructura básica de los impuestos que recaudan dichos gobiernos locales está perfectamente definida y no hay disposiciones especiales que se desvíen de la misma. ¿Debe considerarse entonces la pérdida de recaudación descrita como un gasto tributario?
- Tiempo atrás podía considerarse que la devolución de los impuestos indirectos pagados por el exportador durante el proceso de producción del bien exportado constituía un incentivo a las exportaciones y que, por tanto, el costo fiscal asociado a esta devolución representaba un gasto tributario. No obstante, a partir del consenso con relación a que no se puede exportar impuestos, resulta difícil sostener la postura de que se está frente a un gasto tributario.
- En el caso de los impuestos selectivos, como el impuesto por definición sólo se aplica a determinados ítems, la pérdida de recaudación por los no incluidos no constituiría un gasto tributario. Algunos selectivos, como bebidas alcohólicas y cigarrillos son usados como impuestos regulatorios, es decir, se introducen regulaciones vía el sistema tributario antes que a través de normas regulatorias directas. Por tanto, cualquier transacción no gravada probablemente representaría un ámbito que la regulación no pretendió alcanzar.

Existen diferentes metodologías para estimarse los gastos tributarios. El método de la pérdida de recaudación es una forma *ex-post* de calcular cuánto ha dejado de recaudar el gobierno por cuenta del beneficio. El método no considera reacciones de comportamiento del contribuyente frente a la medida. Así, el GT correspondiente a un crédito tributario es exactamente el valor del mismo y de una deducción es su valor veces la tasa marginal.

El método de ganancia de recaudación es una forma *ex-ante* de cálculo que considera la recaudación adicional que resultaría del rechazo de la disposición legal que genera el gasto tributario. En ese caso se consideran posibles reacciones de comportamiento del contribuyente, lo que demanda una buena base de datos y conocimiento de las elasticidades (ingreso, precio y substitución). No es una tarea fácil.

La tercera metodología es la de gasto-equivalente, que procura estimar el gasto presupuestario directo que sería necesario para resultar en beneficio o ganancia equivalente al contribuyente.

Si teóricamente resulta difícil determinar los gastos tributarios y hacer su cuantificación, más complicada aún es la comparación entre países. Las normas tributarias son determinadas de manera diferente en los países, y por lo tanto, también las desviaciones de la norma, haciendo difícil (o mejor, sin sentido) las comparaciones internacionales.

Por ese motivo, cualquier análisis comparativo de las mediciones disponibles del gasto tributario debe ser muy cuidadoso. Un problema adicional existe en los países de estructura federal, como Argentina, Brasil y Estados Unidos, para estimar el gasto tributario de los gobiernos subnaciona-

les –provincias y estados, respectivamente–. En la mayoría de los países del mundo, así como en los gobiernos federales, sólo hay estimaciones para los gastos tributarios del gobierno central (o federal).

Quizás una forma de hacer comparaciones y medición relativa de los gastos tributarios mejor que mirar los otros países sea considerar series históricas dentro del mismo país y/o hacer comparaciones con otros indicadores macroeconómicos como los gastos públicos, el déficit fiscal y la recaudación.

6.2. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS

Entre los aspectos positivos del uso de GT están: 1) promueven la participación del sector privado en programas sociales y económicos, donde generalmente el gobierno juega un papel preponderante; 2) promueven el proceso de decisión privada, delegando a los agentes privados las iniciativas y escogencias; y 3) reducen la necesidad de participación del gobierno en la implementación de ciertos programas de gasto público.

Los aspectos negativos generalmente están relacionados a ineficiencias, ineficacias e inequidades. Son muchas veces ineficientes cuando resultan de intereses de grupos específicos con suficiente poder político y no generan inversiones adicionales. Frecuentemente son ineficaces por no tener la capacidad de contrarrestar las condicionantes económicas subyacentes o ser anuladas o mitigadas por otras disposiciones tributarias domésticas o externas. En general son injustos, sea porque sólo benefician a los contribuyentes del impuesto – y no a todos los ciudadanos – como también por ser regresivos, al cambiar las cargas tributarias, tanto del punto vertical como horizontal.

Otros efectos negativos son el de, en la práctica, resultar en programas de gasto público «abiertos», ocultar el verdadero tamaño del Estado, y resultar en innecesaria complejidad de los sistemas tributarios, abriendo el camino para la opacidad de las reglas, la elusión y la evasión.

Quizás uno de los más graves efectos negativos sea la erosión de las bases impositivas, resultando en aumento de los impuestos a aquellos no beneficiados por los «beneficios» y/o dificultando el equilibrio fiscal y la estabilidad macroeconómica.

6.3. INFORMES O PRESUPUESTOS DE GASTOS TRIBUTARIOS

Son informes que los países preparan para fines de transparencia fiscal y en la búsqueda de la asignación eficiente de los recursos públicos. No existen formatos «padrón» de presentación de esos informes. En general, describen las normas tributarias; la autorización legal para el desvío de la norma; la justificativa o racionalidad para otorgar el beneficio; y la estimación de la pérdida de recaudación.

Las clasificaciones utilizadas en esos informes también varían, y dependen de la disponibilidad de datos y de las necesidades de los formuladores de política. En general los países clasifican los GT por funciones presupuestarias para facilitar la comparación con los gastos directos. Sectores productivos y regiones también son frecuentemente utilizados, además de tipo de impuesto, beneficiarios y propósito. Hay países que consideran hacer la estimación del GT por decil de ingreso de los contribuyentes beneficiarios.

En la mayoría de los países que hacen dichos informes hay determinación legal para hacerlo, pero en algunos es sólo el interés del propio parlamento para una mejor evaluación de las decisiones de ingresos y gastos públicos. Según un estudio del Banco Mundial [2004] con base en datos para diez países de la OCDE, Canadá, Países Bajos y el Reino Unido, lo hacen sin determinación legal. En Alemania, Austria, Bélgica, Estados Unidos, Francia y Países Bajos, son documentos anexos al presupuesto, en tanto que en Australia, Canadá, Italia y Reino Unido, son documentos separados.

En cuanto a la frecuencia, en ocho de los diez países es anual, siendo esporádica en Italia y presentado cada dos años en Alemania. Todos los diez países utilizan el método de perdida de recaudación, y sólo los Estados Unidos, adicionalmente, utiliza el método de gasto-equivalente.

Sólo los informes de Austria y de Italia consideran los niveles nacional y local de gobierno. Los demás países consideran solamente el nivel central o federal. En cuanto a los impuestos considerados, los informes de GT de esos diez países incluyen las principales fuentes de ingreso, lo que incluye, entre otros, los impuestos a la renta y el IVA, excepto por los EEUU.

6.4. GASTOS TRIBUTARIOS EN LOS EEUU

Un reciente estudio de la Oficina Gubernamental de Responsabilidad de los Estados Unidos (US Government Accountability Office - GAO) [2005] nos permite una muy buena evaluación de cómo los gastos tributarios han evolucionado en los últimos 30 años, tanto en valor, número y en comparación con los ingresos, egresos y PIB.

Las estimaciones de los gastos tributarios en los EEUU son realizadas tanto por la Oficina de Análisis Tributario del Departamento del Tesoro, como por el Comité Conjunto de Tributación (JCT, acrónimo en inglés) del Congreso. Las estimaciones de las dos instituciones son diferentes, aunque no significativa en su conjunto, tanto en el número de GT como en relación a su valor. Son considerados los impuestos a la renta de personas físicas y a las sociedades, así como el impuesto de herencias y la contribución a la seguridad social. La gran mayoría de los gastos tributarios están en el Impuesto sobre la Renta (IR), especialmente sobre las personas físicas o naturales.

Las estimaciones del Tesoro son anualmente incorporadas como información suplementaria al presupuesto federal. La estimación de la pérdida de recaudación se hace separadamente para cada uno de los GT de manera independiente, comparándose los ingresos obtenidos bajo la legislación vigente y la que resultaría en caso de que la disposición no existiera, asumiendo que todas las demás disposiciones del Código Tributario permanecerían constantes y el comportamiento del contribuyente no cambiaría. Como la estimación no considera respuestas de comportamiento de los contribuyentes (elasticidades, por ejemplo), no representa, necesariamente, el monto de ingresos que la administración recaudaría en caso de que la disposición fuera rechazada.

Adicionalmente a la estimación de pérdida de recaudación, el Tesoro estima los gastos tributarios con base en gastos-equivalentes, o sea, el monto de gastos presupuestarios que serían necesarios para en caso que el gobierno decida proporcionar al contribuyente el mismo nivel de ingreso neto (después del impuesto) que recibe el Gobierno en función del GT. Esta forma de estimación en general produce valores más elevados que los correspondientes a la pérdida de recaudación. El estudio de la GAO indicó que los GT estimados con base en gastos-equivalentes han permanecido razonablemente estables, en torno al 7,5% del PBI en los últimos diez años.

La forma de estimación desagregada e independiente de cada uno de los GT hace que la suma total de ellos pueda ser cuestionada. Eso es un problema metodológico de la medición de los gastos tributarios enfrentado por todos los países, los cuales obligan una interpretación cautelosa de los resultados agregados, puesto que no considera las interacciones que pueden estar ocurriendo entre las diferentes disposiciones legales generadoras de los GT. Por ello, ni el Tesoro ni el JCT hacen la agregación y no presentan la suma total de los diferentes gastos tributarios.

Los Estados Unidos hacen estimaciones de los gastos tributarios de manera sistemática desde el año 1974, y desde entonces y hasta el 2004, el número de ellos ha aumentado de 67 a 146, con algunos que se expiraron o fueron rechazados y otros más que fueron creados. También en el periodo, la suma de pérdida de recaudación ha subido de US$240 mil millones a US$730 mil millones en dólares constantes.

Los 14 principales gastos tributarios fueron responsables por el 75% por la pérdida de recaudación federal en el año 2004. La mayor parte de los GT son relativos a beneficios a individuos (89%). Las principales áreas beneficiadas son las de habitación (22%), salud (14%) y pensiones (13,1%).

Bibliografía

GAO, 2005. Government Performance and Accountability: Tax Expenditures Represent a Substantial Federal Commitment and Need to Be Reexamined. GAO-05-690, Septiembre de 2005.

UNCTAD. Tax Incentives and Foreign Direct Investment: A Global Survey. Ginebra. 2000.

Villela, L and Barreix, A. «Taxation and Investment Promotion». Background Note to the World Bank's Global Economic Prospects 2003. Washington, DC, IDB, 2002.

Villela, L. «A Identificação dos Gastos Tributários no Brasil». Estudos Sobre Economia do Setor Público. Rio de Janeiro, IPEA. 1989.

World Bank, 2004. Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System: Lessons from Developed and Transition Economies. Washington, IBRD, 2004.

Caso práctico:

TEMA 1.2. LA MEDICIÓN Y CONTROL DE LA EROSIÓN DE LAS BASES TRIBUTARIAS: LOS GASTOS TRIBUTARIOS Y LA EVASIÓN TRIBUTARIA

Ricardo Escobar Calderón
Director General
Servicio de Impuestos Internos - SII
(Chile)

SUMARIO: Resumen.–1. Introducción.–2. Medición del Gasto Tributario. 2.1. ¿Por qué medir el gasto tributario?. 2.2. Definición de gasto tributario usada en Chile. 2.3. Metodología. 2.4. Resultados de las estimaciones de GT.–3. Estimaciones de Evasión Tributaria. 3.1. Importancia de medir la evasión. 3.2. El método del potencial teórico usando cuentas nacionales. 3.3. Método de encuestas de presupuesto. 3.4. Método muestral del punto fijo. 3.5. Método de conciliación de la información tributaria. Referencias Bibliográficas.

RESUMEN

El propósito de este trabajo es exponer la experiencia de Chile en cuanto a la medición de la recaudación potencial. Para ello, se aborda separadamente la medición del gasto tributario y la medición de la evasión tributaria. En ambos casos se comienza discutiendo la importancia que tiene el medir ambas magnitudes, lo cual va más allá de evaluar potenciales incrementos de la recaudación. Luego se describen las metodologías usadas en cada caso y se presentan, a modo ilustrativo, algunos resultados.

En cuanto al gasto tributario, cabe señalar que la primera medición en Chile data del año 1999, como un esfuerzo independiente del Servicio de Impuestos Internos (SII). Sin embargo, es a partir del año 2002 que la estimación anual pasa a formar parte del Informe de Finanzas Públicas que acompaña al proyecto de ley del Presupuesto General de la Nación y que se entrega a conocimiento del H. Congreso Nacional.

Respecto de los aspectos metodológicos para medir el gasto tributario, se utiliza una medición ex-post, es decir, basada en información efectiva para un período que ya pasó, pero aplicando un supuesto de cambio de comportamiento por parte de los contribuyentes: el supuesto de gasto total constante. Se aplica una evaluación de flujo de caja, análoga a la que se emplea en la elaboración del Presupuesto.

Las principales fuentes de información para llevar a cabo las estimaciones son las declaraciones presentadas por los contribuyentes y agentes retenedores, estadísticas de ingresos fiscales, cuentas nacionales e información pública de estados financieros de sociedades anónimas abiertas. Los tipos de metodologías utilizadas son diversas, siendo las más representativas las siguientes: simulaciones en base a las declaraciones de Impuesto a la Renta; proyección al universo a partir de simulaciones efectuadas sobre un grupo de empresas; estimación a partir de datos agregados o de las estadísticas de recaudación tributaria; y modelo de estimación de las exenciones de IVA basado en información de la Matriz Insumo-Producto.

En relación con la evasión tributaria, el SII comenzó a realizar mediciones anuales de evasión del IVA a principios de los noventa, a través del Método del Potencial Teórico basado en Cuentas Nacionales. Simultáneamente, se fueron desarrollando métodos alternativos, principalmente para medir evasión en IVA e Impuesto a la Renta.

El Método del Potencial Teórico basado en Cuentas Nacionales es útil para medir evasión en impuestos con tasa plana cuya base imponible guarda relación con algún agregado macroeconómico. Tal es el caso del IVA y el impuesto sobre las utilidades de las empresas. Las principales ventajas del método son que permite medir la evasión para series anuales, facilitando el análisis de su evolución, su relativa sencillez y bajo costo. Las limitaciones se relacionan con la confiabilidad de la fuente usada para cuantificar la recaudación potencial, en este caso las Cuentas Nacionales.

Un indicador de la evasión del IVA, bastante más simple que la aplicación del método antes descrito, es el Índice Productividad-Consumo Final, definido como el cuociente entre la recaudación de IVA, expresada como porcentaje del consumo final de los hogares, y la tasa del IVA. Este indicador es útil para evaluar la evolución de la evasión del IVA, sobre todo cuando no se tiene acceso a información suficiente del Sistema de Cuentas Nacionales.

Otra forma de estimar la recaudación potencial de los impuestos es por medio de encuestas de presupuestos familiares u otras similares. Estos métodos resultan particularmente útiles para estimar la evasión en los impuestos sobre las rentas personales, dado su carácter progresivo. En Chile, se usa la Encuesta de Caracterización Socioeconómica Nacional (CASEN) para estos fines.

En el ámbito de los estudios muestrales, en Chile se ha medido la evasión del IVA, por subdeclaración de ventas al consumidor final, usando las denominadas auditorías de punto fijo. Una muestra aleatoria de empresas es sometida a un control de punto fijo durante una jornada de trabajo. Durante esa jornada se observará perfecto cumplimiento de las obligaciones tributarias, en particular, respecto de la emisión y registro de boletas de ventas. Luego, para obtener una medida de evasión, se comparan las ventas registradas durante el período de control con las registradas en períodos anteriores en condiciones similares.

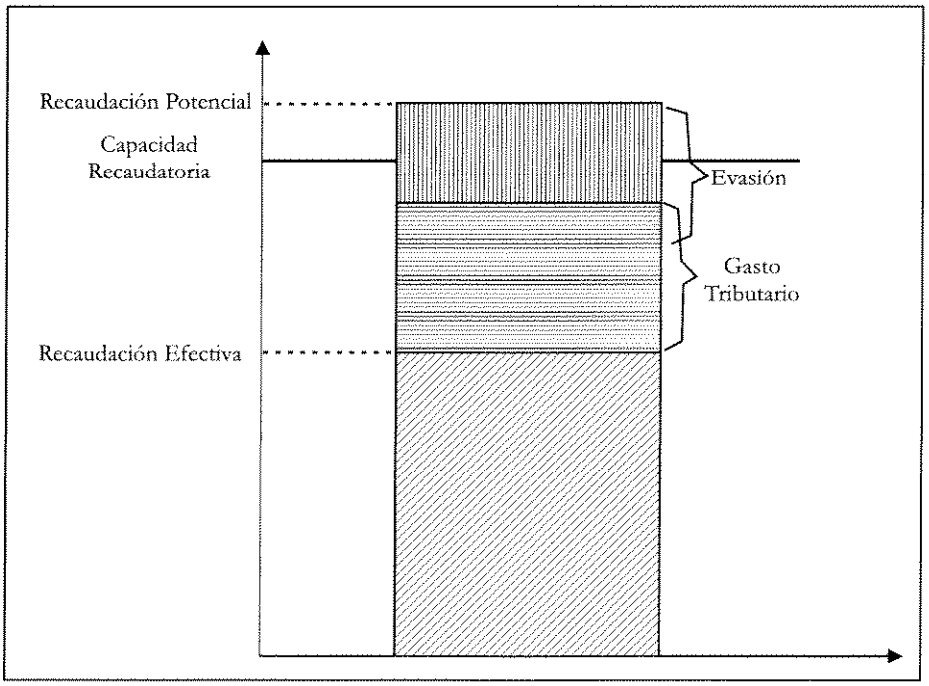
Finalmente, se ha desarrollado un método para medir la evasión del IVA mediante facturas falsas y otros abultamientos de créditos, sin contraparte en débitos. Este método, denominado de «Conciliación de Información Tributaria», consiste básicamente en comparar los créditos declarados por los contribuyentes del IVA con los débitos por ventas intermedias, incluyendo aquí el IVA de las importaciones. Una vez efectuadas una serie de ajustes, la diferencia positiva entre ambas magnitudes puede atribuirse a la evasión.

* * * * * *

1. INTRODUCCIÓN

Para efectos de este trabajo, entenderemos por recaudación potencial de un sistema tributario la que se obtendría con un cien por ciento de cumplimiento tributario y sin la aplicación de excepciones a las normas generales de los tributos. Se tiene entonces que, tal como se muestra en el diagrama de abajo, la brecha que separa a la recaudación potencial de la recaudación efectiva corresponde a gasto tributario y evasión tributaria. Se aprecia también en el diagrama, que la porción de gasto tributario se intercepta con la de evasión, lo que refleja que si no existieran gastos tributarios, una parte de esa mayor recaudación se evadiría; y por otro lado, refleja también que una parte de la evasión es originada por la existencia de gastos tributarios.

Ahora bien, en general no es posible aspirar a recaudar el cien por ciento de la recaudación potencial. En efecto, el costo de recaudación marginal va creciendo a medida que la evasión se reduce, por lo que será eficiente recaudar sólo hasta que éste sea igual a la recaudación marginal. Así también, desde el punto de vista de los gastos tributarios, aún cuando algunos de ellos sean efectivamente excepciones a las normas de aplicación general, es posible que su derogación no sea socialmente aceptable. Entonces, se puede hablar de «capacidad recaudatoria» para referirse a aquella recaudación máxima que es factible obtener de un sistema tributario en forma eficiente.



Si medir la recaudación potencial es una tarea compleja, más difícil aún sería medir la capacidad recaudatoria. Sin embargo, es bueno tener clara esta diferencia, al menos desde un punto de vista conceptual. Frente a un escenario de insuficiencia recaudatoria, si existe una brecha entre recaudación efectiva y capacidad recaudatoria, las herramientas más adecuadas para elevar los ingresos, en términos de eficiencia y equidad, serán el combate a la evasión y la eliminación de franquicias. En cambio, cuando la recaudación efectiva se aproxima a la capacidad recaudatoria, las herramientas serán aquellas que apunten a elevar la recaudación potencial, como son el incremento de tasas o la incorporación de nuevos impuestos.

El propósito de este trabajo es exponer la experiencia de Chile en cuanto a la medición de la recaudación potencial. Para ello, se aborda separadamente la medición del gasto tributario y la medición de la evasión tributaria. En ambos casos se comienza discutiendo la importancia que tiene el medir ambas magnitudes, que va más allá de evaluar potenciales incrementos de la recaudación. Luego, se describen las metodologías usadas en cada caso y se presentan, a modo ilustrativo, algunos resultados.

En cuanto a gasto tributario, cabe señalar que la primera medición en Chile data del año 1999, como parte de un proyecto llevado a cabo por el Departamento de Estudios del Servicio de Impuestos Internos (SII), cuyos objetivos fueron, además de medir el sacrificio de recaudación originado por los tratamientos tributarios especiales, diseñar las metodologías que permitieran realizar las estimaciones en forma anual e identificar los requerimientos de información tendientes a mejorar la calidad de dichas estimaciones. A partir del año 2002, la estimación anual forma parte del Informe de Finanzas Públicas que acompaña al proyecto de ley del Presupuesto General de la Nación y se entrega a conocimiento del H. Congreso Nacional.

Respecto de las mediciones de evasión, los primeros estudios fueron realizados en la década de los ochenta. Sin embargo, fue a principios de los noventa que el SII comenzó a realizar mediciones anuales de evasión del IVA, a través del Método del Potencial Teórico basado en Cuentas Nacionales. Simultáneamente, se fueron desarrollando métodos alternativos, principalmente para medir evasión en IVA e Impuesto a la Renta, los que también se exponen en este trabajo.

2. MEDICIÓN DEL GASTO TRIBUTARIO

2.1. ¿POR QUÉ MEDIR EL GASTO TRIBUTARIO?

El Gasto Tributario (GT) puede entenderse, en un sentido amplio, como aquella recaudación que se deja de percibir producto de la aplicación de franquicias o regímenes impositivos especiales y cuya finalidad es favorecer o estimular a determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía. También se suele llamar «renuncia tributaria» a esta variable, aludiendo al hecho de que por esta vía el Fisco desiste, parcial o totalmente, de aplicar el régimen impositivo general, atendiendo a un objetivo superior de política económica o social. El concepto de GT surge entonces con la finalidad de establecer un paralelo entre lo que es el gasto fiscal directo que el gobierno ejecuta a través del presupuesto y el gasto indirecto que resulta de aplicar excepciones tributarias.

En lo referente a la medición del GT hay que señalar que ésta sin duda es una tarea compleja, y por ello muchas veces postergada en economías en desarrollo, pero que reviste enorme importancia. Desde luego, la medición del GT involucra un principio crucial: el de la transparencia fiscal. Por lo general, la acción fiscal más visible —la acción presupuestaria directa— es objeto de extensos debates y análisis. La elaboración y mantención de estadísticas sistemáticas del presupuesto público así lo permiten. El monitoreo de los incentivos tributarios, por el contrario, suele verse obstaculizado por la falta de información. Esta es una primera justificación para medir el GT, contribuyendo a la transparencia de las políticas económicas y sociales del gobierno. Hay también una consideración de economía política, ya que interesa explicitar qué objetivos se persiguen y quiénes son los beneficiarios de la acción fiscal no-presupuestaria.

En segundo lugar, disponer de una medida del GT también permite evaluar el desempeño del sistema tributario, y orientar su administración. Los sistemas impositivos con una mayor presencia de regímenes especiales suelen exhibir niveles más altos de complejidad tributaria y más espacios para la evasión y elusión, por lo tanto, la cuantía del GT puede ser ilustrativa del desempeño y de las áreas vulnerables del sistema tributario.

Tercero, en el contexto de reformas tributarias donde el campo de acción para la instauración de nuevos impuestos o de mayores tasas impositivas aparece cada vez más limitado, disponer de una medida del GT puede ser un elemento valioso, ya que la eliminación de las franquicias tributarias emerge como nueva fuente de recursos fiscales.

2.2. DEFINICIÓN DE GASTO TRIBUTARIO USADA EN CHILE

Un determinado tratamiento tributario será considerado GT en la medida en que se desvíe del tratamiento tributario normal y que con ello se favorezca, promueva o estimule a un sector o agente de la economía. Por lo tanto, el punto de partida para medir el GT es definir lo que se entiende por sistema tributario normal, lo cual obviamente no está exento de subjetividad.

En lo que sigue, se describe la norma convenida en Chile tanto para el impuesto a la renta como para el IVA, a partir de la cual se desprenden aquellos GT a ser estimados. Cabe señalar que la estimación del GT se limita a estos dos impuestos, por cuanto son los más importantes del sistema tributario chileno y concentran la mayor parte de franquicias del sistema. En el caso del IVA, la medición de GT concierne al impuesto general conformado por el IVA sobre las transacciones internas, el IVA sobre importaciones y el sistema de devoluciones del gravamen. En consecuencia, quedan excluidas de la medición otras tasas adicionales al IVA o impuestos sobre productos específicos.

2.2.1. Impuesto a la Renta

La norma del impuesto a la renta considera las siguientes características:

- definición de renta en los términos establecidos por la propia Ley de la Renta;
- los sujetos del impuesto son las personas naturales;
- las tasas y tramos de la norma son las vigentes en la propia Ley de la Renta;
- la unidad de tributación es el individuo;
- el período de tributación es el año calendario;
- los regímenes para pequeños contribuyentes y de contabilidad simplificada se consideran parte de la norma;
- el Impuesto Único sobre ganancias de capital no habituales se considera norma.

A continuación se explica en más detalle cada uno de estos atributos.

- *Definición de renta*

Para el impuesto a la renta se considera como base imponible del impuesto la definición de renta contenida en la propia Ley del Impuesto a la Renta, esto es, como «dos ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades, e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación». Al tomar esta definición, incentivos al ahorro como los establecidos en el artículo 57 bis deben ser tratados como GT. También sería GT la deducción de las cotizaciones previsionales de la base del Impuesto Único de Segunda Categoría y la exención de impuestos que beneficia a los ahorros provisionales. De igual forma, tratándose de rentas empresariales, se entiende como GT la aplicación del Impuesto Global Complementario sobre base realizada en vez de base devengada.

- *Los sujetos del impuesto son las personas naturales*

Un principio fundamental sobre el cual se construye el Impuesto a la Renta chileno es que los sujetos de la tributación deben ser, en último término, las personas naturales; los impuestos que pagan las personas jurídicas son sólo a cuenta de los impuestos personales. La norma escogida es acorde con este principio. Esto implica que el crédito de primera categoría, que evita la doble tributación de las utilidades empresariales, no es un GT.

- *Tasas y tramos de renta*

La tasa del impuesto de Primera Categoría y las escalas de tasas de los impuestos personales, en concordancia a su vigencia respectiva, se consideran parte de la norma. Igual consideración se hace respecto de la tasa del impuesto único que afecta a las ganancias de capital no habituales.

- *Unidad de tributación*

Se considera que la unidad de tributación son los individuos, en concordancia con la legislación vigente.

- *Período de tributación*

Se considera como norma los períodos de tributación que establece la ley vigente. Es decir, el año calendario para los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario, y el mes calendario para el impuesto único de Segunda Categoría.

– *Regímenes especiales para pequeños contribuyentes*

El artículo 22 de la ley de Impuesto a la Renta establece cinco regímenes especiales para los denominados «pequeños contribuyentes» (mineros artesanales, suplementeros, comerciantes, talleres artesanales y pescadores artesanales). Cada uno de ellos aplica en la forma de un impuesto único. Estos regímenes se consideran parte de la norma, por cuanto su objetivo último es facilitar el cumplimiento tributario de personas que no tienen la suficiente capacidad, tanto económica como intelectual, de mantener un sistema de contabilidad completa. En efecto, no es claro si el impuesto que les corresponde pagar es mayor o menor al que pagarían bajo el régimen normal.

Igual criterio se aplica al régimen de contabilidad simplificada al que se acogen los contribuyentes que explotan bienes inmuebles y bienes raíces agrícolas acogidos a la ley de bosques.

No se consideran parte de la norma los regímenes de renta presunta y de tributación en base a retiros (artículo 14 bis), pues ambos producen alivios tributarios ciertos a quienes se acogen a ellos. En efecto, se ha determinado que la renta presunta equivale, en promedio, a la tercera parte de la renta efectiva. Por su parte, el régimen de tributación en base a retiros libera del impuesto de Primera Categoría a las utilidades retenidas.

– *Impuesto Único de Primera Categoría sobre ganancias de capital no habituales*

En el caso de las ganancias de capital no habituales, se ha considerado que el tratamiento normal para este tipo de rentas está representado por el Impuesto Único de Primera Categoría. Para estos efectos, se consideran como norma las actuales definiciones de habitualidad contenidas en la Ley de la Renta, relativas a frecuencia de operaciones y giro económico de los contribuyentes.

2.2.2. Impuesto al Valor Agregado

Se define como norma un IVA tipo consumo, que grava la totalidad de las ventas internas e importaciones de bienes y servicios, con una tasa única. Se considera la tasa cero de las exportaciones como parte de la norma, por cuanto se trata de una exención cuyo objetivo no es favorecer a un sector específico de la economía, sino evitar la doble tributación de los productos exportados. Esto último significa considerar como norma todas las exenciones que dicen relación con la actividad de exportación, como asimismo, el mecanismo de devolución del IVA a los exportadores contemplado en la ley.

Existe un conjunto de otras exenciones puntuales en el impuesto que son consideradas parte de la norma, ya que responden a convenciones o a exclusiones adoptadas a nivel internacional. Ellas son las importaciones de representaciones diplomáticas, organismos internacionales, funcionarios chilenos en el exterior o inmigrantes por efectos personales, instituciones exentas por tratados internacionales ratificados por el país; bienes internados como equipaje de viajeros bajo ciertos límites y condiciones; efectos personales y vehículos internados por pasajeros o visitantes durante su estadía y la internación transitoria de bienes al país. Adicionalmente, se considera norma la exención para la internación de obras propias por parte de artistas nacionales.

Por otra parte, una característica del IVA chileno, que puede ser discutible si se considera parte de la norma, es el tratamiento que se da a los remanentes. En Chile, se permite la devolución de los remanentes únicamente originados en la adquisición de activos fijos y al cabo de seis meses. En teoría, un gravamen al consumo debiera admitir la devolución de remanentes, cualquiera fuera su origen, pues de otro modo hay un costo financiero para la empresa que los soporta, los cuales terminan siendo transferidos al consumidor final, alterando de esa forma la neutralidad del impuesto. En razón de lo anterior, se ha optado por considerar el mecanismo dentro de la norma de IVA.

2.3. METODOLOGÍA

Supuestos generales:

Se utiliza una medición ex-post, es decir, basada en información efectiva para un período que ya pasó, pero aplicando un supuesto de cambio de comportamiento por parte de los contribuyentes: el supuesto de gasto total constante. Según éste, la derogación de una franquicia se traduce en un menor ingreso disponible para los contribuyentes y, por ende, en un menor consumo. Luego, si disminuye

el consumo disminuye la recaudación de IVA, lo que atenúa parcialmente el efecto bruto de derogar la franquicia. Ciertamente, la derogación de una franquicia puede afectar otras decisiones de los agentes económicos que aquí no se consideran, como tampoco se consideran cambios de comportamiento en las autoridades tributarias o en el nivel de evasión. A pesar de ser un supuesto simple permite una mejor aproximación al GT efectivo que se derivaría derogando una franquicia.

La cifra de GT del año *t* mide cuánta mayor recaudación se tendría en el año *t* si una franquicia determinada no estuviese vigente. La medición se realiza aisladamente, es decir, suponiendo que el resto de franquicias permanece inalterado. Es importante recalcar este supuesto, por cuanto muchas franquicias tienen efectos conjuntos, lo cual significa que el GT agregado no es igual a la suma de los GT individuales. En el informe se incluye la estimación del GT agregado para el Impuesto a la Renta y para el IVA, y se considera en cada uno de ellos los efectos conjuntos asociados.

Finalmente, se ha optado por una evaluación de flujo de caja, análoga a la que se emplea en la elaboración del Presupuesto. Cuando la franquicia está asociada a un impuesto de declaración o de retención mensual, el GT se asocia al respectivo mes (por ejemplo, en el caso del IVA, los pagos provisionales mensuales y el impuesto único de Segunda Categoría). Cuando la franquicia está asociada a un impuesto de declaración anual, el GT se asocia al respectivo año tributario (por ejemplo, en el caso del Impuesto Global Complementario).

Fuentes de información:

Las principales fuentes de información para llevar a cabo las estimaciones son las siguientes: declaraciones individuales de renta, datos agregados de declaraciones de renta, declaraciones juradas de terceros, declaraciones mensuales de IVA, informes de ingresos fiscales de Tesorería, informes financieros de proyectos de ley de la Dirección de Presupuestos, matriz insumo-producto del Banco Central, estados financieros de sociedades anónimas abiertas (FECUs), encuesta de presupuestos familiares del INE, estadísticas de la Superintendencia de AFPs, estadísticas del Consejo Superior de Educación, y otros estudios específicos.

Tipos de metodologías usadas:

Los gastos tributarios pueden tomar distintas formas, tales como exenciones, deducciones de base, créditos contra los impuestos, diferimientos, tasas reducidas o regímenes especiales. A su vez, el grado de información disponible para cada ítem a estimar varía en cantidad y calidad. En consecuencia, no existe una única metodología utilizable en la estimación del GT, sino que un conjunto de metodologías, cada una aplicable a un grupo de franquicias. A continuación se describen las principales:

– *Simulaciones*

Las simulaciones suponen rehacer la declaración de impuesto de cada uno de los contribuyentes, agregando a su base imponible la renta exenta o la deducción bajo análisis, o revirtiendo el efecto de los diferimientos. Se usa en el impuesto a la renta para los regímenes especiales, para la mayor parte de las exenciones y deducciones, y para los diferimientos de los impuestos personales. Las simulaciones requieren obviamente que las cantidades exentas, a deducir o a diferir sean informadas a la Administración Tributaria (AT) por los contribuyentes en sus declaraciones de impuestos o por terceras personas, mediante declaraciones juradas u otro medio confiable. En los regímenes especiales fue necesario además estimar la utilidad tributaria efectiva a partir de datos de ventas, compras y remuneraciones.

– *Proyección al universo a partir de simulaciones efectuadas sobre un grupo de empresas para las que existe suficiente información*

Esta metodología se aplica para la estimación del GT asociado a los diferimientos del impuesto a las empresas, tal como la depreciación acelerada. En estos casos, no existe información suficiente en las declaraciones de impuestos que permita hacer simulaciones, por lo que se recurre a una fuente externa y pública, como son los estados financieros de las sociedades anónimas abiertas. Para estas empresas, el GT se estima a partir de las variaciones que experimentan las cuentas de impuestos diferidos, cuya composición debe ser detallada en las notas explicativas de los estados financieros, según instrucciones de la entidad reguladora. Posteriormente, las estimaciones efectuadas para este grupo de empresas se expanden al universo en proporción al volumen de activos.

– *Estimación a partir de datos agregados o de las estadísticas de recaudación tributaria*

Se usa principalmente en la estimación del GT asociados a créditos contra el impuesto. El dato básico se obtiene directamente de estadísticas agregadas de las declaraciones de impuesto o de las estadísticas de recaudación tributaria, en casos en que el plan contable recoge los montos imputados por concepto de estos créditos.

– *Modelo de estimación de las exenciones de IVA*

En Chile, los formularios de declaración de IVA no aportan suficiente información sobre las actividades exentas, pues quienes sólo realizan este tipo de actividades no están obligados a declarar. Más aún, por la lógica del IVA, para evaluar el efecto de una exención sobre la recaudación se requiere información no sólo de los vendedores sino también de los compradores, información difícil de recoger en las declaraciones. Por esta razón, se estima el GT de la mayor parte de las exenciones de IVA a partir de un modelo de IVA no deducible basado en información de la Matriz Insumo-Producto (MIP) del Banco Central. Opera sobre las ventas y compras intersectoriales asociadas a los 75 productos que componen la MIP. El GT de cada exención se estima recalculando el IVA no deducible del modelo. El resultado se extiende a todo el sistema, utilizando la razón entre la recaudación total según el modelo y la recaudación total efectiva del gravamen para el año de la estimación.

– *Informes financieros de leyes de reciente aprobación*

En ciertos casos de franquicias de aprobación más reciente se recurre a la estimación de costo fiscal contenida en el informe financiero del proyecto de ley respectivo.

– *Otras metodologías específicas*

Finalmente, se emplean métodos específicos en el caso de las mediciones de GT asociados a las rentas de inmuebles, las zonas francas, las rentas de inversión de los fondos de pensiones y algunas exenciones particulares de IVA.

2.4. RESULTADOS DE LAS ESTIMACIONES DE GT

A continuación, se presenta una síntesis con los principales resultados de las proyecciones de GT para el año 2006. En el cuadro 1 se muestra el GT en millones de pesos y como fracción del PIB, agrupado por tipo de franquicia. El monto total del GT proyectado para el año 2006 representa un 3,57% del PIB.

CUADRO 1

Gasto Tributario 2006

	Millones de $	**% del PIB**
Impuesto a la Renta	**2.025.907**	**2,98%**
Regímenes Especiales	27.520	0,04%
Exenciones	208.765	0,31%
Deducciones	136.919	0,20%
Créditos al Impuesto	149.625	0,22%
Diferimientos del Impuesto	1.475.256	2,17%
Tasas reducidas	7.594	0,01%
IVA	**404.314**	**0,59%**
Exenciones y Hechos no Gravados	207.640	0,31%
Créditos	194.592	0,29%
Diferimientos del Impuesto	2.083	0,00%
TOTAL	**2.430.221**	**3,57%**

Fuente: Subdirección de Estudios, Servicio de Impuestos Internos (agosto 2005).

El cuadro 2 muestra la proyección distinguiendo los gastos tributarios por el sector u objetivo que éstos busquen beneficiar. Se puede apreciar que la mayor parte del GT en Chile está relacionado con incentivos al ahorro y la inversión.

CUADRO 2

Gasto Tributario 2006
Ordenado por sector u objetivo beneficiado

Sector / Objetivo	Millones de $	% PIB	% TOTAL
Ahorro-Inversión	1.588.584	2,33%	65,4%
nmobiliario	341.648	0,50%	14,1%
Educación	193.094	0,28%	7,9%
Salud	191.292	0,28%	7,9%
Regional	57.606	0,08%	2,4%
Fomento a la MYPE	43.072	0,06%	1,8%
Transporte	35.723	0,05%	1,5%
Seguros	13.607	0,02%	0,6%
Exportadores	1.792	0,00%	0,1%
Otros	75.620	0,11%	3,11%
Efectos conjuntos	-111.818	-0,16%	-4,60%
TOTAL	**2.430.221**	**3,57%**	**100,00%**

Fuente: Subdirección de Estudios, Servicio de Impuestos Internos (agosto 2005).

A continuación, en el cuadro 3 se muestra el gasto tributario para el período 2004-2006 agregado por tipo de impuesto.

CUADRO 3

Gasto Tributario 2004-2006

	2004		2005		2006	
	Mill. US$[1]	% del PIB	Mill. US$[1]	% del PIB	Mill. US$[1]	% del PIB
(I) Impuesto a la Renta	2.660	2,83%	3.161	3,07%	3.324	2,98%
A) Empresas	756	0,80%	970	0,94%	1.062	0,95%
B) Personas	1.904	2,02%	2.190	2,13%	2.261	2,03%
(II) IVA	588	0,62%	611	0,59%	663	0,59%
Total	3.248	3,45%	3.772	3,66%	3.987	3,57%

[1] Considera tipo de cambio de 609,53 ($/US$), correspondiente al promedio observado para el año 2004.
Fuente: Subdirección de Estudios, Servicio de Impuestos Internos (agosto 2005).

Finalmente, el cuadro 4 muestra las diez partidas más relevantes de gastos tributarios (ordenadas de acuerdo a su impacto financiero), y presenta la proyección de los recursos asociados a cada una de ellas en el año 2006, tanto en millones de dólares (a tipo de cambio promedio 2004) como en porcentaje del PIB.

CUADRO 4

Gasto Tributario 2006
Partidas más relevantes

Partida de Gasto	Categoría a la que pertenece	Sector	Millones de US$[1]	% del PIB
(1) Rentas empresariales retenidas	IR, personas, diferimientos	Ahorro-Inversión	929	0,83%
(2) Tratamiento de las rentas del sistema de fondos de pensiones	IR, personas, diferimientos	Ahorro-Inversión	619	0,55%
(3) Crédito especial para la construcción de viviendas	IVA, créditos	Inmobiliario	319	0,29%
(4) Depreciación acelerada	IR, empresas, diferimientos	Ahorro-Inversión	269	0,24%
(5) Otras diferencias temporarias	IR, empresas, diferimientos	Ahorro-Inversión	239	0,21%
(6) Rentas de arrendamiento de viviendas acogidas al DFL2	IR, personas, exenciones	Inmobiliario	185	0,17%
(7) Exención de IVA a las prestaciones de salud	IVA, exenciones	Salud	185	0,17%
(8) Retiros reinvertidos antes de 20 días	IR, personas, diferimientos	Ahorro-Inversión	164	0,15%
(9) Exención de IVA a establecimientos de educación	IVA, exenciones	Educación	152	0,14%
(10) Cuotas de leasing	IR, empresas, diferimientos	Ahorro-Inversión	149	0,13%

[1] Considera tipo de cambio de 609,53 ($/US$), correspondiente al promedio observado para el año 2004.
Fuente: Subdirección de Estudios, Servicio de Impuestos Internos (agosto 2005).

3. ESTIMACIONES DE EVASIÓN TRIBUTARIA

3.1. IMPORTANCIA DE MEDIR LA EVASIÓN

Disponer de información respecto a la cuantía de la evasión tributaria es importante por diversas razones. Primero, permite a la AT orientar mejor su fiscalización. Si la AT tuviese estimaciones de evasión por impuestos, mecanismos de evasión, zona geográfica o sector económico, podría asignar mejor los recursos para la fiscalización, mejorando así su efectividad. En segundo lugar, permite medir los resultados de los planes de fiscalización y realizar modificaciones cuando sea necesario. Finalmente, la evasión tributaria puede ser usada, con ciertas limitaciones, como una medida de la eficacia de la AT. Si el objetivo asignado a ésta es mejorar el cumplimiento tributario, entonces el indicador de desempeño apropiado es la tasa de cumplimiento: a igualdad de otros factores, mejor es el rendimiento de la AT cuanto mayor es la tasa de cumplimiento.

En el contexto de lo señalado resulta indispensable contar con cifras acerca del nivel de evasión tributaria que exhiben las economías. Ahora bien, estimar la evasión no es una tarea fácil, por lo que son pocos los países que hacen estas mediciones de manera regular y menos aún los que publican sus resultados. En ocasiones, se usan las estimaciones del tamaño de economía informal como una aproximación a la estimación de evasión tributaria, presumiblemente por el desarrollo más formal de esas metodologías[1] y su relativa facilidad para aplicarlas. Sin embargo, no todas las actividades informales inducen evasión tributaria. Por ejemplo, el trabajo doméstico es una actividad informal pero no afecta a impuestos. Así también, las remuneraciones percibidas por trabajadores del sector informal no involucran evasión tributaria si las rentas están en el tramo exento.

En cuanto a las metodologías cuyo propósito inmediato es la medición de la evasión tributaria, son dos los enfoques más difundidos. Un primer enfoque basado en el 'potencial teórico' recurre a variables relacionadas para aproximar la recaudación que se obtendría si todos los contribuyentes pagasen sus impuestos, la que luego puede ser comparada con la recaudación efectiva para determinar la evasión. Un segundo enfoque de carácter «muestral», utiliza las capacidades de la administra-

[1] La metodología más utilizada para estos efectos es la de la 'demanda por dinero', la cual asume que las transacciones informales toman la forma de pagos en efectivo, por lo tanto, un aumento de las transacciones informales debieran reflejarse en un incremento de la demanda por dinero.

ción tributaria para detectar incumplimiento, fiscalizando una muestra representativa de contribuyentes y extendiendo luego sus resultados al universo de ellos.

En las secciones siguientes se muestran algunas metodologías para estimar la evasión que han sido usadas en Chile, que comprenden los dos enfoques señalados en el párrafo anterior, se muestran algunos de los resultados obtenidos y se comentan las ventajas y desventajas de cada uno de ellos.

3.2. EL MÉTODO DEL POTENCIAL TEÓRICO USANDO CUENTAS NACIONALES

En términos generales, este método consiste en estimar la recaudación potencial de un impuesto –es decir, aquélla que se obtendría si la evasión fuese nula– a partir de una fuente de información independiente, o relativamente independiente, como son las Cuentas Nacionales (en adelante, CN). Posteriormente, se compara esta recaudación potencial con la recaudación real o efectiva, obteniendo una brecha que se atribuye a la evasión tributaria.

Aplicación al IVA

El IVA es un impuesto que grava la mayor parte de las transacciones de bienes y servicios de la economía. Sin embargo, por su forma de operación basada en el sistema de débitos y créditos, estas transacciones no generan un ingreso fiscal neto excepto cuando ocurren a nivel de consumidor final. De aquí que la base teórica del IVA pueda ser relacionada con agregados macroeconómicos como el gasto en consumo final.

Bajo este método, conocido como el del «IVA no deducible», se estima la base imponible a partir del consumo final de hogares, sobre el que se descuenta la fracción de consumo que está exento y se agrega la componente de consumo intermedio gravado e inversión gravada de los sectores exentos, dado que estas últimas pasan a ser transacciones con IVA que no puede ser deducido. Corresponde agregar también el consumo afecto a IVA de los no residentes y algunas exportaciones que eventualmente puedan estar gravadas con IVA. Finalmente, se resta la recaudación efectiva de IVA, pues forma parte del consumo final de los hogares, obteniéndose de esta forma la base teórica del impuesto (ver recuadro 1).

Aplicando la tasa de impuesto a esta base teórica, se obtiene la recaudación teórica de IVA, la que se compara con la recaudación efectiva de IVA, esto es, con la recaudación que proviene de las declaraciones de los contribuyentes. La brecha entre ambos valores, el teórico y el efectivo, se considera evasión.

Una de las dificultades para aplicar este método radica en la estimación del consumo final exento y el gasto afecto de las empresas exentas. En general, estas variables se pueden estimar con precisión para el año en que existe una Matriz Insumo-Producto, mientras que para los años siguientes se actualizan aplicando las tasas de crecimiento del valor bruto de producción, consumo intermedio o PIB de los sectores exentos, dependiendo de cuál es la mejor información disponible.

Recuadro 1

Estimación de la Base Imponible Teórica del IVA bajo el Método del IVA No Deducible

+	Consumo Final Hogares e IPSFL
-	Consumo Final Exento
	Consumo final de sectores exentos
	Importaciones de zonas francas
	Consumo de residentes en el exterior
	Otros (autoconsumo agrícola, propinas, etc.)
=	Consumo Final Afecto
+	Gasto Afecto de Empresas Exentas
	Consumo Intermedio Gravado Destinado a Producción Exenta
	Inversión Gravada Destinada a Producción Exenta
+	Consumo Gravado de Extranjeros No Residentes
+	Exportaciones Afectas
-	IVA Neto Recaudado
=	Base Imponible Teórica

En Chile se aplica este método desde comienzo de los noventa. En el cuadro siguiente se muestran los resultados de la estimación para la serie 1996-2004.

CUADRO 5

Estimación de la evasión en el IVA – Base MIP 1996
(Cifras en miles de millones de $ de cada año)

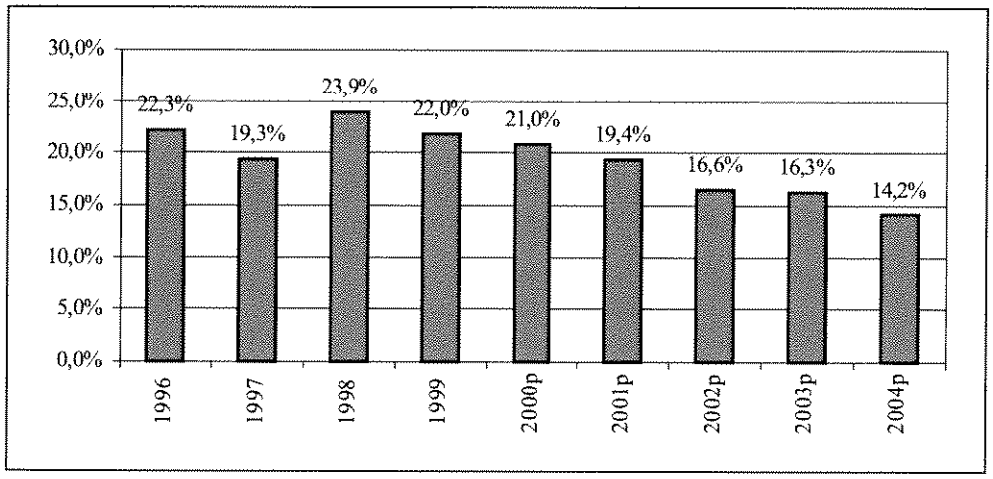
	1996	1997	1998	1999	2000[1]	2001[1]	2002[1]	2003[1]	2004[1]
Recaudación teórica	2.995	3.248	3.561	3.580	3.905	4.224	4.436	4.824	5.344
Recaudación efectiva	2.329	2.620	2.711	2.793	3.087	3.405	3.700	4.039	4.587
Monto evasión	667	628	850	787	819	819	736	785	757
Tasa de Evasión	**22,3%**	**19,3%**	**23,9%**	**22,0%**	**21,0%**	**19,4%**	**16,6%**	**16,3%**	**14,2%**

[1] Cifra provisional.
Fuente: Subdirección de Estudios del SII sobre la base de información del Banco Central.

De la estimación anterior, se aprecia un importante descenso del incumplimiento en el IVA desde el año 1996, cuando ascendía a 22,3%, hasta el año 2004, cuando el mismo indicador según proyecciones se situaría en torno a 14%. En todo caso, se debe tener presente que la estimación de los últimos años de la serie hereda el carácter «provisional» que tiene la información-fuente de cuentas nacionales. Por ello, las cifras de evasión son susceptibles de revisión en tanto las cuentas nacionales sufran ajustes por parte del instituto emisor.

GRÁFICO 1

Tasa de Evasión en el IVA. 1996-2004[p]



Dependiendo del nivel de desagregación con que se publican las CN, es posible obtener estimaciones de evasión por sectores económicos. En este caso, la base imponible debe ser estimada como la diferencia entre las ventas afectas, estimadas a partir del «Valor Bruto de Producción», y las compras que dan derecho a crédito, calculadas a partir de las «Compras Intermedias» y la «Inversión». En muchos países se cuenta con información suficientemente desagregada sólo con ocasión de la publicación de la Matriz Insumo-Producto, lo cual ocurre con una periodicidad de más o menos diez años.

Índice de Productividad del IVA como Indicador de la Evolución de la Tasa de Evasión

El Índice de Productividad del IVA se suele definir como el cuociente entre la recaudación de IVA, expresada como porcentaje del PIB, y la tasa del IVA. Valores altos de este índice se asocian a

un alto rendimiento del impuesto, originado en un buen cumplimiento tributario y en una amplia base imponible.

Una segunda forma de definir este índice es expresando la recaudación como porcentaje del gasto en consumo final de los hogares, lo que parece más adecuado, pues esta variable guarda mayor relación con la base imponible del IVA. Un índice igual a la unidad (1) estaría reflejando un IVA sin exenciones y sin evasión. En cambio, valores cercanos a cero (0) reflejarían altas tasas de evasión o una elevada fracción del consumo exenta del impuesto o ambos.

En el cuadro siguiente se muestra el cálculo para Chile de ambos indicadores. Si se considera el índice de productividad-PIB, éste muestra un ascenso importante desde 1996 hasta 2002, al elevarse desde un valor base 100 hasta un valor sobre 107,1. En los años 2003 y 2004, sin embargo, el índice muestra una disminución al pasar a valores de 105,4 y 101,6. La razón para esta disminución está fundamentalmente en el efecto-precio del PIB nominal, lo cual, según antecedentes de cuentas nacionales, se explica por un alza significativa de los precios de los productos exportados que participan en el PIB. Es decir, la caída no guarda relación con aumentos de la evasión ni nuevas exenciones del IVA.

Por otra parte, si se considera como referente el Consumo Final, que debiera ser la variable más ajustada con la base imponible agregada del impuesto, la productividad muestra un aumento más sustantivo a través del período. En efecto, de un valor base 100 en 1996 alcanza a un valor de casi 112 en 2004.

CUADRO 6

Índice de Productividad del IVA – Base MIP 1996
(Cifras en miles de millones de $ de cada año)

	1996	**1997**	**1998**	**1999**	**2000[1]**	**2001[1]**	**2002[1]**	**2003[1]**	**2004[1]**
Recaudación efectiva	2.329	2.620	2.711	2.793	3.087	3.405	3.700	4.039	4.587
% del PIB	7,5%	7,5%	7,4%	7,5%	7,6%	7,8%	8,0%	8,0%	8,0%
%del Consumo Final	11,8%	11,9%	11,4%	11,7%	11,9%	12,3%	12,7%	12,9%	13,9%
Tasa Legal	18%	18%	18%	18%	18%	18%	18%	18,25%[2]	19%
Productividad-PIB:									
Valor índice	0,414	0,419	0,412	0,418	0,423	0,434	0,444	0,436	0,421
Valor Base 100=1996	100,00	101,22	99,53	100,90	102,05	104,91	107,12	105,35	101,64
Productividad-Cons. Final:									
Valor índice	0,654	0,662	0,635	0,649	0,662	0,681	0,703	0,709	0,729
Valor Base 100=1996	100,00	101,31	97,17	99,19	101,27	104,17	107,52	108,39	111,56

[1] Cifra provisional;
[2] Tasa promedio ponderada por meses de vigencia en el año 2003 (tasa 18% por 9 meses y tasa 19% por los restantes 3 meses).
Fuente: Subdirección de Estudios del SII sobre la base de información del Banco Central.

Ahora bien, el índice de productividad debiera mostrar coherencia con la tasa de evasión, lo cual deriva de su propia definición. El índice de productividad alternativamente puede definirse como el producto de dos variables: la razón de la base agregada del impuesto respecto al Consumo; y la tasa de cumplimiento[2].

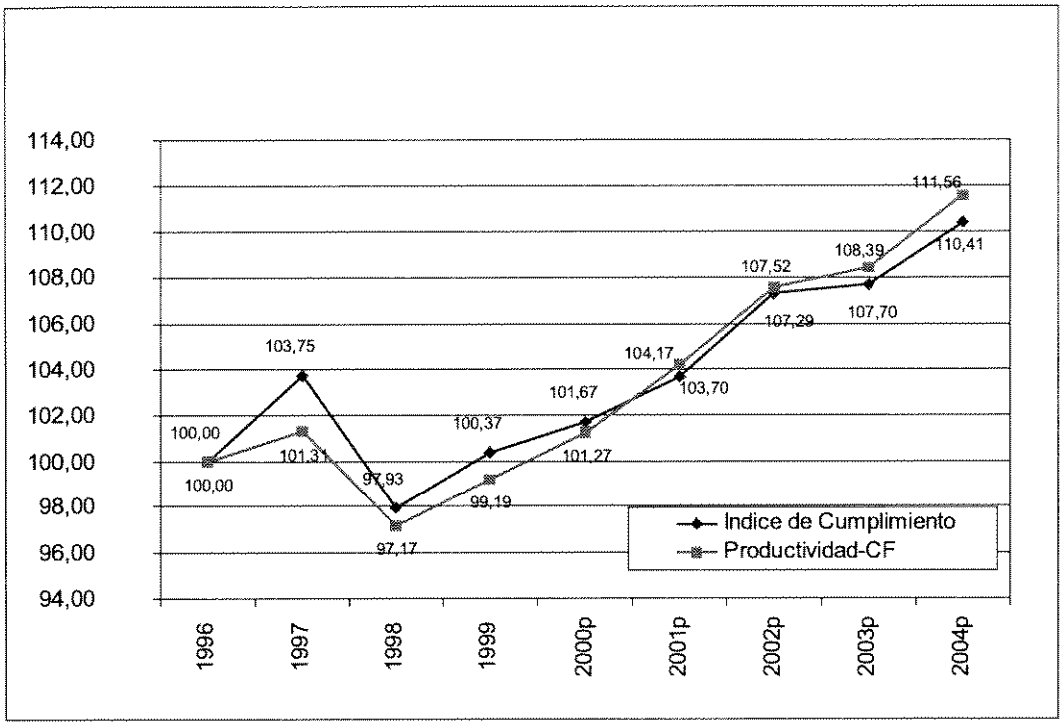
[2] En efecto, si la recaudación efectiva de IVA se representa por R, la tasa legal del IVA por t, la base imponible teórica por B, y la tasa de evasión del impuesto por e; entonces R queda determinada como:

$$R = B*t*(1-e)$$

A continuación, en el gráfico 2 se representan simultáneamente la serie del índice de productividad-Consumo y la serie sobre la segunda variable incidente, el cumplimiento en el IVA. Esta última se lleva a base 100 para 1996 a fin de facilitar la comparación.

GRÁFICO 2

Cumplimiento y Productividad en el IVA
(Base 100=1996)



El gráfico anterior deja en evidencia que los ciclos generales de disminución y alza del índice de productividad-PIB se correlacionan en forma consistente con las variaciones experimentadas por el índice de cumplimiento del impuesto. En conclusión, el Índice Productividad-Consumo Final es una buena aproximación para medir cómo evoluciona la tasa de evasión del IVA, sobre todo cuando no existe información suficiente para realizar una medición mediante el método del potencial teórico.

Aplicación al Impuesto a la Renta de las Empresas

Se han desarrollado también algunas metodologías para estimar el incumplimiento en el Impuesto a la Renta de las empresas. En este caso, la base imponible potencial se estima a partir del Excedente de Explotación de CN, el cual debe ser apropiadamente corregido para reflejar las diferencias entre este concepto macroeconómico y la renta líquida imponible del impuesto. Jorratt y Serra (2000) proponen un método para el Impuesto a las Renta de las empresas en Chile. A grandes rasgos, el método consiste en determinar en primer lugar el Resultado Tributario Teórico de las empresas, restando del Excedente de Explotación una estimación del excedente de las actividades no afectas y exentas del impuesto, el excedente de las empresas sujetas a renta presunta y las pérdidas de ejerci-

Si se divide por el Consumo Final (CF) y por la tasa t, entonces se obtiene:

$$\frac{(B/CF)}{t} = \frac{B}{CF} * (1-e)$$

El lado izquierdo de la expresión anterior corresponde exactamente al índice de productividad:

$$\text{Ind. Prod} = \frac{B}{CF} * 1(-e)$$

cios anteriores –deducibles para fines tributarios– y sumando los ajustes por corrección monetaria. Posteriormente, se determina la Base Imponible Teórica excluyendo del Resultado Tributario Teórico las pérdidas tributarias del ejercicio, siendo este ajuste necesario para una comparación adecuada con el Resultado Tributario Efectivo que se desprende de las declaraciones. Finalmente, la Recaudación Teórica se estima como la Base Imponible Teórica multiplicada por la tasa del impuesto, descontados los créditos efectivos contra el impuesto.

Esta breve descripción refleja que la estimación de la evasión en el impuesto a la renta requiere de más ajustes que los métodos del IVA, debido a que el primero suele tener mayores excepciones a la norma general, tales como exenciones, regímenes especiales, diferimientos, etc. Por lo mismo, las metodologías son menos estándares y deben ser desarrolladas en función de las particularidades de las legislaciones tributarias de cada país.

Limitaciones del Método del Potencial Teórico basado en CN

En términos generales, las limitaciones del método de medición del potencial teórico se relacionan con la confiabilidad de la fuente usada para cuantificar la recaudación potencial, en este caso las Cuentas Nacionales. Entre las principales cabe mencionar las siguientes:

- El uso de información contable de las empresas en algunos sectores económicos, o bien de encuestas de producción, lo cual podría contener parte de la evasión causando que los cálculos de incumplimiento sean subestimados.
- El uso de información tributaria para estimar el producto para aquellos sectores que se miden por actividad y no por corriente de bienes, tales como el sector servicios y el sector industrial.
- La variación de existencias es una variable de ajuste, de tal forma que si el consumo está subestimado, se subestimaría la evasión y se adjudicaría el consumo no declarado a variación de existencias.
- En la estimación anual de las Cuentas Nacionales se asume para algunos sectores que la productividad permanece constante, es decir, igual a la estimada para el año base. Si hay aumentos de productividad, esto llevaría a subestimar el valor agregado teórico, y por ende, la evasión.

Por otra parte, en la construcción de las Cuentas Nacionales se concilian datos provenientes de diversas fuentes de información. Si con fuentes independientes de información (v.g. encuestas de precios o de consumo) se logra captar las cantidades efectivamente transadas y sus precios, es posible que las subestimaciones o sobreestimaciones no sean tales.

Otra limitación de este método es que las estimaciones suelen estar disponibles con un desfase de más o menos un año y, en general, permite mediciones en forma agregada. Por lo tanto, no es una herramienta muy útil para tomar decisiones respecto a la asignación de recursos de la AT o para evaluar la marcha de programas de fiscalización.

A lo anterior se agrega que las cifras más recientes de CN suelen tener el carácter de provisionales y son ajustadas cada cierto tiempo. Este aspecto cobra relevancia porque la tasa de evasión estimada resulta bastante sensible a las revisiones de cifras que lleva a cabo el Banco Central.

Con todo, se considera que los estudios de evasión que usan el método del Potencial Teórico son útiles para determinar órdenes de magnitud de la evasión y su evolución, aún cuando no es posible evaluar cuan confiables son.

3.3. MÉTODO DE ENCUESTAS DE PRESUPUESTO

Otra forma de estimar la recaudación potencial de los impuestos es por medio de encuestas de presupuestos familiares u otras similares. Estos métodos resultan particularmente útiles para estimar la evasión en los impuestos sobre las rentas personales, dado su carácter progresivo. En efecto, las encuestas permiten desagregar las bases imponibles teóricas en distintos tramos de renta, lo que no es posible hacer con las Cuentas Nacionales.

En Chile se ha aplicado este método para medir la evasión de los impuestos de Segunda Categoría y Global Complementario, usando como fuente para estimar la base teórica los ingresos declarados en la Encuesta de Caracterización Socioeconómica Nacional (CASEN).

En primer lugar, se calcula el impuesto que debería haber pagado cada individuo encuestado, de acuerdo con la escala de tasas correspondientes según sus rentas anualizadas. En seguida, se agrupa la recaudación calculada en percentiles de ingreso y se la compara con la recaudación efectiva declarada ante el Servicio de Impuestos Internos a nivel de esos mismos percentiles de ingreso. La comparación se realiza «pareando» grupos de individuos y no a nivel de cada uno de ellos, puesto que la identidad de los individuos encuestados no se conoce.

El método entrega como resultado para el año 2003 una tasa de evasión agregada en los impuestos personales a la renta de 48%, menor al 57% estimado para el año 1996. El resultado por deciles de ingresos, da cuenta de una tasa de evasión creciente con el nivel de renta, lo cual es consistente con la idea que la evasión es más «rentable» para quienes enfrentan mayores tasas de impuesto.

La principal limitación de este método se refiere a la confiabilidad de las respuestas de los encuestados. En el caso de los empresarios, frente a la pregunta de cuál es su ingreso mensual, no es claro si la respuesta se refiere al ingreso antes o después de impuesto, o si se trata de las utilidades devengadas o sólo de los retiros[3]. Por lo demás, a diferencia de los trabajadores dependientes, muchos empresarios pueden no tener una idea exacta de cuál es su renta mensual.

3.4. MÉTODO MUESTRAL DEL PUNTO FIJO

La forma más directa de obtener estimaciones del incumplimiento de un determinado impuesto es a través de auditorías a una muestra de contribuyentes. La calidad de los resultados de este método depende de la profundidad y conocimiento con que se practiquen las auditorías, ya que ellas sólo permiten descubrir una parte de la evasión total. El porcentaje de incumplimiento detectado en las auditorías dependerá, entre otros factores, de la experiencia de los fiscalizadores que las lleven a cabo. También es importante la representatividad de la muestra. La principal ventaja de este enfoque es que, realizado apropiadamente, permite aplicar todo el arsenal de técnicas estadísticas para definir niveles de confianza y precisión para los resultados, clasificar los mismos por categorías, validar hipótesis, etc. Desafortunadamente, las estadísticas de resultados de auditorías disponibles en los departamentos de fiscalización por lo general no son útiles para estimar la evasión, pues tienen un sesgo de selección difícil de corregir (se auditan aquellos contribuyentes que se estima tienen una mayor posibilidad de evasión). En consecuencia, estimar anualmente la evasión a través de este método sería costoso, pues implicaría realizar auditorías a una muestra de contribuyentes especialmente diseñada.

El método de Punto Fijo empleado comúnmente para fiscalizar o presumir obligaciones de pago para el contribuyente[4], consiste en la visita de un fiscalizador a una empresa, el que permaneciendo durante toda la jornada comercial asegura que se observe perfecto cumplimiento tributario. Este método también puede ser usado para medir subdeclaración de ventas, en base al siguiente principio: una empresa contribuyente sometida al control de un fiscalizador en terreno, se verá en la obligación de emitir boletas por la totalidad de sus ventas, llevándolas además al registro contable que corresponda y declarándolas más tarde en el formulario de IVA. Luego, para obtener una medida de evasión, lo que se hace es comparar las ventas registradas durante el período de control con las ventas registradas en períodos anteriores en condiciones similares.

En la práctica, el método supone la visita de un fiscalizador a una empresa –sin aviso previo– dando a conocer la realización de un control tributario «normal» y permaneciendo durante toda la jornada comercial diaria. No obstante, el verdadero objetivo que se persigue con este método es que la presencia del fiscalizador obligue a emitir todas las boletas por las ventas finales y que se traspase fidedignamente la información de ventas desde el talonario de boletas hacia el libro de ventas. Este método fue aplicado en Chile a finales de 1996 y mediados de 1997, considerando una muestra de alrededor de 300 empresas extraídas del universo de contribuyentes de IVA que emiten boletas de venta. Fiscalizadores del SII aplicaron un día de «punto fijo» en cada empresa, extrayendo además la información de ventas diarias para semanas y meses anteriores al día de aplicación.

La comparación entre el día de control y días anteriores «similares» en la práctica impuso algunas dificultades, al observarse una fuerte variabilidad en los datos de ventas. Este problema fue abordado en el procesamiento estadístico de los datos desarrollado por Engel, Galetovic y Raddatz [1998] para tratar de subsanar estas dificultades y obtener medidas adecuadas de evasión.

---

[3] En Chile, el impuesto personal a la renta se aplica sobre los retiros de utilidades.

[4] En Chile, a diferencia de lo que acontece en otros países, el método de punto fijo no constituye un mecanismo respaldado por la legislación para presumir obligación de pago y, por tanto, es usado sólo como informe preliminar para decidir una fiscalización en mayor profundidad.

Los resultados indican que los contribuyentes omiten de sus registros tributarios el 24,6% de las ventas al consumidor final, con una desviación estándar de 4,8%. Bajo el supuesto de que estas cifras son consistentes con las estimaciones del potencial teórico, se concluye que un 60% de la evasión del IVA se lleva a cabo por la subdeclaración de ventas finales.

Esta experiencia está siendo repetida en estos momentos, nuevamente con el apoyo de investigadores de la Universidad de Chile. El trabajo de campo se desarrolló durante los meses de noviembre y diciembre de 2005. Una novedad que se incorporará esta vez es el uso de una muestra de control, con el objeto de comparar también las ventas de los contribuyentes auditados en el día del punto fijo con las ventas de la muestra de control en ese mismo día.

3.5. MÉTODO DE CONCILIACIÓN DE LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA

En ocasiones, la propia información recibida por la AT, de diferentes fuentes, permite estimar algunas formas de incumplimiento tributario, a través de una conciliación de estos datos. El Servicio de Impuestos Internos de Chile desarrolló un método de este tipo para medir la evasión del IVA por medio de facturas falsas, el cual se describe brevemente a continuación.

En toda transacción intermedia, entendiendo por tal aquélla que ocurre entre dos contribuyentes de IVA, el vendedor retiene el impuesto al comprador, el cual se determina como la tasa del impuesto aplicada sobre el valor de la transacción. Esta cantidad constituye al mismo tiempo un débito fiscal para el vendedor y un crédito fiscal para el comprador. Una situación equivalente ocurre en el caso de las importaciones, en donde el IVA recaudado por la Aduana es al mismo tiempo un crédito fiscal para el comprador. Llamando CR a los créditos de IVA, II al IVA importaciones y DTI a los débitos de IVA por transacciones intermedias, entonces en términos agregados se debiera verificar la siguiente igualdad:

$$CR = II + DTI \qquad [1]$$

Si los créditos de IVA son superiores al término de la derecha, estaríamos en presencia de evasión por facturas falsas. Cabe señalar que en este contexto el término «factura falsa» hace referencia a cualquier abultamiento de los créditos de IVA sin la correspondiente contraparte en los débitos. El monto de la evasión correspondería simplemente a la diferencia entre ambos términos de la ecuación. Un indicador útil para evaluar la evolución de la evasión estaría dado por la razón entre ambos términos de la ecuación, es decir:

$$\text{Indicador} = CR / (DTI + II) \qquad [2]$$

Al igual que en otros países que aplican el IVA, la normativa chilena admite dos tipos de comprobantes de ventas: la factura y la boleta de venta. El primero se usa en las transacciones intermedias y es el que permite respaldar el crédito de IVA. El segundo es el que se utiliza en las ventas a un consumidor final o a entidades que no son contribuyentes de IVA. La declaración por separado de los débitos de IVA provenientes de cada uno de estos dos documentos permite aproximar el valor de DTI por los montos declarados de IVA con factura, sujetos a una serie de ajustes orientados principalmente a excluir las ventas a contribuyentes exentos, quienes normalmente solicitan factura a pesar de no tener derecho a crédito. Por su parte, los créditos de IVA se declaran separadamente en el formulario mensual, mientras que el IVA importaciones se puede obtener de la contabilidad nacional.

En el cuadro siguiente se presentan los resultados de las estimaciones realizadas para los años 1998 a 2004. Los resultados indican que en el año 2004 la evasión por facturas falsas alcanzó a $114 mil millones (aproximadamente US$200 millones). Al analizar el indicador, se observa que este tipo de evasión se redujo de manera importante respecto de 1998, al igual que ha ocurrido con la evasión global de IVA, según muestran las estimaciones disponibles.

Asimismo, suponiendo que estos resultados son consistentes con los obtenidos por el método de CN, se tiene que la evasión por facturas falsas bajó su participación en la evasión total de IVA desde un 38,5% en 1998 a un 15,1% en 2004. En el mismo cuadro se muestra el indicador propuesto junto a la tasa de evasión global del IVA, observándose bastante consistencia en las variaciones de ambos datos.

CUADRO 7

Evasión por Facturas Falsas vs Evasión Total de IVA Método de CN

(Millones de pesos de cada año)

Año	Evasión Facturas Falsas (a)	Evasión Total IVA Método CN (b)	(a) / (b)	Indicador Facturas Falsas	Tasa Evasión IVA CN
1998	327.524	849.972	38,5%	1,037	23,9%
1999	236.124	786.692	30,0%	1,030	22,0%
2000	202.270	818.554	24,7%	1,020	21,0%
2001	220.520	818.702	26,9%	1,020	19,4%
2002	174.791	735.901	23,8%	1,015	16,6%
2003	149.397	784.973	19,0%	1,011	16,3%
2004	114.354	757.054	15,1%	1,007	14,2%

Fuente: Subdirección de Estudios del SII.

Referencias bibliográficas

Barra, P. y Jorratt M. [2002] «Medición del Gasto Tributario en Chile». Documento presentado en el Seminario Regional de Política Fiscal, CEPAL.

Engel, E.; Galetovic, A. y Raddatz [1998b] «Estimación de la Evasión del IVA Mediante el Método del Punto Fijo». Mimeo, Servicio de Impuestos Internos.

Jorratt, M. [1996] «Evaluación de la Capacidad Recaudatoria del Sistema Tributario y de la Evasión Tributaria». Documento presentado en la Conferencia Técnica del CIAT, Viterbo, Italia, 1996.

Jorratt, M. Y Serra, P. [2000] «Estimación de la Evasión en el Impuesto a las Empresas en Chile». Documentos de Trabajo N° 72, Centro de Economía Aplicada, Departamento de Ingeniería Industrial, Universidad de Chile.

Servicio de Impuestos Internos [2001] «Los Instrumentos para la Medición de la Evasión Tributaria». Documento presentado en la 35 Asamblea General del CIAT, Santiago, Chile, 2001.

Servicio de Impuestos Internos [2005] «Informe de Gasto Tributario. Ejecución 2003, Proyección 2004 y Proyección 2005». www.sii.cl.

TEMA 2

LAS ESTRATEGIAS PARA EL ALCANCE DE LA RECAUDACIÓN POTENCIAL

Ponencia:

TEMA 2. LAS ESTRATEGIAS PARA EL ALCANCE DE LA RECAUDACIÓN POTENCIAL

Cathy Gibson[1]
Dirección General de Gestión de la Deuda y de
Servicios a los Contribuyentes
Agencia de Ingresos de Canadá

SUMARIO: Introducción.–1. Contexto. 1.1. Mandato y estructura organizacional. 1.2. Impacto tributario. 1.3. Marco tributario. 1.4. Eventos claves en la historia reciente.–2. Proceso Actual de Gestión de la Deuda. 2.1. Estrategia de flujo de trabajo. 2.2. Estrategia de gestión de riesgo.–3. Retos Actuales. 3.1. El portafolio de recaudación está creciendo y envejeciendo. 3.2. La tecnología no satisface las necesidades operacionales actuales. 3.3. Las actividades operacionales fundamentales se están expandiendo. 3.4. Restricciones legislativas. –4. Estrategias para lograr la Recaudación Potencial. 4.1. Soluciones tecnológicas. 4.2. Soluciones en cuanto a personas y procesos. 4.3. La clave para una transformación exitosa.– 5. Proceso Futuro de Gestión de la Deuda. 5.1. Estrategia de flujo de trabajo. 5.2. Estrategia de gestión de riesgo. Conclusión. Glosario de Términos.

RESUMEN

En el actual y dinámico ambiente de negocios, las organizaciones están en una constante búsqueda de formas para ser más eficaces. Las administraciones tributarias a nivel mundial no son inmunes a estos retos, y un indicador clave de su eficacia lo constituye el cuán bien logran equilibrar «la brecha de la recaudación de impuestos», es decir, la diferencia entre lo que podría ser recaudado y lo que en realidad se recauda.

Al igual que todas ellas, la Agencia de Ingresos de Canadá (CRA, CRAónimo en inglés) se esfuerza de manera continua por mejorar sus operaciones con el fin de enfrentar los retos que se le avecinan. La Dirección de Gestión de la Deuda y de Servicios a los Contribuyentes (DGDSC), que es la sección responsable de la administración de la deuda por parte de la Agencia de Ingresos de Canadá, ha mejorado considerablemente sus operaciones en años recientes con el fin de mejorar su eficacia. Hemos combinado las cargas de trabajo de recaudación y de cumplimiento, se han rediseñado los procesos de flujo de trabajo con el fin de involucrar a los contribuyentes de manera temprana en el ciclo de recaudación, se han introducido estrategias de gestión de riesgo con el fin de manejar de manera más estratégica las cargas de trabajo, y se han eliminado las barreras geográficas de carga de trabajo para lograr un mejor empleo de los recursos limitados con los que se cuenta.

A pesar de dichas mejoras, el ambiente en el que operamos continúa su evolución y sigue presentando nuevos retos. En la actualidad, enfrentamos el reto del continuo crecimiento y envejecimiento de nuestro portafolio de recaudación de impuestos, la necesidad de actualizar nuestra tecnología, el compromiso de expandir nuestras actividades principales de negocios, y la dificultad de obtener soluciones relativas a la política tributaria.

Con el fin de hacer frente a estos retos y de maximizar nuestro potencial de generación de ingresos, debemos continuar mejorando la forma en que conducimos nuestro negocio. En este sentido, hemos lanzado recientemente una estrategia significativa de transformación operacional con la cual se realizará un mejor uso de las soluciones tecnológicas, los recursos humanos y de los procesos operacionales.

Una vez completa nuestra agenda de transformación, habremos establecido un marco operacional mediante el cual se entregará «el trabajo adecuado a la persona correcta en el momento oportuno». Lograremos esto mane-

[1] Ponencia presentada por Guy Proulx, Comisionado Asistente del Ramo de Gestión de la Deuda y de Servicios a los Contribuyentes de la Agencia de Ingresos de Canadá, en representación de la señora Gibson.

jando los asuntos de recaudación de impuestos y de cumplimiento por parte de los contribuyentes de manera global, empleando políticas de análisis sólidas, reglas de negocios flexibles y una metodología estratégica de gestión de riesgo.

Si bien en principio es difícil, este reto no es inalcanzable. El mismo requiere una inversión inicial significativa, pero estamos confiados de que nuestra agenda generará a lo largo del proceso eficiencias que podremos reinvertir en futuras actividades de cambio. Consideramos nuestra agenda de transformación como un viaje, nos sentimos listos y en la mejor disposición y capacidad de aprovechar plenamente las oportunidades que se nos avecinan.

* * * * * *

INTRODUCCIÓN

En el actual y dinámico ambiente de negocios, las organizaciones están en una constante búsqueda de formas para ser más eficaces. Dicho reto es aplicable no sólo a las organizaciones del sector privado en busca de formas de maximizar sus utilidades, sino también a organizaciones gubernamentales las cuales deben también buscar formas de responder a las nuevas o crecientes demandas de servicio sin el consiguiente incremento de sus recursos.

Las administraciones tributarias no son inmunes a este reto. Las mismas deben preservar la base tributaria para mantener funcionando a la nación, y deben hacerlo dentro de un marco limitado de recursos y de crecientes expectativas por parte de los ciudadanos.

Debido a que las administraciones tributarias realizan innumerables funciones, existen diversas formas de medir su eficacia. Los sondeos de opinión de los contribuyentes, por ejemplo, pueden indicar el grado de satisfacción de los ciudadanos con respecto al servicio brindado por la organización, y los niveles de cumplimiento tributario pueden indicar si la organización emplea suficientes medidas de ejecución. Quizás el medidor más exacto de la eficacia de una administración tributaria, sin embargo, sea el grado en que la misma equilibra «la brecha de recaudación de impuestos», es decir, la diferencia entre lo que podría ser recaudado y lo que en realidad se recauda.

Este objetivo no es alcanzado fácilmente ya que las administraciones tributarias no operan de manera independiente del mundo que los rodea. A pesar de cuán bien dirigida esté una administración, las influencias externas continúan presentando retos. Las prioridades del gobierno, por ejemplo, pueden cambiar con el fin de enfrentar asuntos socio-económicos o de políticas que emerjan – utilizando a la vez los escasos recursos debido al cambio de dirección. Las decisiones desfavorables de la corte como resultado de decisiones rechazadas en materia de administración tributaria pueden crear fallas tributarias adicionales (o confirmar las ya existentes) para algunos sectores económicos.

Cualquiera que sea la causa: recursos limitados, crecientes expectativas del gobierno o de los ciudadanos, restricciones legislativas, u otros factores; las administraciones tributarias alrededor del mundo necesitan encontrar nuevas formas de incrementar su eficacia preservando la integridad del sistema impositivo y protegiendo la base tributaria de la nación.

¿Cómo podríamos entonces ser más eficaces y reducir la brecha de la recaudación de impuestos? A nivel mCRAo, una estrategia obvia para incrementar los ingresos sería reducir los gastos de la recaudación de impuestos así como la evasión de los mismos. En otras palabras, por medio de la reducción de los costos de la recaudación de impuestos y el aumento de medidas que propicien el cumplimiento de los contribuyentes, las administraciones tributarias pueden alcanzar un mayor potencial de recaudación de impuestos.

En términos más prácticos, las administraciones tributarias pueden maximizar las recaudaciones de impuestos por medio de una combinación de las siguientes estrategias:

- Innovación administrativa: haciendo mejor uso de los recursos humanos, innovando procesos y estructuras de negocios, y haciendo mejor uso de la tecnología;
- Mecanismos de control de cumplimiento y de facilitación equilibrados: facilitando a los contribuyentes el entendimiento y cumplimiento de sus obligaciones de manera voluntaria, y tomando acciones de cumplimiento justas, pero eficaces, contra aquéllos que no cumplan de manera voluntaria; y/o
- Medidas legislativas: introduciendo cambios legislativos que impongan sanciones más rígidas para aquéllos que no cumplan, pero que no sobrecarguen de manera indebida a la mayoría de los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones tributarias.

En última instancia, la estrategia seleccionada por una administración tributaria, en particular para alcanzar la recaudación de impuestos potenciales, dependerá del ambiente social y político en el cual

la misma opere. La Agencia de Ingresos de Canadá ha escogido seguir una estrategia que incluye todos los elementos antes descritos. Hemos lanzado recientemente una ambiciosa agenda de transformación operacional, la cual hará el mejor uso de las soluciones tecnológicas, de los procesos operativos, y de los recursos humanos. Por medio de estas innovaciones administrativas, desarrollaremos herramientas que faciliten el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y que apoyen un cambio legislativo estratégico.

Una vez completada nuestra agenda de transformación, habremos establecido un marco operacional mediante el cual se entregará «el trabajo adecuado a la persona correcta en el momento oportuno». Lograremos esto manejando los asuntos de recaudación de impuestos y de cumplimiento por parte de los contribuyentes de manera global, empleando políticas de análisis sólidas, reglas de negocios flexibles, y una metodología estratégica de gestión de riesgo.

Tenemos una ambiciosa agenda de transformación operacional, pero no es inalcanzable. Este estudio compartirá algunos de los retos que enfrentamos en este viaje, nuestras estrategias para afrontarlos y nuestras experiencias hasta la fecha.

1. **CONTEXTO**

Para entender las estrategias de la CRA con el fin de maximizar la recaudación de impuestos, es de gran ayuda la revisión de nuestro mandato y estructura organizacional, impacto y marco tributaria, así como algunos eventos importantes de nuestra historia reciente.

1.1. MANDATO Y ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL

1.1.1. CRA

La CRA es responsable de:

- la recaudación de ingresos e impuestos además de la administración de las leyes tributarias para el gobierno federal y para numerosas provincias y territorios;
- la entrega de ciertos programas de beneficios a los canadienses por medio del sistema tributario; y
- hemos también, recientemente, asumido la responsabilidad de recaudar algunas cuentas por cobrar del gobierno relacionadas a programas sociales.

La CRA posee un marco de gobierno único. Como cualquier otro departamento del gobierno, nuestro ministro, el Ministro de la Renta Nacional, es el responsable absoluto ante el Parlamento por la administración de impuestos y de beneficios por parte de la CRA. A diferencia de otros departamentos; sin embargo, la CRA también posee un Consejo de Dirección (Board of Management), el cual supervisa la dirección, administración y organización de la CRA. Sus miembros, pertenecen al sector privado y son nominados por las provincias y territorios de Canadá.

El único funcionario público del Consejo de Dirección es el Comisionado, quien desempeña las funciones de Presidente Ejecutivo. El Comisionado reporta al Ministro de la Renta Nacional por la diaria administración del programa de legislación, y reporta al Consejo de Dirección en lo que respecta a las actividades diarias sobre recursos humanos y administración general. Este régimen es único en lo que respecta a la propia organización y le brinda a la CRA un mecanismo para incorporar las perspectivas de las provincias y las experiencias del sector privado en las actividades diarias. Otra diferencia es que la CRA mantiene autoridad en materia de administración general y de recursos humanos, mientras que esa autoridad permanece en ciertos organismos centrales del gobierno para la mayoría de los departamentos y ministerios del gobierno federal.

Proporcionamos nuestros programas por medio de un número de direcciones generales funcionales y de oficinas locales. Las direcciones generales funcionales de Apelaciones, Servicios de Beneficios y Evaluación, y Programas de Cumplimiento (auditoría) establecen la dirección de la política y supervisan a las oficinas locales. Las Oficinas de Servicios Tributarias («OSF») y otros sitios de trabajo especializados suministran los programas de la CRA.

Las funciones de recaudación de impuestos de la CRA son dirigidas por la Dirección General de Gestión de la Deuda y de Servicios a los Contribuyentes (DGGDSC).

1.1.2. Dirección General de Gestión de la Deuda y de Servicios a los Contribuyentes (DGGDSC)

La DGGDSC realiza las siguientes funciones concernientes a las diferentes leyes y a los programas administrados por la CRA:

- brinda información y servicios a los contribuyentes y a los beneficiarios de programas sociales;
- recauda impuestos, gravámenes, cuotas y deudas no tributarias; y
- promueve el cumplimiento de inscripción al padrón tributario, a la declaración tributaria y requerimientos de pagos de fondos fiduciarios.

La DGGDSC no es responsable de actividades tales como contabilidad, procesamiento de reembolsos, resolución de disputas, o auditorias detalladas de declaraciones de impuestos. Estas actividades son realizadas por otras direcciones generales funcionales.

Es importante mencionar que la DGGDSC dirige las actividades de recaudación y cumplimiento de manera combinada. Lo hacemos así por dos razones:

- sabemos que al resolver los asuntos de cumplimiento tales como las declaraciones y los pagos combinados sobre asuntos de recaudación a la larga se traducen en un incremento en los ingresos generados. Se perseguirá la recaudación no sólo de la deuda ya establecida, sino también de la deuda contingente que no ha sido establecida como resultado de la no-declaración, o pago, de las cantidades adeudadas por parte de los contribuyentes;
- consideramos que este enfoque reestablece la confianza de los ciudadanos en la integridad del sistema tributario al asegurar un campo de juego equitativo para todos. Creemos que no ponemos en desventaja a los contribuyentes que cumplen (los cuales satisfacen sus obligaciones de declaración, y remiten sus pagos) al fallar en ocasiones en la persecución de aquellos que no cumplen con todas sus obligaciones tributarias.

Seis direcciones funcionales reportan directamente al Vicecomisionado:

- **Servicios a Contribuyentes:** brinda a los contribuyentes información y ayuda con el fin de que los mismos cumplan con sus obligaciones tributarias;
- **Operaciones de Recaudación de Ingresos:** coordina la entrega de programas y actividades de las principales líneas de negocios (Cuentas por Cobrar y Fideicomisos);
- **Soluciones y Tecnología de Negocios:** desarrolla, apoya y brinda mantenimiento a nuestras aplicaciones tecnológicas;
- **Recaudación no Tributaria:** explora las oportunidades de gestión de la deuda con otros departamentos del gobierno canadiense (federal, provincial, territorial, y municipal), y coordina las actividades de recaudación de programas sociales;
- **Planificación Estratégica e Investigación sobre la Gestión de la Deuda:** investiga técnicas de manejo de deuda, y realiza actividades de planificación estratégica; y
- **Servicios de Gestión y Planificación Financiera:** establece parámetros de calidad en materia de administración financiera, de recursos humanos, y de servicios de soporte a otras direcciones.

1.2. IMPACTO TRIBUTARIO

1.2.1. CRA

La CRA desempeña un papel importante en la economía canadiense, ya que recauda aproximadamente el 95% de todos los ingresos del gobierno. Esto se traduce en ingresos de $313 miles de millones anualmente —$1,2 miles de millones por cada día de trabajo— incluidos $40 miles de millones recaudados para las provincias, los territorios y de las Primeras Naciones (pueblos autóctonos canadienses).

La ARC también administra programas de beneficios y créditos valorados en $12 miles de millones anualmente, a cerca de 10 millones de ciudadanos elegibles. Para llevar a cabo este mandato, la ARC cuenta con una fuerza de trabajo de más de 43.000 efectivos localizados en más de 50 sitios a lo largo del país.

1.2.2. DGGDSC

La DGGDSC contribuye significativamente al impacto tributaria de la CRA. Dirigimos un portafolio de recaudación de impuestos de $18 miles de millones, el cual representa aproximadamente el 5% de los ingresos totales de la CRA. También dirigimos un portafolio de $3 miles de millones en recaudaciones no tributarias.

Cada año, la DGGDSC establece más de $12 miles de millones en deuda (tributaria y no tributaria), y determina otros $4 miles de millones por medio de actividades de ejecución del cumplimiento relacionadas con las declaraciones de impuestos no presentadas y retenciones no remitidas del Impuesto sobre Bienes y Servicios (Impuesto sobre el Valor Agregado - IVA). En total, la DGGDSC tiene un impacto tributaria de más de $16 miles de millones por año.

Estas actividades son llevadas a cabo por 10.000 personas con un presupuesto operativo de $550 millones.

1.3. MARCO TRIBUTARIO

El sistema tributario canadiense se basa en el cumplimiento voluntario y en la autoliquidación. La CRA facilita el cumplimiento por medio del equilibrio entre un servicio de calidad y una ejecución responsable.

Servicio de calidad: incluye sentar pautas para facilitar a los ciudadanos el entendimiento de cómo cumplir con sus obligaciones. Nos esforzamos por asegurar que la interacción con la CRA sea rápida, simple y eficaz, y ofrecemos a los contribuyentes una serie de servicios por medio de una gran diversidad de canales tales como Internet, teléfono, correspondencia o servicio en persona. La CRA reconoce que muchos de los contribuyentes prefieren cumplir con sus obligaciones por medio del auto servicio electrónico («e-service»), y por consiguiente ofrece esta opción para realizar actividades tales como el llenado de planillas, la obtención de guías de información, la revisión de información sobre la cuenta, los cambios de domicilio, enmiendas a declaraciones, y la realización de pagos. Hay planes futuros de extender la serie de servicios electrónicos aún más.

Ejecución responsable: incluye la detección del incumplimiento y la toma de acciones de ejecución justas pero eficaces contra aquéllos que intentan evadir sus responsabilidades. La CRA emplea mecanismos de informe y de retención obligatoria para prevenir el incumplimiento tributaria de muchos sectores de la economía. También empleamos técnicas de gestión de riesgo para detectar dicho incumplimiento al identificar a los contribuyentes que no se inscriben al padrón tributario, aquéllos que sí declaran o emiten como está establecido, y tomamos acciones concretas para reconducir a los incumplidores al cumplimiento de sus obligaciones.

1.4. EVENTOS CLAVES EN LA HISTORIA RECIENTE

Nuestro ambiente operacional ha mantenido siempre una evolución constante y no se estima que decrezca en un futuro venidero.

El primer evento clave de nuestra historia reciente ocurrió en 1994, cuando la Oficina del Auditor General (OAG) presentó un informe que recomendaba medidas para mejorar las actividades de recaudación de impuestos. El Auditor General, un funcionario independiente del Parlamento, es responsable de asegurar que los departamentos y agencias del gobierno informen sobre sus operaciones financieras de manera adecuada y exacta, y de que las mismas operen efectiva y eficazmente. La CRA reconoce el valor de tal supervisión externa e inició diversas actividades rediseñadas de recaudación para dar respuesta a las recomendaciones de la OAG.

Uno de los resultados de esas actividades fue la creación del Centro de Recaudación Telefónico Nacional (National Collections Call Centre), el cual inició operaciones en 1997. Basándonos en la premisa de que la intervención temprana y personal resultaría en mayores ingresos, reemplazamos las notificaciones de recaudación generadas automáticamente por computadora con una actividad de recaudación personalizada de manera más temprana en el ciclo de recaudación. Los agentes del centro telefónico se concentran en la atención al cliente y educan a los contribuyentes en los temas de declaraciones y pagos, con la intención de motivarlos al cumplimiento tributario, en lugar de iniciar inmediatamente las costosas medidas de ejecución.

Aproximadamente en esta misma época, introdujimos el Sistema de Rastreo y de Gestión de Ejecución de Ingresos (SRGEI), el cual crea perfiles de riesgo sobre los deudores, actualiza los casos de recaudación e inicia estrategias de seguimiento - una de las cuales es una referencia al Centro telefónico. El sistema SRGEI fue muy exitoso ya que nos permitió iniciar el camino hacia la concentración de nuestros recursos en actividades donde el riesgo y el potencial de pago resultan mayores.

A fines de 1999, el Ministerio de la Renta Nacional se transformó en la Agencia de Ingresos de Canadá y de Aduanas, que en la actualidad es la Agencia de Ingresos de Canadá. Con su creación, el gobierno de Canadá deseaba lograr tres objetivos:

- brindar un mejor servicio a los canadienses;
- convertirse en una organización más eficaz y eficiente; y
- establecer una asociación más cercana con las provincias y territorios canadienses.

En los años subsecuentes, la CRA trabajó principalmente en la satisfacción de los dos primeros objetivos. Modernizamos nuestros sistemas administrativo y de recursos humanos con el fin de crear la capacidad de ofrecer nuestros programas contando con una fuerza laboral profesional y con un régimen directivo fortalecido. Ahora que hemos transformado las operaciones internas, nuestra atención ha girado hacia el cumplimiento del tercer objetivo del gobierno, el mejoramiento de las asociaciones existentes con los gobiernos territoriales y provinciales y la búsqueda de oportunidades de asociación adicionales.

Mientras estos cambios de niveles de la Agencia ocurrían, continuamos rediseñando nuestras operaciones de gestión de la deuda. Para lograr una mayor integración de nuestras actividades de cumplimiento, recibimos el programa de No Declarante/No Inscritos de otra dirección; este cambio significó que la DGGDSC fuera responsable de las actividades de cumplimiento de declaración de impuestos de todos los sectores de nuestra actividad. También iniciamos la eliminación de las barreras geográficas de cargas de trabajo al crear «inventarios nacionales» de cuentas que pudieran ser trabajadas por funcionarios de recaudación y cumplimiento desde cualquier sitio. Al mismo tiempo, comenzamos a explorar las posibilidades de una nueva plataforma tecnológica que nos proporcionaría logros significativos en nuestra eficiencia. Dichos cambios serán debatidos más extensivamente a continuación.

Dos cambios estructurales de envergadura ocurrieron en el año 2004. El primero fue que nuestra responsabilidad sobre aduanas (excepto la función de recaudación) fue transferida a una nueva Agencia recién creada, la Agencia de Servicios Fronterizos de Canadá, como parte de un ejercicio de reorganización por parte del gobierno federal. El segundo fue la creación de la Dirección General de Recaudación de Ingresos. Anteriormente una dirección dentro de la Dirección General de Cotizaciones y Recaudación; nuestra transformación a nivel de dirección general destacó la creciente importancia de los programas de recaudación de ingresos en el contexto del mandato de la CRA.

Los cambios organizacionales y operacionales continúan en la actualidad. En el año 2006, hemos reorganizado nuestra organización una vez más con el fin de aunar nuestros puntos fuertes y experiencia y mejorar nuestra concentración en las actividades importantes operacionales. Hemos transformado la Dirección General de Recaudación de Ingresos en la Dirección General de Gestión de la Deuda y de Servicios a los Contribuyentes (DGGDSC), y añadido el servicio de primera línea a los contribuyentes con la gestión de la deuda. Dicha transformación destaca el reconocimiento de CRA de que el cumplimiento continuo comienza con el suministro del apoyo adecuado para propiciar el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes. Ayudaremos a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones tributarias, y tomaremos medidas de ejecución en el plan secundario cuando los contribuyentes no cumplan voluntariamente con sus obligaciones.

Adicionalmente, la OAG está a punto de terminar un reporte de seguimiento respecto a la auditoría realizada en el año 1994 cuyos resultados serán dados a conocer en la primavera del año 2006.

Finalmente, diversas actividades de transformación operacional de envergadura relacionadas a la administración de recursos humanos, los procesos y la tecnología están en desarrollo. Dichas actividades de transformación operacional son el objetivo central de este documento.

2. PROCESO ACTUAL DE GESTIÓN DE LA DEUDA

Estos eventos claves han definitivamente influido en la forma en que conducimos nuestras actividades de recaudación y cumplimiento, las cuales mejor se describen en términos de estrategias de flujo de trabajo y de gestión de riesgos.

2.1. ESTRATEGIA DE FLUJO DE TRABAJO

Para todas las cargas de trabajo de recaudación y cumplimiento, nuestro método estándar de operación es permitir a nuestros sistemas de cómputo hacerse cargo de los casos por un período de tiempo de «rutina» predeterminado. Los casos no resueltos durante este período generalmente son transferidos a la Oficina de Servicios Tributarias más cercana al lugar de residencia del contribuyente para su resolución, desde donde pueden ser asignados a funcionarios de un nivel de responsabilidad superior para su resolución cuando se conviertan en casos más complejos.

En años recientes, hemos experimentado con este proceso mediante una mayor delegación del volumen de trabajo por medio del Centro Telefónico y a través de la creación de inventarios nacionales para resolver las cargas de trabajo una vez que las mismas se transfieran en un estatus de «resolución por parte de la Oficina de Servicios Tributarias». Por ejemplo, ahora atendemos los asuntos de recaudación y cumplimiento de las deudas individuales, y el impuesto sobre bienes y servicios (IVA) por medio del Centro Telefónico durante sus respectivos períodos de rutina, los cuales anteriormente estaban sólo sujetos a una actividad de notificaciones generada por computadora. También llevamos a cabo «campañas» por medio del Centro Telefónico durante los períodos normales en lo relacionado a los casos cuyos valores monetarios son menores y en caso de morosidad en el pago de cuentas, las cuales anteriormente no hubieran recibido atención personal por medio de un agente. Al mismo tiempo, en lugar de transferir todas las cuentas no resueltas de recaudación y cumplimiento a la Oficina de Servicios Tributarias más cercana (la cual puede no poseer la capacidad de resolverlas de inmediato), algunas de ellas son ahora enviadas a los inventarios nacionales donde agentes a lo largo de todo el país pueden darle solución como un primer paso en el estadío de resolución de la Oficina de Servicio Tributaria. Estos experimentos han arrojado resultados tan satisfactorios que los hemos incorporado en nuestro proceso operacional normal.

2.2. ESTRATEGIA DE GESTIÓN DE RIESGO

También seguimos una estrategia de gestión de riesgo para manejar alguna de nuestras responsabilidades, empleando la evaluación de riesgos por puntos automatizada y herramientas de gestión de casos para asignar una estrategia de gestión de casos de recaudación o para determinar si un caso potencial de un no-declarante amerita acciones ejecutorias posteriores.

Basada en cierto criterio, nuestros sistemas computarizados asignaràn una puntuación numérica de riesgo al caso en cuestión. Dependiendo de la puntuación:

- un caso de recaudación permanecerá en estado de rutina, o será transferido al Centro Telefónico o a la Oficina de Servicios Tributarias para acción inmediata; y
- un caso de un no-declarante será transferido a un funcionario para tomar medidas ejecutorias que fuercen a la declaración de impuestos, o el caso será desactivado si no se espera que las medidas ejecutorias generen una deuda significativa.

Para todas las cuentas, factores de riesgo complejos tales como historia del caso o deuda asociada son considerados cuando el caso es transferido a la respectiva Oficina de Servicios Tributarias para su resolución.

3. **RETOS ACTUALES**

Aún cuando en realidad hemos mejorado las operaciones de gestión de la deuda por medio de iniciativas como las anteriormente expuestas, aún enfrentamos retos operacionales de gran envergadura.

3.1. EL PORTAFOLIO DE RECAUDACIÓN ESTÁ CRECIENDO Y ENVEJECIENDO

Un reto que enfrentamos es el crecimiento continuo y el envejecimiento de nuestro portafolio de recaudación. Nuestros recursos financieros no se incrementan en la misma medida en la que heredamos más casos («llegada») de los planeados, así que nuestro portafolio crece y envejece con rapidez.

Naturalmente, sólo podemos resolver los casos para los que contamos con recursos. Cuando los asuntos que recibimos son mayores que lo esperado no podemos resolver cada uno de ellos, lo que significa que muchos permanecen sin ser atendidos por un largo período de tiempo. Esto es pro-

blemático ya que sabemos que mientras más tiempo un caso permanezca pendiente mayores serán las posibilidades de que el mismo no se pueda recaudar. Resulta mucho más difícil maximizar la recaudación en un portafolio cuya obsolescencia crece con el tiempo.

Estamos conscientes que no seremos capaces de obtener fondos netos adicionales, así que tenemos que encontrar formas estratégicas para realizar nuestro trabajo empleando los recursos disponibles.

3.2. LA TECNOLOGÍA NO SATISFACE LAS NECESIDADES OPERACIONALES ACTUALES

Otro reto lo constituye la tecnología y los sistemas que actualmente utilizamos, los cuales no brindan soluciones adecuadas a nuestras necesidades operacionales actuales. Cuando nuestros sistemas de recaudación y cumplimiento fueron desarrollados, hace más de 25 años, éstos fueron concebidos para satisfacer las necesidades de la organización en aquel momento. En aquel entonces, nuestro ambiente de negocio era casi estático por lo que la necesidad de informes detallados resultaba innecesarios. Al mismo tiempo, los contribuyentes eran menos sofisticados, por lo que tenía sentido exponer a todos nuestros efectivos al mismo proceso y flujo de trabajo. Además, la mayoría de nuestra carga de trabajo estaba basada en documentos impresos, y dirigíamos nuestros programas de recaudación y cumplimiento de manera separada.

El ambiente en el que operamos hoy en día es dramáticamente diferente. Estamos rodeados de cambios constantes. Necesitamos establecer una infraestructura que nos permita responder de manera eficiente a los retos actuales y futuros. Pero para desarrollar esta infraestructura debemos ser capaces de diferenciar los problemas de rendimiento que responden a medidas de eficacia de los asuntos sistémicos que requerirían el repensar nuestro enfoque en lo relacionado a ciertas partes de nuestras operaciones. Necesitamos soluciones tecnológicas que nos ayuden a evaluar nuestro rendimiento en mayor detalle.

Los contribuyentes a su vez han adquirido un grado de sofisticación mucho mayor, y han encontrado formas innovadoras de evasión de sus obligaciones tributarias. Debemos ser capaces de identificar y entender dichas tendencias emergentes rápidamente así como sus riesgos relativos, para poder desarrollar estrategias eficaces y responder tan pronto como sea posible. Afortunadamente, la CRA recibe en la actualidad una vasta cantidad de información de manera electrónica, por medio de iniciativas tales como las declaraciones tributarias vía electrónica. Este es el momento oportuno para dar una utilización mas estratégica a esta información que nos permita tomar mejores decisiones en materia de gestión de la deuda basadas en análisis de riesgo y gestión sólidos. Desde que nuestros sistemas fueron desarrollados hemos experimentado también un cambio en el medio ambiente al pasar de la era donde todo el trabajo se basaba en documentos impresos a la era electrónica. En la medida en que emergen los avances tecnológicos, la CRA ha aprovechado los mismos para brindar a los contribuyentes un mejor servicio. Por ejemplo, actualmente los contribuyentes pueden ver su información tributaria y realizar algunas transacciones con la CRA a través de medios electrónicos. A la luz de la necesidad de manejar nuestros programas con recursos limitados, necesitamos explotar aun más la tecnología con el fin de lograr eficacia administrativa. Una de las formas en que podemos lograr esto es automatizando las actividades de gestión de la deuda donde tenga sentido hacerlo. Podríamos, por ejemplo, automatizar más tareas cuyo valor agregado es mínimo tales como la remisión de deudas incobrables para su eliminación, y algunas tareas de más valor agregado tales como la repartición del trabajo basada en el análisis de riesgo.

Finalmente, durante este período de cambio, hemos aprendido también que los asuntos de recaudación y cumplimiento de los contribuyentes son raramente resueltos independientemente uno del otro. El enfrentar cada caso de recaudación o cumplimiento que surja es una forma sana de manejar cada uno de los asuntos identificados, pero ésta no reconoce que muchos de nuestros contribuyentes se ven confrontados cotidianamente con otros aspectos en el manejo de deudas múltiples. Necesitamos desarrollar soluciones de tecnológicas que nos brinden la capacidad de analizar de una forma completa y rápida la situación precisa de la deuda de nuestros contribuyentes.

Por todas estas razones, necesitamos modernizar nuestros sistemas de negocios para renovar nuestra capacidad de administración de nuestro negocio dada la realidad del ambiente dinámico actual.

3.3. LAS ACTIVIDADES OPERACIONALES FUNDAMENTALES SE ESTÁN EXPANDIENDO

Ahora que la CRA ha madurado su estatus de Agencia, el enfoque se ha girado no sólo hacia el fortalecimiento de los lazos ya existentes pero también a la creación de nuevos lazos con otras entidades del gobierno, una de las razones para la cual la CRA fue creada.

La contribución de la DGGDSC con relación a este objetivo es el convertirse en responsable de la recaudación de cuentas por cobrar adicionales en favor de los gobiernos federal, provincial, territorial, y municipal. Nuestro objetivo es el ser reconocidos como el administrador por excelencia del portafolio de deuda a favor del gobierno federal para el año 2010. La gestión integral de la deuda se alinea también con la visión de servicio del gobierno de Canadá, la cual fomenta un aumento de la dirección horizontal de las funciones corporativas y una mayor colaboración entre el gobierno. La eliminación de las trabas operacionales nos brinda la oportunidad de mejorar el servicio a los ciudadanos, y hace al gobierno más eficaz y eficiente.

El primero de agosto de 2005 comenzamos el proyecto de integración de la recaudación transfiriendo de manera legal la función de recaudación (empleados y portafolio) de los programas sociales de otros departamentos a la CRA. Ahora somos responsables de recaudar deudas tales como pagos de beneficios en exceso o dobles pagos otorgados bajo el Programa Canadiense de Pensiones y del Seguro al Empleo, así como de las actividades de recaudación del Programa Canadiense de Préstamos a Estudiantes. Esta iniciativa presenta una gran oportunidad para la CRA, pero sin duda coloca también retos sobre nuestra infraestructura de entrega de servicio—particularmente en lo relacionado a los recursos tecnológicos y en materia de legislación. Desde una perspectiva técnica, nuestro reto principal será desarrollar una solución que integre y maneje de manera eficiente todos los asuntos de los contribuyentes (recaudaciones tributarias y no tributarias, cumplimiento, manejo de futuras cargas de trabajo de administración de la deuda). Desde una perspectiva legislativa, nuestro reto clave será obtener soluciones de la política tributaria que nos confieran la autoridad legal para emplear la información tributaria con el fin de recaudar deudas no tributarias.

Todavía somos capaces de acomodar más volumen de negocios sin que lo anterior haya sido resuelto, pero las ganancias en eficiencia se perderán seguramente de no obtener la autoridad para utilizar la información de manera compartida.

3.4. RESTRICCIONES LEGISLATIVAS

Otro reto que enfrentamos es la dificultad de obtener soluciones en materia de política tributaria para los asuntos de recaudación y cumplimiento.

En Canadá, la política tributaria la establece el Ministerio de Hacienda y no la CRA, la cual sólo establece políticas operacionales y administrativas. En ocasiones ha sido difícil obtener el compromiso del Ministerio de Hacienda para promover cambios de política tributaria ya que éste debe equilibrar nuestras solicitudes con otros intereses de política nacional en constante competencia. Además, como se ha descrito con anterioridad, no siempre hemos sido capaces de sustentar nuestras demandas con datos empíricos que cuantifiquen aspectos específicos de recaudación y cumplimiento. No es una sorpresa que el Ministerio de Hacienda haya estado renuente a enmendar la legislación sin poseer información precisa y confiable que sustente la sospecha de una fuga de ingresos y la(s) causa(s) que la originan.

Como en toda administración tributaria, somos responsables de asegurar la existencia de un marco legislativo eficaz que nos ayude a lograr nuestro mandato. Reconocemos la necesidad de equilibrar las medidas eficaces de cumplimiento con un sistema tributario que no penalice indebidamente a los ciudadanos. Esa es la razón por la cual seguimos una estrategia responsable de cumplimiento en nuestras operaciones diarias—concentrándonos de manera estratégica en las medidas de ejecución de recaudación y cumplimiento contra aquéllos que no cumplan. Sabemos que debemos seguir un enfoque similar en la búsqueda de un cambio legislativo.

Necesitamos recolectar datos representativos sobre asuntos problemáticos de gestión de la deuda con el fin de buscar cambios legislativos estratégicos que protejan la base de ingresos y que aseguren que todos los contribuyentes paguen la parte justa que les corresponde.

4. **ESTRATEGIAS PARA LOGRAR LA RECAUDACIÓN POTENCIAL**

Para afrontar estos retos, la DGGDSC está analizando actualmente opciones y desarrollando nuevos sistemas que modernicen la forma en la que conducimos nuestras operaciones. Al final, todas nuestras actividades de transformación operacional emanan de nuestro Plan Estratégico, el cual puntualiza las siguientes cinco direcciones estratégicas:

- **Desarrollo de un enfoque integrado centrado en el ciudadano/contribuyente,** el cual integrará progresivamente todos los asuntos de recaudación y cumplimiento de los ciudadanos/ contribuyentes.

- **Construcción de una nueva plataforma tecnológica,** la cual facilitará la migración hacia un enfoque centrado en el ciudadano/contribuyente y nos posibilitará el empleo de la información obtenida de manera estratégica.
- **Enmiendas legislativas,** las cuales nos permitirán enfrentar de manera estratégica los problemas de sistemas de recaudación y cumplimiento, así como mejorar nuestro marco operacional.
- **Apoyo a nuestros empleados,** brindándoles la capacitación y conocimiento necesarios para realizar correctamente su trabajo en la medida en que se da la transformación de nuestro negocio.
- **Fortalecimiento de las asociaciones existentes de gestión de la deuda, y búsqueda de nuevas oportunidades,** como resultado de un equilibrio entre nuestro enfoque centrado en los ciudadanos y una tecnología flexible.

En términos prácticos, nuestra estrategia de transformación operacional consta de tres componentes claves: sistemas tecnológicos, recursos humanos, y procesos. En la actualidad, proyectos de importancia se encuentran en desarrollo para poner en práctica estos tres componentes.

4.1. SOLUCIONES TECNOLÓGICAS

En lo que podría ser el desarrollo más significativo en la historia de la DGGDSC, estamos actualmente desarrollando una plataforma de tecnología que transformará nuestras operaciones y nos ubicará como la entidad líder administradora del manejo de la deuda del gobierno.

4.1.1. Descripción general del proyecto

El proyecto denominado Integración de Recaudación de Ingresos (IRI) es la base tecnológica de nuestra transformación operacional. El mismo reemplazará a nuestros antiguos sistemas de cómputo con una plataforma tecnológica sencilla que ofrezca oportunidades significativas para ganar en eficiencia y eficacia. Los siguientes constituyen los elementos claves:

- **Visión a nivel de los ciudadanos en materia de asuntos y eventos de recaudación de ingresos:** el IRI integrará todas las cuentas y asuntos de la DGGDSC concernientes a los contribuyentes lo cual permitirá concentrarnos en los asuntos de recaudación (tributaria y no tributaria) y de cumplimiento de manera global, en lugar de concentrarnos en casos particulares.
- **Evaluación y análisis de riesgo sólidos:** el IRI empleará metodologías sofisticadas de evaluación y gestión de riesgo tales como el análisis detallado de datos almacenados en bases de datos y modelos de previsión para identificar y riesgos aplicables a los programas de la CRA. El riesgo será valorado y gestionado a nivel del contribuyente, en lugar de a nivel de caso. Esto nos ayudará a emplear nuestros recursos de manera más eficiente al mostrarnos dónde concentrar las actividades de ejecución para lograr el mayor impacto.
- **Procesos y herramientas de distribución de carga de trabajo «Inteligentes»:** el IRI reemplazará los procesos manuales que utilizan recursos considerables para la identificación, distribución y resolución de la carga de trabajo con estrategias automatizadas basadas en riesgo.
- **Prácticas y herramientas mejoradas de gestión de caso:** el IRI contará con procesos de trabajo adaptables y reglas operacionales flexibles. Esto nos permitirá enviar rápidamente el trabajo hacia donde exista la capacidad, y así responder a las prioridades de la CRA o del gobierno sin estar atados a largos ciclos de cambio del sistema central de cómputo.
- **Herramientas efectivas de informe y medición de resultados:** el IRI reemplazará los procesos manuales para la medición de resultados con herramientas automatizadas que transforman los datos en información útil y detallada a nivel estratégico y operacional.

En resumen, el IRI nos posibilitará emplear la información que la CRA ya recauda de manera más estratégica, y automatizará muchos de los procesos manuales que utilizan recursos considerables. Nos ayudará a identificar, gestionar y distribuir la carga de trabajo y a medir nuestros resultados de una manera más eficiente, lo cual a la larga conllevará a una mayor generación de ingresos.

4.1.2. Progreso hasta la fecha

El IRI es un gran proyecto con duración de varios años y está integrado por muchos sub-proyectos. La visión de éste comenzó hace varios años, cuando comenzamos a conceptualizar una estrategia y a desarrollar un entendimiento práctico de lo que podríamos lograr con una nueva tecnología. Una vez que la visión fue definida, trabajamos en la identificación de los requerimientos de recursos y en asegurar el financiamiento.

El financiamiento fue otorgado a fines del año 2004, y el proyecto fue oficialmente lanzado en aquella época. Desde entonces, hemos estado ocupados con el diseño de proyecto, el desarrollo y las actividades de construcción. Hemos establecido un equipo de proyecto, identificado y dado prioridades a los sub-proyectos, y documentado los requerimientos operacionales. Estamos ahora desarrollando el marco arquitectural técnico además de soluciones operacionales específicas.

Este proyecto es realmente una experiencia mediante la cual alcanzaremos éxito con el tiempo. Planeamos transferir el primer grupo de contribuyentes (personas físicas sin actividades empresariales) a la nueva plataforma de tecnología en los próximos dos años. Las recaudaciones no tributarias y el resto de las líneas de negocios tributarios (impuestos corporativos, impuestos sobre bienes y servicios y retenciones) comenzarán a moverse hacia la nueva plataforma en el tercer año.

4.1.3. Retos y soluciones

Con un proyecto tan grande y ambicioso como el IRI, es natural encontrar retos en el camino. Algunos de ellos ya los hemos encontrado pero éstos se relacionan más a la obtención del financiamiento inicial, a la gestión de riesgo y al aspecto de trabajo tomando en cuenta las restricciones legislativas.

4.1.4. Fondos de inversión

Todos los cambios conllevan costos, y cambios de gran escala como éste requieren definitivamente inversiones iniciales antes de poder generar ahorros en eficiencia.

Para financiar un proyecto tan grande como el IRI, fue necesario obtener financiamiento adicional del Gobierno. Una cantidad significativa ha sido invertida en el proyecto, pero comparada con los más de $300 miles de millones que recaudamos cada año para el gobierno federal, consideramos que es dinero bien invertido. Realmente esperamos que esta iniciativa genere un significativo ahorro de los costos, los cuales reinvertiremos en el financiamiento de futuras actividades de cambio.

4.1.5. Gestión de riesgo

Dada la gran cantidad de cambios involucrados y la significativa inversión hecha para lograrlos, estamos muy conscientes de la necesidad de lograr los resultados planeados. Sabemos que un sinnúmero de situaciones puede poner en peligro el proyecto; por ejemplo, diferentes soluciones tecnológicas podrían desarrollar problemas de compatibilidad o fallar en la entrega de los resultados esperados. También sabemos que necesitamos proteger la entrega de nuestras actividades principales durante el desarrollo y puesta en marcha del proyecto.

Para mitigar estos riesgos, estamos siguiendo un enfoque iterativo. En lugar de intentar implementar todos los cambios tecnológicos a la vez, planeamos introducir cambios de manera progresiva por medio de múltiples «versiones del sistema». Al introducir cambios con el tiempo, estaremos previendo interrupciones mayores a nuestras actividades de programa y le estaremos dando a nuestros empleados tiempo para adaptarse –durante dicho tiempo mantendremos nuestros sistemas operacionales existentes como salvaguarda. Este enfoque también nos dará una oportunidad para poner a prueba los conceptos tecnológicos y para ajustar las aplicaciones aún en desarrollo como resultado de lo aprendido a partir de los cambios liberados a lo largo del proceso.

4.1.6. Restricciones legislativas

Reconocemos que los avances tecnológicos tales como el procesamiento y la comparación automática de datos pueden traer riesgos que afecten la privacidad personal, y nos esforzamos por

asegurar que nuestros planes no contravengan la ley sobre el manejo y salvaguarda de datos privados y confidenciales de las personas. Como muchas de las naciones del mundo, Canadá se preocupa de proteger la privacidad de los ciudadanos, y ha creado un marco legislativo para consagrar los derechos a tal privacidad. Dicha legislación fue establecida para regir el uso de información personal tanto para fines del sector privado como del gobierno, y la Oficina del Comisionado de Protección de la Vida Privada de Canadá (OCPVP) fue creada para brindar a los ciudadanos un abogado oficial que observe que los derechos a la privacidad de las personas sean respetados. Al igual que el Auditor General, el Comisionado de Protección de la Vida Privada de Canadá es un funcionario independiente del Parlamento, y es el responsable de monitorear los asuntos relacionados al respeto de la privacidad y de investigar las quejas.

La CRA reconoce el valor de la inspección del OCPVP. Trabajamos en estrecha colaboración con la OCPVP para asegurar que los cambios en nuestros sistemas no contravengan la ley sobre la privacidad de Canadá. También completamos evaluaciones de factores relativos a la vida privada (EFVP) para varios componentes del proyecto, con los cuales identificamos riesgos potenciales que pudieran afectar a la privacidad y desarrollamos estrategias para mitigarlos.

4.2. SOLUCIONES EN CUANTO A PERSONAS Y PROCESOS

Para que nuestra estrategia de transformación operacional sea exitosa, debemos modernizar no sólo nuestra tecnología sino también nuestros procesos operacionales y recursos humanos. Consecuentemente, hemos lanzado una segunda iniciativa de gran envergadura para evaluar la forma en que conducimos nuestras operaciones.

4.2.1. Descripción general del proyecto

El proyecto del Modelo Nacional de ejecución del año 2010 es nuestra estrategia para la transformación de la parte de nuestra operación dedicada a «personas-procesos». Por medio de un enfoque de grupo de trabajo, la Oficina Central y los representantes, sobre el terreno están evaluando las operaciones actuales de la DGGDSC, y desarrollando un plan rector organizacional que toma en cuenta las ventajas de las nuevas oportunidades que otorgan nuestra nueva tecnología. También están desarrollando una estrategia de puesta en marcha para ayudarnos en la transición hacia el nuevo modelo.

Análisis de carga de trabajo

El Grupo de trabajo del proyecto está considerando asuntos relacionados a las cargas de trabajo generales, especializadas y nacionales, y se ha concentrado en las siguientes áreas para un análisis detallado y un posible rediseño de las mismas:

- El centro de atención telefónica;
- Inventarios Nacionales;
- Cargas de trabajo sin contacto directo con el contribuyente; y
- Cargas de trabajo relacionadas a la atención directa al cliente.

Estas cuatro áreas esencialmente representan nuestros actuales procesos de recaudación y cumplimiento. Según lo descrito con anterioridad, el centro de atención telefónica y los inventarios nacionales gestionan asuntos de recaudación y cumplimiento seleccionadas; es decir, que pueden ser resueltos por un agente ubicado en cualquier lugar de Canadá. Otros asuntos que pueden o no requerir interacción directa con los contribuyentes, son gestionadas por la OSF más próxima a la ubicación geográfica del contribuyente.

Los miembros del proyecto consultarán con los empleados de todo el país con el fin de evaluar la eficacia de las estrategias operacionales actuales empleadas para distribuir y resolver el trabajo en dichos centros. Una vez que los equipos de proyecto hayan completado esta revisión, los mismos desarrollarán recomendaciones para nuestras operaciones futuras, tomando en consideración aspectos tales como:

- el tipo de trabajo que deben fluir a los centros telefónicos, inventarios nacionales, OSF, y otros centros de experiencia recomendados;
- el tipo de trabajo que deberán ser integrados, el grado de integración requerido, y estrategias para la integración;
- las reglas operacionales que deberán seguirse para facilitar el proceso del flujo de trabajo;
- una estrategia para la distribución de la carga de trabajo;
- los sistemas tecnológicos y otras herramientas necesarias para que los empleados puedan completar su trabajo;
- los recursos y presupuestos necesarios para dirigir los procesos rediseñados de DGGDSC; e
- informe de resultados y los criterios de medición de los mismos.

Por ejemplo, como parte de la revisión de las operaciones del Centro Telefónico realizado por el grupo de trabajo, el mismo considerará la factibilidad de añadir nuevas cargas de trabajo (tales como la recaudación de la deuda no tributaria y/o las retenciones) a las líneas productivas que ya recaudan los agentes de dicho centro.

Análisis organizacional y de recursos humanos

Una vez que el Grupo de trabajo haya definido los nuevos procesos de carga de trabajo, la misma concentrará la atención en los asuntos organizacionales y de recursos humanos. Siguiendo el mismo enfoque empleado para analizar las cargas de trabajo de la DGGDSC, examinará las prácticas actuales y hará recomendaciones para un diseño futuro, que tome en consideración los siguientes elementos:

- el número óptimo de sitios de entrega de servicio;
- formas de mejorar nuestro modelo de recursos para hacer que el mismo refleje los procesos de trabajo modernos;
- los grupos de clasificación y niveles que necesitamos que tengan nuestros empleados;
- los niveles de competencia que requerirán nuestros empleados, y un plan para reclutar y/o desarrollar empleados calificados; y
- una estrategia para hacer de la DGGDSC un lugar atractivo para que los empleados puedan desarrollar una carrera profesional interesante.

Por ejemplo, como parte de la evaluación de los asuntos de recursos humanos a ser realizada por el Grupo de trabajo, se explorará la factibilidad de crear un «flujo técnico» para el reclutamiento (o desarrollo) de empleados en posiciones especializadas para el manejo de los asuntos complejos.

4.2.2. Progreso hasta la fecha

El proyecto de Grupo de trabajo fue lanzado hace sólo unos meses. Se han establecido equipos de sub-proyecto, y los miembros se encuentran en la actualidad culminando la fase de planificación de las actividades. En los meses venideros, los miembros se concentrarán en el diseño, desarrollo y creación de actividades, realizando actividades tales como el diseño de procesos de negocios, recolección de datos estadísticos, documentación de las reglas de negocios, e identificación de los requerimientos tecnológicos y legislativos.

Se han llevado a cabo pláticas de alto nivel con el equipo de dirección de la DGGDSC en lo relacionado al mandato y el enfoque del proyecto, y la consulta con el terreno ha comenzado. La información inicial sugiere un fuerte apoyo para los objetivos del proyecto. La primera área a desarrollar es la creación de estrategias para maximizar el centro telefónico y los Inventarios nacionales.

4.2.3. Retos y soluciones

Un asunto clave debe ser considerado por el Grupo de trabajo -asegurar que las recomendaciones del proyecto estén en línea con las principales iniciativas de la Agencia.

Como parte del marco de planificación de la CRA, una estrategia de alto nivel para transformar la forma en que conducimos todos nuestros negocios se encuentra en camino. Una prioridad clave para la CRA durante los próximos cinco años será desarrollar mejores relaciones con otras agencias y departamentos federales, así como con las provincias y los territorios. Resulta perentorio el que alineemos las estrategias de transformación de la DGGDSC con la visión 2010 de la CRA.

Podemos con facilidad alinear nuestros planes de transformación operacional con aquéllos a nivel de la Agencia, al continuar desarrollando estrategias para optimizar nuestra infraestructura con el fin de atraer nuevo programas de gestión de la deuda. Aseguraremos también dicho alineamiento al mantener en mente las cargas de trabajo no tributarias en la medida en que rediseñamos sistemas informáticos y procesos operacionales.

De hecho, ya hemos comenzado este proceso al asumir responsabilidad de la recaudación de la deuda de los programas sociales - la cual estamos ahora integrando dentro de nuestros procesos de negocio y de desarrollo de tecnologías.

4.3. LA CLAVE PARA UNA TRANSFORMACIÓN EXITOSA

Para lograr nuestros objetivos de cambio, debemos claramente integrar las soluciones tecnológicas con las personas/procesos, y nuestra estrategia de transformación refleja este entendimiento.

En lo que respecta a la tecnología, emplearemos la tecnología IRI para «explotar» los datos de los contribuyentes contenidos en los «almacenes» de datos de la CRA por medio de sólidos análisis operacionales, y empleando estos datos para desarrollar perfiles de riesgo y estrategias automatizadas para repartir el trabajo hacia donde pueda ser atendido de la manera más efectiva.

En lo relacionado a personas / procesos, implementaremos las recomendaciones del Grupo de trabajo para tomar partido de las oportunidades ofrecidas por nuestra nueva tecnología. Por medio de nuestra mejorada capacidad analítica, ganaremos un mejor entendimiento del comportamiento de los contribuyentes y de la eficacia de diferentes estrategias de gestión de la deuda.

Al final, por medio del equilibrio entre la tecnología y los componentes de la transformación las personas/proceso, seremos capaces de tomar mejores decisiones operacionales en cuanto a:

- cómo redefinir nuestros flujos y procesos de trabajo;
- las reglas operacionales que identificarán las cargas de trabajo y determinarán las estrategias para encajar dentro de estos refinados flujos y procesos de trabajo;
- las estrategias de manejo de casos que encaminarán los asuntos de acuerdo con estas estrategias redefinidas;
- la mejor estructura organizacional y régimen de gobernabilidad que apoyará nuestras actividades de trabajo; y
- cómo emplear nuestras herramientas para el informe de resultados con el fin de optimizar nuestras operaciones de manera continua.

5. PROCESO FUTURO DE GESTIÓN DE LA DEUDA

Cuando hayamos completado nuestra agenda de transformación, habremos establecido un marco operacional que asignará «el trabajo adecuado a la persona correcta en el momento oportuno».

Continuaremos empleando las estrategias de flujo de trabajo y de gestión de riesgo, pero las mismas serán mucho más estratégicas y sólidas como resultado de nuestro enfoque integrado ciudadano/contribuyente y a partir del uso de nueva tecnología.

5.1. ESTRATEGIA DE FLUJO DE TRABAJO

Como anteriormente, los asuntos de recaudación y cumplimiento pasarán de ser controladas por computadora a ser solucionadas por un agente. Sin embargo, en lugar de transferir casos independientes por medio de flujos de trabajos separados por un periodo de tiempo promedio, los mismos

serán transferidos a la instancia de solución idónea mucho antes basado en una estrategia comprensiva de gestión de riesgo.

5.2. ESTRATEGIA DE GESTIÓN DE RIESGO

Nuestros sistemas de negocios evaluarán los riesgos y asignarán estrategias de solución como se ha venido haciendo. Sin embargo, en lugar de sólo hacerlo para ciertos asuntos, al emplear notaciones de riesgo básicas que analizan solamente el caso de recaudación o cumplimiento en la mano, nuestro nuevo sistema realizará una gestión de riesgo global de la situación general de recaudación y cumplimiento del ciudadano/contribuyente.

Empleando metodologías sofisticadas tales como procesamiento de datos y modelos de previsión, el sistema identificará todo lo que pudiera andar «mal» con el ciudadano/contribuyente, y valorará el nivel de riesgo asociado con el (los) problema(s). El mismo sistema entonces transferirá el caso integrado hacia la instancia de solución más efectiva definida por nuestras nuevas reglas de negocios y procesos de trabajo.

CONCLUSIÓN

Por medio de nuestras actividades de recaudación y administración de beneficios, la CRA ejerce un impacto sobre prácticamente todos los canadienses. Los empleados de la DGGDSC están involucrados con miles de ciudadanos canadienses cada año, ayudándoles a cumplir con sus obligaciones tributarias y otras deudas del gobierno. Nuestras acciones tienen un impacto significativo en el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y en la forma en que los mismos perciben la integridad el sistema tributario –lo cual al final le brinda a nuestra nación un marco tributario continuo para la entrega de programas del gobierno. Debido a nuestra significativa influencia, necesitamos mejorar nuestras operaciones de manera continua, para garantizar que estamos brindando a los ciudadanos de nuestro país los mejores servicios a cambio de su contribución tributaria.

Reconocemos que esto es una tremenda responsabilidad, y hemos adoptado pasos de innovación para transformar nuestras actividades de gestión de la deuda. Nuestra agenda de cambio operacional es ambiciosa, más realizable. Reduciremos nuestros costos de operación al aumentar la eficacia administrativa y efectividad organizacional. Nuestro enfoque requiere de una inversión inicial significativa, pero estamos tomando las decisiones en cuanto a los recursos y a la inversión basados en los efectos reales y realización del valor a lo largo del cambio. Tenemos confianza en que tendremos éxito en la generación de ahorros considerables durante el proceso, los cuales cosecharemos para reinvertir en actividades posteriores de transformación.

Creemos que nuestro enfoque colocará a la CRA como la entidad líder en materia de la administración de la deuda en otros niveles del gobierno, contribuyendo así a un objetivo clave detrás de la creación de la CRA. Nuestra transformación también nos ayudará a continuar beneficiándonos de las oportunidades ofrecidas a través de la visión estratégica de colaboración horizontal y de servicio establecida por el Gobierno de Canadá Continuaremos explorando fuentes de deuda no tributaria del gobierno donde tenga sentido hacerlo, y CRAecentaremos la inercia creada desde que asumimos la responsabilidad por las actividades de gestión de la deuda de programas sociales.

Enormes retos esperan tanto a la CRA como a la DGGDSC, pero estamos listos dispuestos y nos sentimos capaces de aprovechar todo el potencial de las oportunidades que se nos avecinan.

GLOSARIO DE TÉRMINOS

Auditor General de Canadá (AG)	Funcionario independiente del Parlamento, responsable de asegurar que las agencias y departamentos del gobierno operen eficiente y eficazmente, e informen de manera adecuada y exacta sobre sus actividades financieras.
Cargas de trabajo de recaudación	Recuperación de todos los impuestos, gravámenes y costos administrados por la CRA y retenidos en fideicomiso en favor de la CRA; por ejemplo, impuestos individuales, impuestos corporativos, impuestos sobre la nómina (impuesto sobre la renta federal y provincial, Plan de pensiones de Canadá, Programas de seguro al empleo), impuestos sobre bienes y servicios, impuestos aduanales, Impuesto de seguridad del transporte aéreo, sobre pago del programa de beneficios.
Cargas de trabajo de cumplimiento	Ejecución de los requerimientos de matrícula, declaración de ingresos y pagos para las líneas de negocios de la CRA; por ejemplo, impuestos individuales, impuesto corporativo, impuesto sobre la nómina (impuesto sobre la renta federal y provincial, Plan de pensiones de Canadá, Programas de seguro de empleo), impuestos sobre bienes y servicios.
Servicios electrónicos de CRA («E-services»)	Opciones disponibles para todos los individuos y los negocios de realizar transacciones a través del Internet con la CRA; por ejemplo, «Mi Cuenta», la cual le permite a los individuos ver la información sobre impuestos y beneficios y conducir ciertas transacciones con la CRA en línea.
Procesamiento de datos	Proceso para analizar grandes volúmenes de datos por medio del empleo de varias técnicas automatizadas, con el fin de descubrir información de importancia que apoye las decisiones de negocios.
Almacén de datos de la Agencia	Depósito central de la información, incluidos los datos extraídos de diferentes sistemas fuente de la CRA.
Ministerio de Hacienda de Canadá	Departamento del gobierno federal responsable de proveer al Parlamento análisis y recomendaciones sobre los asuntos financieros y económicos del Canadá por medio de actividades tales como la preparación del presupuesto federal y la legislación de impuestos y tarifas.
Geografía del trabajo	La iniciativa de la DGGDSC de examinar las alternativas de las fronteras geográficas tradicionales para la distribución de la carga de trabajo.
Visión de servicio del Gobierno de Canadá	Iniciativa del gobierno federal para identificar oportunidades de servicios compartidos entre los departamentos con el fin de ganar en eficiencia y brindar un mejor servicio a los ciudadanos
Impuesto sobre bienes y servicios	Impuesto al valor agregado aplicado a la mayoría de los bienes y servicios en Canadá.
Gobernabilidad	El marco mediante el cual se manejan las personas, los procesos y la tecnología.
Gobierno electrónico (GOL)	Iniciativa del gobierno federal para brindar la mayoría de los servicios e información del gobierno por medio de Internet, brindándole así a los ciudadanos un mejor acceso a los servicios integrados centrados en los ciudadanos, en cualquier momento, en cualquier lugar y en la lengua oficial de su elección.
Llegadas	Volumen de casos de recaudación y/o cumplimiento recibidos definido por el número de casos recibidos y/o el valor en dólares de los casos recibidos.
Integración de Recaudación de Ingresos (IRI)	Plataforma tecnológica de transformación operacional de la DGGDSC. Los aspectos claves incluyen: cuantificación e identificación comprensiva del riesgo, visión integrada al nivel del ciudadano/contribuyente de los asuntos y eventos de recaudación/cumplimiento, procesos y herramientas inteligentes de ubicación de carga de trabajo, prácticas y herramientas mejoradas de gestión de casos, e informe y medición eficaz de resultados. Características que facilitarán la iniciativa de transformación de personas/procesos de DGGDSC (Grupo de trabajo).
Centro Telefónico	Operación centralizada de recepción y atención de llamadas telefónicas. Responsable de: recaudar deudas individuales y de Impuestos sobre Bienes y Servicios (IBS) y devoluciones pendientes de IBS dentro de los parámetros establecidos y responder a interrogantes relacionadas, operar el centro de ayuda nacional de declaraciones electrónicas (e-filing), responder al exceso de llamadas sobre interrogantes generales de las OSF, y operar un sitio especializado de llamadas para dar respuesta a las interrogantes generales sobre el programa de crédito.

Inventarios Nacionales	«Oficinas» virtuales las cuales les permiten a los agentes resolver el trabajo desde cualquier lugar a lo largo de Canadá. Responsable de: la recaudación de las deudas individuales dentro de parámetros específicos, y la recaudación y cumplimiento (ejecución de la declaración de ingresos y pagos) de las deducciones del salario y de las cargas de trabajo de los impuestos sobre bienes y servicios (IBS) dentro de los parámetros establecidos. Representa el primer paso en el estadio de «resolución por parte de la OSF» de la gestión de la deuda.
Recaudaciones no tributarias	Recaudación de las deudas resultantes de la administración de diversos programas sociales del gobierno federal (no-CRA), ejemplo, pagos de beneficios en exceso o dobles pagos del Programa canadiense de préstamos a estudiantes, Plan de pensiones de Canadá, y los programas de seguro al empleo.
Modelos de previsión	Valoración de las características y comportamientos de los ciudadanos/contribuyentes para identificar y categorizar el riesgo de incumplimiento.
Oficina del Comisionado de Protección de la Vida Privada de Canadá (OCPVP)	Funcionario independiente del Parlamento, responsable de la investigación y la promoción del respeto de los asuntos relacionados a la privacidad de las personas, y de la investigación de las quejas de los ciudadanos sobre las violaciones por parte de organizaciones del sector público o privado.
Evaluación de factores relativos a la vida privada (EFVP)	Proceso para ayudar a las organizaciones a determinar cómo las iniciativas de entrega de servicio y programas pueden impactar la privacidad de los individuos e identificar opciones para mitigar los riesgos identificados.
Sistema de rastreo y ejecución de ingresos (REMITS)	Sistema automático que evalúa los riesgos y asigna estrategias (por ejemplo, monitoreo continuo por computadora, acción del Centro de atención de llamadas u OSF) para las deudas individuales y corporativas que llegan.
Notaciones de riesgo	Escala numérica empleada para calcular la probabilidad de que un cliente/contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias.
Estado de rutina	Período de tiempo inicial luego de que una deuda tributaria ha sido evaluada, antes de que el expediente sea asignado a un agente de cobro.
Oficina de Servicio Fiscal (OSF)	Oficinas de la CRA ubicadas a lo largo de Canadá. Responsables de entregar las actividades y programas de CRA, por ejemplo: servicios de auditoria, solución de diferencias, recaudaciones y cumplimiento.
Deducciones del Salario	Cantidades deducidas de los salarios de personas y retenidas en fideicomiso en favor de la CRA, por ejemplo: declaración de ingresos, plan de pensiones, y cantidades de seguro de empleo.
Fondos de Fideicomiso	Cantidades prescritas deducidas de los salarios del empleado (declaración de ingresos federal y provincial, contribuciones del empleado al Plan de pensiones de Canadá y los programas de seguros de empleo) pero no pagadas a la CRA, y cantidades prescritas recaudadas o presumiblemente recaudadas bajo la Ley de Impuestos sobre los Bienes y Servicios (GST) la Ley sobre los derechos para la seguridad de los pasajeros de transporte aéreo.
Modelo Nacional de Ejecución de programa de la DGGDSC 2010	Conjunto de personas y procesos para la transformación operacional de la DGGDSC. Los aspectos claves incluyen: la evaluación de la actual carga de trabajo, las operaciones organizacionales y de recursos humanos, y recomendaciones para mejorar. Dichas recomendaciones se beneficiarán y trabajarán de manera conjunta con la iniciativa de transformación tecnológica de DGGDSC (IRI).

Caso práctico:

TEMA 2.1. **LA INNOVACIÓN ADMINISTRATIVA COMO FORMA DE GARANTIZAR LOS RECURSOS TRIBUTARIOS**

Jean-Pierre Lieb
Subdirector Jefe de Legislación Fiscal
Dirección General de Impuestos - DGI
(Francia)

SUMARIO: 1. La Adaptación de las Estructuras. 1.1. Un interlocutor único para las grandes empresas: la Dirección de Grandes Empresas (DGE). 1.2. El interlocutor único de las pequeñas y medianas empresas: el Servicio de Impuestos a las Empresas. 1.3. El interlocutor único de los particulares. 1.4. La profesionalización de la actividad: los polos de competencias. 1.5. Medios con los que cuenta la administración tributaria para luchar contra el fraude fiscal: los Grupos de Intervención Regionales.–2. La Adaptación de las Herramientas. 2.1. El sistema de información *Copernico*. 2.2. La mejora de la relación con los usuarios.–3. El Control de Gestión permite garantizar la Eficacia de estas Innovaciones. 3.1. Tributación simplificada. 3.2. Permitir a los usuarios gozar plenamente de sus derechos lo más rápidamente posible. 3.3. Un conocimiento más exhaustivo de la población fiscal. 3.4. Un mayor poder de reacción frente a la morosidad y a los incumplimientos declarativos. Conclusión.

En el marco de sus objetivos para el período 2006-2008, la Dirección General de Impuestos se propone avanzar sobre dos áreas: el desarrollo de la relación con los usuarios y el incremento de la recaudación tributaria.

El mejoramiento de la relación con el usuario pasa por una mayor calidad de servicio, favorecida principalmente por las nuevas tecnologías y la creación de un punto de entrada único para las tramitaciones.

La simplificación de las obligaciones tributarias del contribuyente-usuario alienta el desarrollo de una conciencia fiscal y, junto con el mantenimiento de altos niveles de exigencia en las actuaciones de control, participa en la mejora de la recaudación tributaria.

En lo que respecta al primer punto, la DGI ha iniciado principalmente una reforma de sus estructuras.

De ahora en adelante, estas estructuras destinadas a la gestión tributaria de grandes grupos empresariales o de pequeñas empresas, se encuentran más volcadas hacia las preocupaciones de los usuarios.

- La *Dirección de Grandes Empresas* (DGE) constituye el único interlocutor de las empresas cuya cifra de negocios o activos brutos superan los 400 millones de €.
- El *Servicio de Impuestos a las Empresas* (SIE) se ocupa de las pequeñas y medianas empresas.
- Del mismo modo, los particulares cuentan ahora con la posibilidad de efectuar todas sus tramitaciones en una misma dependencia, gracias a la creación de delegaciones de finanzas denominadas «Hôtels des Finances»[1].

Ahora bien, este énfasis prioritario que se ha puesto en la relación entre la administración y el usuario no debe ocultar otra preocupación de la DGI, como es la lucha contra el fraude fiscal.

[1] En el pasado, la determinación de la base imponible y la recaudación de los impuestos directos se encontraban repartidas entre la DGI (base imponible) y la Dirección de Contabilidad Pública (DECP) (recaudación).

En lo que respecta a este último, además de las direcciones y servicios existentes en materia de control tributario, se crearon en el año 2002 los *Grupos de Intervención Regionales* (GIR), que trabajan conjuntamente con la Aduana y la Policía y disponen de medios eficaces para luchar contra la delincuencia financiera y la economía subterránea.

Finalmente, la puesta en marcha de estas reformas estructurales se ha sustentado en el uso de un conjunto de herramientas que tienen por finalidad la modernización de la administración tributaria y como objetivo prioritario la reestructuración de su sistema de información. Esta reestructuración, que apunta a la creación de una cuenta fiscal única, permite al usuario seleccionar el canal de contacto con la administración que le resulte más conveniente (teléfono, Internet, correo).

El usuario, ya sea particular o profesional, dispone ahora de un abanico de servicios, entre los cuales se destaca la posibilidad de presentar declaraciones y pagar tributos vía Internet.

No obstante, estas innovaciones deben estar sujetas a un control que permita garantizar su verdadera eficacia. Es aquí donde cobra verdadera dimensión la importancia del control de gestión y el establecimiento de indicadores que permitan medir la evolución de la eficacia durante un período dado.

Las siguientes cifras correspondientes al año 2005 ilustran la misión de la DGI:

- 34 millones de hogares fiscales;
- 50 millones de personas físicas;
- 3,6 millones de empresas y profesionales.
- Al 31/12/05 la recaudación neta en concepto de IVA se eleva a 145.200 millones de euros.
- Al 31/12/05 la recaudación neta en concepto de impuesto a las sociedades (IS) se eleva a 42.700 millones de euros.

1. LA ADAPTACIÓN DE LAS ESTRUCTURAS

1.1. UN INTERLOCUTOR ÚNICO PARA LAS GRANDES EMPRESAS: LA DIRECCIÓN DE GRANDES EMPRESAS (DGE)

1.1.1. Reseña histórica

La organización de la Dirección General de Impuestos debe responder eficazmente a las necesidades que plantea la gestión tributaria de las grandes empresas.

La creación de la Dirección de Grandes Empresas (DGE) el 1° de enero de 2002, ilustra el esfuerzo global que realiza la DGI con miras a simplificar su relación con los contribuyentes / usuarios y mejorar al mismo tiempo el funcionamiento del Estado.

Las grandes empresas están sujetas a regímenes tributarios que plantean problemáticas complejas y, en algunos casos, específicas. La localización de estas empresas cubre tanto el territorio nacional como internacional, y su gestión tributaria se encuentra a menudo centralizada a nivel de la sociedad matriz del grupo.

La Dirección de Grandes Empresas se ocupa así de la determinación de la base imponible y el cobro de todos los impuestos de las empresas cuyas cifras de negocios o activos brutos superen los 400 millones de euros.

Se trata de un desafío presupuestario de gran envergadura.

1.1.2. Competencias

– *Ventanilla única*

En el marco de la propuesta de simplificación de trámites para empresas, la DGE substituye a los numerosos interlocutores que existían en el pasado. Los grandes grupos de empresas cuentan ahora con un interlocutor único para efectuar declaraciones y pagar sus principales impuestos.

– *Declaración y pago a distancia*

La mensajería electrónica (las grandes empresas poseen un espacio dedicado en Internet), el fax y el teléfono constituyen vectores de comunicación privilegiados en la relación cotidiana con las empresas.

Es por ello que la mayor parte de los trámites que deben realizarse ante la DGE se efectúan en línea o a distancia:

- *procedimiento seguro para la presentación de declaraciones* de IVA o de resultados a distancia;
- procedimiento seguro para el *pago* a distancia del IVA, el impuesto sobre las sociedades, el impuesto sobre las actividades económicas, el impuesto sobre las nóminas y el impuesto territorial, aún cuando estas empresas posean cientos de establecimientos diseminados en todo el territorio.

El pago de varios impuestos dentro de un mismo rubro contable permite además constituir una cuenta única y ofrecer a las empresas la posibilidad de compensar tributos devengados con saldos a favor del contribuyente en concepto de crédito fiscal. Se trata de una simplificación considerable para las empresas.

Más allá del principio de la ventanilla única, la organización interna de la DGE ha sido diseñada para ofrecer a la empresa un interlocutor fiscal claramente identificado y competente para llevar a cabo la gestión tributaria.

1.1.3. Algunas cifras clave

– *Empresas*

Actualmente, la DGE efectúa la gestión tributaria de 30.000 empresas.

En el futuro, 35.000 empresas adicionales entrarán dentro de su ámbito de competencia.

La DGE recauda:

- *el 33% del monto correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) nacional,*
- *el 50% del monto correspondiente al Impuesto a las Sociedades (IS),*
- *el 45% del monto correspondiente al Impuesto sobre las actividades económicas.*

En el año 2005, la recaudación de la DGE alcanzó los 105.000 millones de euros. De este total, 51.500 millones corresponden al IVA, 25.000 millones al Impuesto a las Sociedades y 15.000 millones al Impuesto sobre las actividades económicas. Asimismo, se reintegraron 25.000 millones de euros en concepto de devoluciones de crédito de IVA y desgravaciones varias.

A título de ejemplo, la DGE se ocupa de grandes grupos empresariales reconocidos a escala mundial como Bouygues, Total Fina, Renault, Carrefour, etc.

– *Estructuras y agentes*

La DGE cuenta con 315 agentes.

Se encuentra estructurada en 14 equipos IFU (Interlocutor Fiscal Único), que poseen de 8 a 12 agentes cada uno.

Cada equipo «IFU» tiene competencia para llevar a cabo todas las tramitaciones fiscales: vencimientos de declaraciones, recaudación corriente, tratamiento de reclamos y de solicitudes de reintegro de crédito fiscal. Estos equipos se organizan en función de grupos y sectores socio-profesionales y desempeñan el papel de interlocutores globales de las empresas, garantizando así un servicio especializado, rápido y personalizado.

1.2. EL INTERLOCUTOR ÚNICO DE LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS: EL SERVICIO DE IMPUESTOS A LAS EMPRESAS

1.2.1. Reseña histórica

En el pasado, la organización de la Dirección General de Impuestos se centraba en los procedimientos internos de la administración tributaria. Existían diferentes estructuras competentes para la gestión corriente de los impuestos pagados por las empresas:

- los «centros impositivos» para la determinación de la base imponible,
- los «servicios de recaudación de impuestos» para el cobro del IVA,

– los «servicios de tesorería» para el cobro del impuesto a las sociedades, el impuesto sobre las nóminas, el impuesto sobre las actividades económicas y los impuestos territoriales.

Cada empresa debía recurrir a varios interlocutores diferentes. La cadena de ejecución de las actividades conocía rupturas que conllevaban riesgos de error. Por otra parte, en las pequeñas estructuras, los equipos no siempre contaban con la preparación suficiente para atender al usuario en las mejores condiciones.

En el año 2001 (con una implementación progresiva hasta el 31 de diciembre de 2005), se tomó la decisión de agrupar los centros impositivos y los servicios de recaudación de impuestos, con el propósito de mejorar:

– el servicio prestado a las *pymes* gracias a la instauración de un interlocutor fiscal único. La confección de legajos, los trabajos de determinación de la base imponible para los impuestos sobre las actividades económicas y la recaudación del IVA se agruparon bajo las órdenes de un mismo equipo. Esto permitió acortar los plazos de obtención de informaciones y de realización de las prestaciones más usuales (regímenes de declaraciones, modalidades de pago, tratamiento de reclamos simples o solicitudes de reintegros, etc.). De esta manera, se reduce la cantidad de contactos entre las empresas y la DGI;
– las actuaciones de la DGI, gracias a una organización menos compartimentada, más flexible y con mayor poder de reacción, *que permite acelerar la regularización de las situaciones de morosidad y mejorar la coordinación de los trabajos de recaudación.*

1.2.2. Las competencias

La instauración del *Servicio de Impuestos a las Empresas* como único interlocutor de las empresas contribuye a ofrecer una mejor respuesta a las preocupaciones de los usuarios.

Actualmente, la reunificación de los centros impositivos y los servicios de recaudación de impuestos apunta a que nuestra organización se vuelque más hacia las pequeñas empresas.

Por otra parte, la transferencia del cobro de impuestos a este único Servicio simplifica considerablemente la tarea de las empresas, que ya no necesitan adaptarse a la organización de la administración tributaria.

De esta manera, las declaraciones y los pagos de las empresas *son objeto de un seguimiento más minucioso, el poder de reacción de la administración es mayor en caso de incumplimiento y las actuaciones de control pueden focalizarse mejor en los casos de morosidad crónica.*

1.2.3. Evoluciones recientes o futuras

Hasta el momento de la reforma, los contribuyentes tenían dos interlocutores principales en Francia: los Centros Impositivos, bajo la tutela de la Dirección General de Impuestos, para todos los temas referidos al cálculo de impuestos y declaraciones; y los Servicios de Tesorería (o de recaudación), bajo la tutela de la Dirección General de la Contabilidad Pública, para todos los aspectos referidos al pago de tributos.

La creación del *Servicio de Impuestos a las Empresas* estuvo precedida por la delegación a la Dirección General de Impuestos del cobro del impuesto sobre los salarios a partir del 1° de enero de 2004 y del impuesto sobre las sociedades, a partir del 1° de noviembre de 2004. Ambos impuestos eran recaudados por la Dirección de la Contabilidad Pública.

Los servicios de la Dirección General de Impuestos se hicieron cargo del cobro de ambos impuestos en mejores condiciones.

La recaudación registró un aumento del 5% para el impuesto sobre los salarios entre 2003 y 2004, y del 0,8% (recaudación bruta) para el impuesto sobre las sociedades, entre el primer semestre de 2004 y el primer semestre de 2005.

El proceso de unificación que culminará en la figura del interlocutor fiscal único para las empresas se completará en el año 2008 con la transferencia a la DGI del cobro del impuesto sobre las actividades económicas y los impuestos territoriales sobre las personas jurídicas.

Esta transferencia involucra alrededor de 1,5 millones de notificaciones tributarias.

El cobro del impuesto sobre las actividades económicas implicará 3,3 millones de notificaciones tributarias.

1.2.4. Cifras clave

Recursos

788 dependencias reestructuradas
577 SIE y 211 CDI/SIE
15.800 puestos de trabajo

IVA

93.700 millones de euros recaudados por los SIE.
33% mediante sistemas de pago a distancia ante los SIE.

Impuesto sobre las sociedades

1,4 millones de empresas
26.000 millones de euros de recaudación bruta.

1.3. EL INTERLOCUTOR ÚNICO DE LOS PARTICULARES

Objetivos establecidos

El objetivo es permitir que el contribuyente, dondequiera que se encuentre, pueda efectuar los principales trámites fiscales ante un mismo interlocutor.

La creación de Dependencias de Finanzas (Hôtels Des Finances -HDF), que reúnen en un mismo inmueble a la Dirección General de Impuestos y la Dirección General de la Contabilidad Pública, permite mejorar el servicio prestado a los usuarios, ya que éstos cuentan así con la posibilidad de efectuar todas sus tramitaciones fiscales en un mismo lugar.

En los centros urbanos, se ha puesto en marcha un ambicioso programa inmobiliario para el desarrollo de estas Dependencias de Finanzas (Hôtels Des Finances), que deben agrupar en un mismo inmueble a los centros impositivos y los servicios de tesorería pública, para ofrecer a los usuarios un servicio de atención única, que les permita efectuar todas sus tramitaciones en una única visita.

- de los 230 proyectos seleccionados que serán lanzados a lo largo de 3 años, 100 comenzarán a partir del año 2006.

En entornos rurales, estos agrupamientos inmobiliarios no son factibles en razón de las diferencias de cobertura territorial que existen entre las redes del servicio impositivo y las redes del tesoro público (existen alrededor de 800 centros impositivos y 2700 servicios de tesorería competentes en materia fiscal en todo el territorio nacional). Es por esta razón que se crearán delegaciones con competencias cruzadas, a fin de que el usuario pueda efectuar sus trámites en una u otra red, indistintamente. Este nuevo servicio se encuentra en fase experimental en 12 departamentos, a partir del 2006.

Todos las Dependencias de Finanzas (Hôtels des finances) contarán con un centro de atención único cuya oferta de servicios se ampliará para que las principales necesidades de los usuarios puedan ser atendidas sin necesidad de trámites adicionales.

El papel que desempeñarán los servicios de atención ya no se limitará a funciones de orientación y de información general, como es generalmente el caso en la actualidad.

La oferta de servicios propuesta en estos centros se ampliará para que los usuarios puedan evacuar la mayoría de las consultas y trámites más usuales: entrega de informaciones fiscales o formularios, reclamos o solicitudes de exención, plazos de pago o preguntas relativas al débito automático.

El costo financiero de esta operación se estima en 60 millones de euros.

1.4. LA PROFESIONALIZACIÓN DE LA ACTIVIDAD: LOS POLOS DE COMPETENCIAS

Muchas de las pequeñas estructuras no poseen el tamaño necesario para asumir la especificidad de ciertas misiones en condiciones normales. La creación de polos de competencias apunta a garantizar una mejor continuidad del servicio.

La especialización dentro del polo de competencias permite aumentar la eficacia de los servicios prestados y mejorar su calidad, adaptando la cobertura geográfica de las dependencias dentro del territorio nacional a las necesidades reales de los usuarios.

1.4.1. La implementación

Estos polos de competencias se dividen en tres áreas:

- Los polos de Registro (*Enregistrement*)[2]: algunas actuaciones de la administración tributaria se encuentran estrechamente asociadas a problemáticas específicas en materia de derecho civil y societario. Las pequeñas estructuras no poseen el tamaño crítico necesario para asumir trabajos muy especializados en condiciones normales. La agrupación de los agentes en polos de competencia permitirá mejorar la calidad del servicio prestado al usuario.
- Los polos de Controles-Peritaje (*Contrôles-Expertise*): la Inspección de Control y Peritaje (*Inspection de Contrôle et d'expertise* -ICE) se ocupa de la fiscalización de los legajos de profesionales, la programación, las investigaciones en el terreno, los contenciosos y ciertas problemáticas complejas. No se encarga de la atención corriente, así como tampoco del registro o el seguimiento de las obligaciones declarativas, tareas que de ahora en adelante le han sido confiadas a los SIE (ver § 1.2.2).

  Los polos ICE permiten una mejor repartición de conocimientos e informaciones, mayor disponibilidad de competencias, mayor profesionalización y una mejora en términos de eficiencia.
- Los polos de Cobro coactivo (*Recouvrement forcé*): la función de recaudación se encuentra altamente disgregada, tanto desde el punto de vista geográfico como desde el punto de vista funcional. Existen más de 850 servicios que implementan diferentes procedimientos de frecuencia variable.

Muchos de los servicios de recaudación llevan a cabo acciones de cobro coactivo en escasas oportunidades y, a la hora de hacerlo, no poseen la pericia requerida para lograr un resultado eficaz, ni el apoyo necesario en la materia. A su vez, en lo que respecta a las empresas, esta situación no favorece la equidad de tratamiento.

La creación de un polo de competencias, entendido como un servicio dedicado al tratamiento de casos que requieren acciones más engorrosas o complejas, apunta a remediar estos inconvenientes y garantizar un servicio de proximidad que se acompañe de una acción de recaudación de primer nivel.

Gracias a la concentración de competencias técnicas y a una mejor coordinación y centralización de las acciones, la función de cobro coactivo constituye una garantía de mejora de la calidad.

1.4.2. La generalización

Las diferentes reformas a nivel de las estructuras se irán poniendo en marcha progresivamente hasta el año 2008.

1.5. MEDIOS CON LOS QUE CUENTA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LUCHAR CONTRA EL FRAUDE FISCAL: LOS GRUPOS DE INTERVENCIÓN REGIONALES

Los 29 Grupos de Intervención Regionales (GIR) distribuidos en todo el territorio nacional fueron creados en el año 2002 con el propósito de agrupar a las fuerzas de los diferentes servicios del Estado en la lucha contra la economía subterránea y la delincuencia en todas sus formas.

[2] El término *registro* («enregistrement») en la terminología tributaria francesa designa al mismo tiempo una formalidad de publicidad oponible a terceros y un impuesto.

Estos grupos están constituidos por unidades de organización y de comando (UOC) que constituyen una suerte de estado mayor de los grupos.

Los UOC son estructuras permanentes en las que ejercen funciones policías, gendarmes, agentes de aduana y agentes de la DGI (uno por UOC).

Estos agentes provienen en su mayoría de los servicios de investigación o verificación de la Dirección General de Impuestos, lo que garantiza una particular sensibilidad en las operaciones de campo y la búsqueda de informaciones. En general, ejercen sus funciones en dependencias de la policía o de la gendarmería.

La función de las Unidades de Organización y de Comando consiste esencialmente en recabar informaciones en el marco de acciones judiciales o en etapas previas a éstas, para determinar objetivos. Para realizar esta tarea, los agentes impositivos conservan sus prerrogativas fiscales.

Es por ello que los GIR son particularmente activos en la lucha contra la pequeña y mediana delincuencia, en el ámbito del tráfico de objetos robados y estupefacientes.

2. **LA ADAPTACIÓN DE LAS HERRAMIENTAS**

El usuario puede escoger el canal (teléfono, Internet, correo) que le permita contactar a la administración y obtener el servicio deseado, con la total certeza de que se tratará de un contacto seguro y que se respetarán los derechos y libertades individuales.

2.1. EL SISTEMA DE INFORMACIÓN *COPERNICO*

El programa *Copernico*, lanzado en el año 2001, tiene por objeto la instauración de un nuevo sistema de información tributaria, único y común a la DGI y a la DGCP. Este sistema, basado en el concepto de una cuenta fiscal, permite subsanar las limitaciones de los sistemas informáticos tributarios actuales. Su implementación completa está prevista para fines del 2009. El gran desafío de este sistema es contribuir a la modernización progresiva y el mejoramiento del desempeño de la administración fiscal, en el marco de los contratos de desempeño[3] suscritos por la DGI y la DGCP - actualmente por el período 2006-2008.

2.1.1. EL PORTAL FISCAL: «WWW.IMPÔTS.GOUV.FR»

El sitio Web «www.impôts.gouv.fr» es un servicio que se encuentra a disposición de los internautas desde marzo del 2001 y que permite acceder a toda la documentación tributaria en línea. Los usuarios abonados, empresas o particulares, tienen además la posibilidad de consultar su cuenta fiscal y pagar sus impuestos por medio de transacciones seguras.

2.1.2. LA CUENTA FISCAL EN LÍNEA PARA PARTICULARES

El principio que rige el concepto de cuenta fiscal es sencillo: dar al contribuyente una visión de conjunto de su situación tributaria tales como consulta de declaraciones de ingresos, notificaciones tributarias [impuesto a la renta, contribución social generalizada (SCG) / contribución para el reembolso de la deuda social (CRDS) principal y secundaria, impuesto territorial], además de proporcionarle información acerca de las modalidades de pago (cuota mensual, débito automático).

Existen actualmente 46 millones de cuentas en línea, a las que los usuarios pueden acceder en forma permanente.

Durante el año 2005, 2.510.718 usuarios consultaron su cuenta fiscal vía Internet, y se efectuaron 1.060.878 pagos a distancia de los siguientes impuestos: impuesto a la renta, impuesto sobre los bienes inmuebles, impuesto territorial y contribución social generalizada.

---

[3] Contractualización de los objetivos y de los recursos entre las dos Direcciones y el Ministro.

Asimismo, la declaración de ingresos en línea ha conocido un éxito creciente durante los últimos años (en el año 2005, 3,4 millones de contribuyentes optaron por declarar sus ingresos por Internet).

En 2006, la aplicación informática fue configurada para absorber 10 millones de declaraciones en línea.

2.1.3. La cuenta fiscal en línea para profesionales

La oferta de servicios es semejante a la que existe para los particulares, con un acceso seguro a la cuenta fiscal, al servicio de declaración y pago a distancia del IVA y a la gestión del pago de impuestos en línea, los 7 días de la semana, las 24 horas.

Desde febrero de 2005, los 3,8 millones de usuarios profesionales tienen la posibilidad de acceder vía Internet a su cuenta fiscal, a partir de la cual pueden efectuar operaciones en línea gracias a una identificación única que supone la obtención de un certificado y la suscripción de un abono obligatorio.

En el futuro, accediendo al sitio Web «impôt.gouv.fr» que se encuentra en el espacio público del portal fiscal, sin necesidad de certificado, todos los usuarios podrán plantear sus inquietudes a la administración tributaria por medio de un formulario electrónico («formuel») que será redireccionado automáticamente hacia la administración competente.

2.1.4. El pago por Internet

2.1.4.1. Para particulares

El sistema de pago en línea permite al usuario emitir una orden de pago de sus impuestos en el momento que lo desee, hasta la fecha límite de pago indicada en la notificación tributaria, con la ventaja de que el pago se debitará después del vencimiento. Con esta modalidad de pago, los particulares cuentan con un plazo adicional de 5 días posteriores a esta fecha para pagar directamente en línea el impuesto a la renta, el impuesto a los bienes inmuebles, el impuesto sobre el servicio audiovisual, el impuesto territorial, las contribuciones sociales y el impuesto sobre viviendas desocupadas. El pago directo en línea no es un pago con tarjeta bancaria sino una fórmula muy flexible de débito en cuenta.

2.1.4.2. Para profesionales

También a través del sitio Web « www. impôts.gouv.fr » el servicio TéléTVA permite efectuar la declaración y el pago en línea del IVA, y la aplicación de pago en línea «Satelit» permite abonar el impuesto a las sociedades y el impuesto sobre las actividades económicas.

El servicio téléTVA@ comenzó a funcionar en abril del 2001. Para poder acceder a él, es preciso adquirir previamente un certificado digital y suscribirse a los servicios a distancia. A través de esta modalidad, los profesionales pueden declarar y pagar el IVA en línea, por medio del procedimiento IED (intercambio electrónico de datos).

Existe otro servicio que permite realizar declaraciones y pagos del IVA de manera no presencial, basado en el intercambio de archivos electrónicos según la norma EDIFACT (transferencia electrónica de datos para administración, comercio y transporte).

Actualmente, el 55% del IVA se paga vía Internet (80.000 millones de euros desde el 1º de enero de 2005 y 34.000 millones de euros en concepto de pago de impuestos a distancia por parte de las empresas, además del IVA).

Algunas cifras sobre el servicio Télé TV@

- 172.164 empresas adhirieron al servicio télétv@ en el año 2005,
- 995.530 declaraciones se presentaron vía Internet,
- 550.350 pagos a distancia fueron efectuados.

Estos pagos a distancia representan un monto de 80.500 millones de euros.

2.1.5. La reestructuración del sistema de recaudación

La recaudación de impuestos dentro del ámbito del sistema *Copernico* representa un flujo financiero de 250.000 millones de euros por año. Existen actualmente numerosas aplicaciones informáticas, muy diversificadas y mal articuladas entre sí.

Esta heterogeneidad no permite:

- tener una visión completa de la recaudación, tanto a nivel de la DGI como de la DGCP,
- llevar a cabo una gestión global de la situación financiera del contribuyente.

Actualmente, se está elaborando una aplicación única de recaudación, que estará destinada a los agentes de ambas redes DGI y DGCP.

2.2. LA MEJORA DE LA RELACIÓN CON LOS USUARIOS

2.2.1. Invitación a regularizar situaciones de morosidad

Esta comunicación dirigida a los particulares en términos cordiales fue implementada por primera vez en el año 2005.

Se puede asimilar a una regularización de la declaración de ingresos y se lleva a cabo en una etapa anterior a las operaciones de control de las pruebas documentales propiamente dichas.

Esta comunicación en términos cordiales, que resulta de una rápida detección de las diferencias de ingreso más evidentes, tiene el propósito de favorecer el cumplimiento voluntario de los trámites y obligaciones tributarias de los contribuyentes y contribuir a mejorar el trato hacia aquellos que de buena fe regularizan su situación.

En el marco de este procedimiento, la Administración Tributaria francesa le presenta al contribuyente los elementos de su declaración de ingresos que obran en poder de la administración y le propone regularizar sin falta su declaración de manera extrajudicial.

En efecto, en caso de respuesta positiva, los contribuyentes se benefician con una quita del 20%[4] y no deben pagar los intereses por mora. *De esta manera el Estado recauda más rápidamente los tributos adeudados.*

A nivel nacional, las invitaciones extrajudiciales de regularización de situación representan 940.000 legajos.

2.2.2. Otras innovaciones administrativas de gran envergadura: la declaración pre-completada

El éxito de la prueba piloto llevada a cabo por la DGI en el año 2005 para la implementación de una declaración de ingresos pre-completada llevó a los ministros franceses a decidir la generalización de este beneficio a todos los contribuyentes a partir del año 2006.

En el marco de la modernización de las funciones tributarias, la utilización de un formulario de declaración pre-completado constituye un avance considerable para todos los franceses. En esta declaración pre-completada destinada al establecimiento del impuesto a la renta, la administración tributaria consigna los datos del contribuyente que ya obran en su poder en concepto de salarios, remuneraciones y pensiones. Esto se traduce en una importante simplificación para los usuarios con ingresos simples (ejemplo: jubilados). El contribuyente sigue siendo plenamente responsable del contenido de su declaración, que deberá confirmar o corregir, según el caso.

El resultado de la prueba piloto llevada a cabo en el año 2005 en Ille et Vilaine arrojó un porcentaje muy bajo de correcciones, del orden del 12%.

En este caso, también se esperan resultados de esta acción a nivel presupuestario, ya que la utilización a priori de la información recibida por parte de terceros declarantes (empleadores, etc.) limitará de hecho el fraude declarativo.

---

[4] Esta quita se aplica exclusivamente a las remuneraciones y salarios declarados espontáneamente.

3. EL CONTROL DE GESTIÓN PERMITE GARANTIZAR LA EFICACIA DE ESTAS INNOVACIONES

En el marco del contrato de desempeño suscrito para el período 2006-2008, la Dirección General de Impuestos y la Dirección de la Contabilidad Pública reafirman su voluntad de colocar al usuario en el centro de sus preocupaciones.

Instaurar una tributación más simple, que permita a los usuarios gozar plenamente de sus derechos lo más rápidamente posible constituye una apuesta fuerte. Esta preocupación tiene por corolario un mayor poder de reacción frente a la morosidad y al incumplimiento declarativo.

3.1. TRIBUTACIÓN SIMPLIFICADA

La DGI y la DGCP han emprendido un proceso de mejora de la calidad del servicio brindado al usuario.

Los compromisos asumidos en este sentido en virtud del programa «Para facilitarle el impuesto» –uno de los ejes esenciales de la Carta del Contribuyente– seguirán siendo evaluados en forma regular y homogénea en las dos redes, mediante auditorías internas y evaluaciones externas.

Los nuevos compromisos comunes a las dos redes son:

- Todos los llamados telefónicos deben ser objeto de un seguimiento.
- Respuesta a los correos dentro de un plazo de 30 días.
- Respuesta a los correos electrónicos dentro de un plazo de 48 horas.
- Apertura diaria de los servicios.
- Recepción de las citas concertadas.
- Recepción confidencial.
- Identificación de los agentes.
- Atención de las consultas telefónicas.
- Envío de formularios dentro de un plazo de 48 horas.
- Informaciones acerca del mediador fiscal.

Por otra parte, la DGI y la DGCP se comprometen, de aquí al fin del contrato, a obtener la certificación de al menos 200 dependencias, realizada por un organismo externo independiente. Los servicios certificados respetarán un exigente conjunto de pautas comunes, elaboradas a partir de las pautas existentes.

3.2. PERMITIR A LOS USUARIOS GOZAR PLENAMENTE DE SUS DERECHOS LO MÁS RÁPIDAMENTE POSIBLE

La DGI se compromete a que los usuarios profesionales y particulares puedan gozar plenamente de sus derechos a la mayor brevedad posible.

Se ilustra a continuación el porcentaje de solicitudes de reintegro de crédito de IVA y de saldos a favor del contribuyente por excedente de pago del impuesto sobre las sociedades, que han tenido una respuesta favorable o parcialmente favorable, dentro de un plazo igual o inferior a 30 días.

2005	2006	2007	2008
80 %	80 %	80 %	80 %

Porcentaje de reclamos contenciosos en materia de impuesto a la renta e impuesto de bienes inmuebles tratados en el plazo de un mes.

	2006	2007	2008
IR	94 %	94 %	95 %
BI	95 %	95 %	96 %

En caso de tratarse de contenciosos en materia de jurisdicción, la DGI se compromete a producir rápidamente los oficios de respuesta a las peticiones de los contribuyentes. El compromiso de la DGI, que antes se limitaba únicamente a jurisdicciones administrativas, se ha extendido a las jurisdicciones judiciales. Además, el desempeño se medirá por medio de indicadores que contemplarán no sólo el flujo de causas iniciadas en el transcurso del año sino también el stock de instancias judiciales existente al 31 de diciembre.

3.3. UN CONOCIMIENTO MÁS EXHAUSTIVO DE LA POBLACIÓN FISCAL

En el marco del contrato antes mencionado, se han realizado avances significativos para que la información relativa a los censos de contribuyentes sea cada vez más confiable.

Para el nuevo período:

- el compromiso asumido con miras a garantizar una mayor confiabilidad de la identificación de usuarios particulares se extendió a la información de los archivos en materia del impuesto a los bienes inmuebles;
- la calidad de la identificación de los profesionales debe ser mantenida (índice de compatibilidad entre las identificaciones de profesionales de la DGI y del INSEE superior o igual al 98%).

3.4 UN MAYOR PODER DE REACCIÓN FRENTE A LA MOROSIDAD Y A LOS INCUMPLIMIENTOS DECLARATIVOS

La DGI continuará organizándose para mantener un alto nivel de reacción frente a los incumplimientos declarativos y las situaciones de morosidad. Se trata de una medida necesaria para garantizar buenos resultados globales a nivel de la administración tributaria y para beneficiar al contribuyente: la falta de reacción rápida ante los incumplimientos declarativos o la acumulación de deudas fiscales pueden conducir a una espiral desfavorable para el contribuyente.

3.4.1. Los objetivos en materia de obligaciones declarativas

Porcentaje de usuarios profesionales que cumplieron con sus obligaciones declarativas en materia de IVA dentro de los plazos legales.

2005	2006	2007	2008
86 %	88,5 %	89 %	90 %

Porcentaje de morosos en materia de presentación de las declaraciones de resultados anuales de las empresas.

2005	2006	2007	2008
< 2 %	< 1,2 %	< 1,1 %	< 1 %

Porcentaje de usuarios que han respetado sus obligaciones en materia de impuesto a la renta.

2005	2006	2007	2008
97,8 %	97,8 %	97,9 %	98,0 %

Se generalizarán los polos de cobro coactivo de las deudas más complejas. Esta fórmula, tal como lo han demostrado los resultados de la prueba piloto, permitirá aumentar la eficacia de la función (volumen de recaudación, pertinencia de las medidas judiciales, ganancias de eficiencia).

Porcentaje de impuestos pagados espontáneamente a la DGI *(hasta ahora el cálculo se centraba en el IVA; de aquí en adelante el indicador incluye al impuesto sobre las sociedades y el impuesto sobre los salarios).*

2006	2007	2008
98 a 98,5 %	98 a 98,5 %	98 a 98,5 %

Porcentaje neto de cobro coactivo

(El alcance del indicador se extendió al impuesto a las sociedades y al impuesto sobre los salarios).

2006	2007	2008
55, 0 %	55,25 %	55,50 %

CONCLUSIÓN

La DGI evaluará los recursos utilizados y los resultados obtenidos de las acciones tendientes a favorecer la conciencia fiscal de particulares y profesionales y luchar contra el fraude fiscal. La Carta del Contribuyente, comunicada a fines del año 2005, recapitula los derechos y deberes de todos los ciudadanos.

Esta carta será regularmente actualizada y se evaluará su nivel de notoriedad.

En efecto, la conciencia fiscal supone una relación responsable y personalizada entre el ciudadano y el funcionario: la simplicidad, el respeto y la equidad deben guiar el accionar administrativo.

La administración tiene el deber de actuar con equidad y respetar los derechos de la persona y el ciudadano; estas obligaciones tienen como corolario la lealtad y la cooperación del contribuyente francés.

Uno de los mayores desafíos que debe enfrentar la Administración Tributaria francesa consiste en simplificar la vida del ciudadano contribuyente: el desempeño fiscal es un efecto ampliamente tributario de la aceptación espontánea del impuesto.

Caso práctico:

TEMA 2.1. **LA INNOVACIÓN ADMINISTRATIVA COMO FORMA DE GARANTIZAR LOS RECURSOS TRIBUTARIOS**

Hans van der Vlist[1]
Subdirector General
Administración de Impuestos y Aduanas
(Países Bajos)

SUMARIO: 1. Introducción.–2. La Estrategia de Proyecto de Doble Vía.–3. Estrategia de Negocios.–4. Arquitectura de Negocio.–5. Logros rápidos para el exito a corto plazo.–6. Caso práctico.–7. Selección de una solución ICT de mercado. Anexo: Notas aclaratorias sobre la política de los Países Bajos relativa a la Recaudación de Impuestos.

1. INTRODUCCIÓN

A finales del año 2002, la Junta de la Administración de Impuestos y Aduanas de los Países Bajos concluyó que eran necesarios cambios importantes en los procesos de Suministro y Recaudación, por cuanto los procesos actuales no podían hacer frente a una sociedad rápidamente cambiante. Los sistemas ICT (Tecnologìa de la Información y las Comunicaciones) que respaldan los procesos tienen más de 30 años, son costosos e inflexibles. Debido a ello, el personal que trabaja en los procesos de recaudación no es asistido por los sistemas ICT para diferenciar entre los buenos y malos contribuyentes, entre riesgos financieros altos y bajos.

En esta situación resulta imposible un enfoque eficiente promovido por el riesgo. Los intentos anteriores por reemplazar los sistemas de apoyo ICT por unos nuevos resultaron infructuosos. Algunas de las razones de estas fallas son:

- el enfoque se basaba en el problema y el ICT, mas no en el negocio;
- el alcance, complejidad y manejabilidad fueron subestimados;
- se llevaron a cabo demasiadas innovaciones a la vez; y
- carencia de investigaciones y estudios de factibilidad adecuados.

Para atender estos aspectos, se está aplicando una nueva estrategia de negocios a fin de modernizar los procesos de recaudación y mejorar el apoyo ofrecido por el ICT. Este programa de cambio se inició a finales del año 2001 y está siendo actualmente configurado usando un software de SPL WorldGroup Inc. (la Solución de Atención al Cliente y Facturación - CC&B, acrónimo en inglés). Se espera que el CC&B esté en pleno funcionamiento en julio del 2007.

El enfoque global del programa de cambio usado durante los últimos dos años es nuevo en diferentes aspectos. Las principales fases de este enfoque son:

- realizar un cambio global del programa y pequeños proyectos;
- desarrollo de una estrategia de negocios, visión y metas de negocio;

[1] Ponencia presentada por Peter Jongkind, Director del Programa de Desarrollo de Productos y Procesos de la Administración de Impuestos y Aduanas, en representación de Hans van der Vlist.

- desarrollo de un proceso de negocio modernizado y simplificado
- realización de logros rápidos para mejorar los resultados del negocio en un breve período de tiempo;
- desarrollo de un caso práctico para pronosticar los resultados de los logros rápidos y procesos futuros; y
- selección de una solución ICT de mercado para respaldar los nuevos procesos en los próximos 15 a 20 años.

2. LA ESTRATEGIA DE PROYECTO DE DOBLE VÍA

En primer lugar, el enfoque estaba dirigido hacia el negocio. Iniciamos el enfoque de negocio concentrándonos en el desarrollo y tendencias del mundo externo. Vimos cómo los negocios tales como bancos, compañías de teléfono y servicios públicos están organizando sus procesos de recaudación.

Iniciamos desarrollando una visión y estrategia de negocio. Luego diseñamos los procesos necesarios, después de lo cual procuramos el soporte ICT adecuado.

Desarrollamos la visión y estrategia de negocio en un período relativamente corto (3 meses). Esto resultó ser un gran éxito y pudimos lograr resultados concretos del proyecto en el período de tres meses, lo que contribuyó a establecer una imagen muy positiva del programa.

Igualmente desarrollamos una estrategia de doble vía: logros rápidos como resultados de corto plazo y un enfoque a largo plazo para aquellos asuntos que requerían tiempo e investigaciones fundamentales. Esta estrategia fue muy exitosa. Dedicar suficiente esfuerzo a las primeras etapas de las soluciones a largo plazo, como el tema sobre cómo reemplazar el sistema ICT, resultó efectivo. En el pasado, solíamos saltar a conclusiones debido a una falta de tiempo real o presunta. En esta ocasión, invertimos fuertemente en las fases preliminares que al final, produjeron un resultado más rápido y mejor a un costo muy inferior.

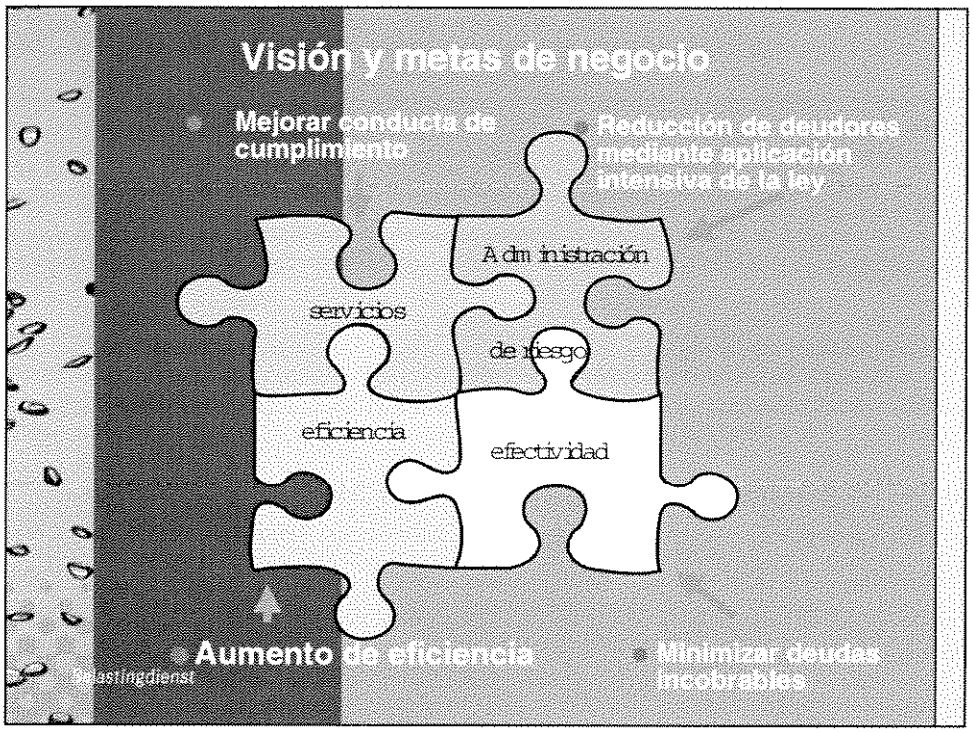
Nuestro estilo de administración de proyectos prevaleciente consistía en crear grupos de proyectos independientes que funcionaran fuera del nivel operacional. Las desventajas de este enfoque la constituían procedimientos inflexibles e ineficaces, así como el riesgo de productos de baja calidad con poca aceptación de los clientes. No obstante, para este proyecto, nuestro equipo esencial estaba compuesto de solamente ocho personas, con diferentes antecedentes profesionales: arquitectos de negocios y procesos, expertos en comunicación, especialistas en recaudación y un gerente del programa. Este fue otro aspecto básico que aplicamos en el nuevo enfoque de proyectos. Optamos por escoger a un pequeño grupo básico pero requerimos la máxima participación y compromiso de estas personas a nivel operacional (personas procedentes de los procesos de recaudación) así como de la alta gerencia. Los miembros del proyecto responsables de lograr los resultados rápidos trabajaban todos en los procesos de recaudación y participaron en este proyecto a tiempo parcial. Así creamos una gran fuerza laboral flexible que se comprometió a desarrollar sus propios procesos de trabajo futuros. Gracias a esos «logros rápidos», los empleados involucrados en los procesos de recaudación vieron resultados concretos que les ayudaron a desempeñarse mejor y comprometerse con el proyecto.

También invertimos en comunicación para una efectiva difusión e intercambio de información entre todos los empleados que trabajaban en los procesos de recaudación. Se utilizó una combinación de instrumentos de comunicación: artículos en revistas corporativas y en el Intranet, lo más popular fueron las presentaciones por parte de miembros del equipo central en todas las oficinas regionales donde explicaron la visión, los resultados y planes del proyecto.

Para comprometer a la alta gerencia con el proyecto, hubo contacto regular con la gerencia del proyecto en la que no solamente se les informaba, sino que también se les hacía participar en algunas de las actividades.

3. ESTRATEGIA DE NEGOCIOS

La estrategia de negocios de la Administración de Impuestos y Aduanas de los Países Bajos se resume en la figura que aparece a continuación y se basa en los siguientes principios:



Mejorar conducta de cumplimiento

En el caso de los que incumplen por primera vez, la política es utilizar un enfoque «suave» en la cobranza y actuar con actitud hacia el servicio. Las personas que por primera vez no pagan sus impuestos recibirán un aviso de pago sin la sanción usual. Entonces, si ellos no pueden pagar sus impuestos, este aviso de pago les da la opción de comunicarse con el nuevo centro de llamadas de recaudación para discutir las soluciones alternas de pago, tales como acuerdo de pago diferido o pago en abonos. El contribuyente tiene la responsabilidad de establecer este contacto.

Metas:

- Disminuir el número de avisos en 1,2 millones en el año 2007.
- Aumentar en ? 230 millones los pagos recibidos en el año 2007, en base a arreglos de pago.

Reducción de deudores mediante cobro coactivo

En base a un proceso de perfiles, se establece una pronta distinción entre los contribuyentes que cumplen y los de alto riesgo. El enfoque usado aquí se basa en un control de riesgo efectivo y eficiente para minimizar el riesgo de deudas incobrables de contribuyentes de alto riesgo.

Metas:

- Reducción de órdenes de pago en un 50% en el 2007.
- Apoyo con el desarrollo de perfiles para todos los empleados en el 2007.

Aumento de eficiencia

Para aumentar la eficiencia, los procesos son estandarizados y programados en la mayor medida posible.

Metas:

- Reducción de la duración del proceso a 15 días para contribuyentes de bajo riesgo y a 30 días para contribuyentes de alto riesgo en el 2007.
- Porcentaje de pagos continuos al 75% en el 2007.
- Órdenes de pago enviadas por correo en el 2007.
- Medidas estándares y rutinarias en el cobro coactivo para todas las liquidaciones inferiores a ? 3000 en el 2007.

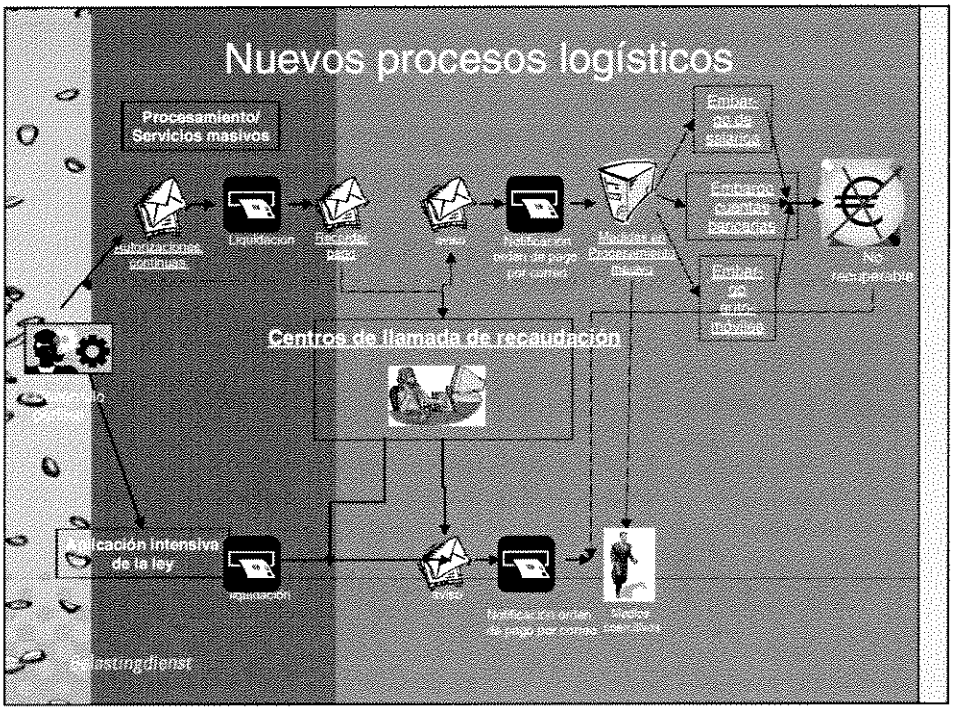
Reducción de deudas incobrables

Metas:

- Reducción de órdenes de pago en casi el 50% en el 2007.
- Reducción de casos que requieran medios coercitivos de recaudación en un 50%.
- Recaudación pronosticable según medición.

La estrategia de negocios contribuyó a generar un modelo de los nuevos procesos basado en la visión. En este modelo, todos los elementos antes mencionados encontraron su lugar en una secuencia lógica. Utilizamos este modelo como instrumento para comunicarnos tanto con la alta gerencia como con la fuerza laboral.

El modelo también sirvió de base para el desarrollo de la nueva arquitectura de negocio según veremos a continuación.



4. ARQUITECTURA DE NEGOCIO

La arquitectura de negocio sirve como una base profunda y relativamente estable para el rediseño del proceso de negocio que se usa para definir los requerimientos funcionales al seleccionar una solución de Tecnología Informática para los procesos de recaudación.

En base a esta estrategia de negocio se desarrolló una arquitectura de negocio que describe los procesos futuros de recaudación y desembolso a nivel macro. Las principales funciones de este modelo se definen a continuación:

Determinación de la situación del deudor, incluyendo:

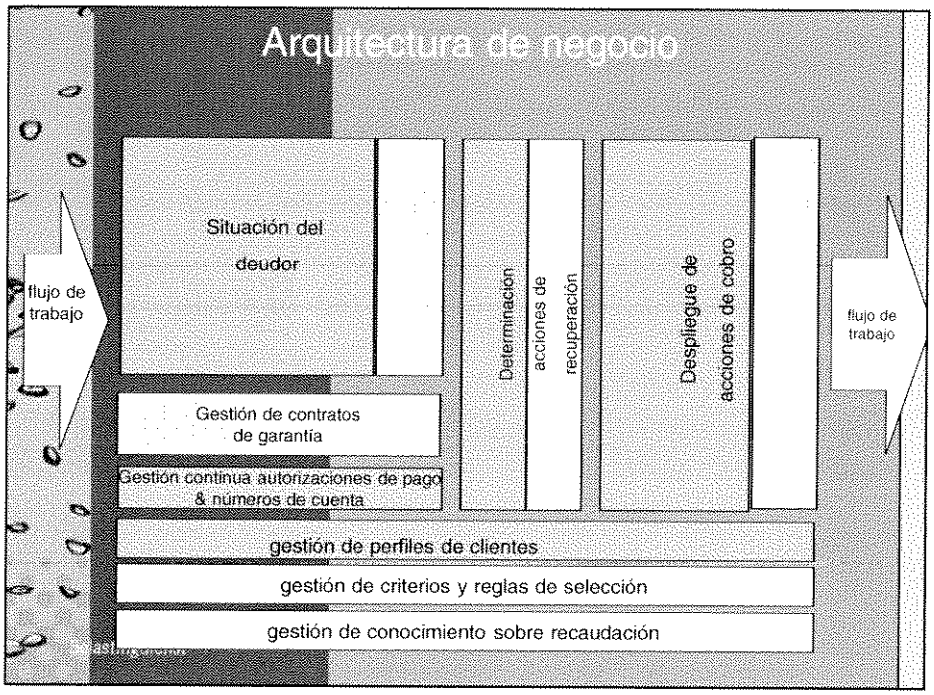
- Contabilidad de ingresos.
- Aplazamiento.
- Exoneración/ remisión.
- Apelaciones.

Determinación de acciones de cobranza, incluyendo:

- Gestión de riesgo.

Despliegue de acciones de cobranza, incluyendo:

- Recordatorios de pago, notificaciones, órdenes de pago.
- Cobro coactivo.
- Política de cancelación de deudas incobrables.
- Contratos de gestión de garantías.
- Gestión continua de autorización de pagos y de números de cuenta.
- Gestión de perfiles de clientes y criterios de selección.



Aprendimos del pasado que las especificaciones muy detalladas en esta fase del proyecto y la búsqueda del cumplimiento total con las descripciones constituyen riesgos significativos. Para evitar caer en las trampas de los riesgos, diseñamos la arquitectura de negocio en base a los siguientes lineamientos:

- Procesos descritos a nivel macro.
- Requerimientos funcionales (independientemente de la estructura organizacional actual).
- Procesos definidos en términos de carga de trabajo.
- Tipos de procesos e indicadores de desempeño.

5. LOGROS RÁPIDOS PARA EL ÉXITO A CORTO PLAZO

Sabiendo que no se puede lograr la visión y estrategia de negocio antes del período 2007/2008, el equipo del proyecto desarrolló alternativas a corto plazo con las siguientes características:

- respaldando la visión,
- mejoramiento en términos de los nuevos procesos,
- logrando al menos algunas de las metas de negocio,
- trabajando con los sistemas-ICT actuales.

6. CASO PRÁCTICO

Usando la metodología de caso práctico, calculamos los efectos de los logros rápidos y el logro de toda la visión luego de la implantación de un nuevo sistema ICT en términos de las metas de negocio mencionadas anteriormente. Los resultados calculados fueron un tanto espectaculares en términos de:

- Incremento de la conducta de cumplimiento.
- Enviando recordatorios de pago se espera que el número de notificaciones disminuya en 1,2 millones (de 3,2 a 2,0) y que disminuya el número de órdenes de pago en 0,5 millones (de 1,6 a 1,1). Este efecto será aun mayor luego de la introducción de pagos continuos en el 2008.

Aumento de eficiencia

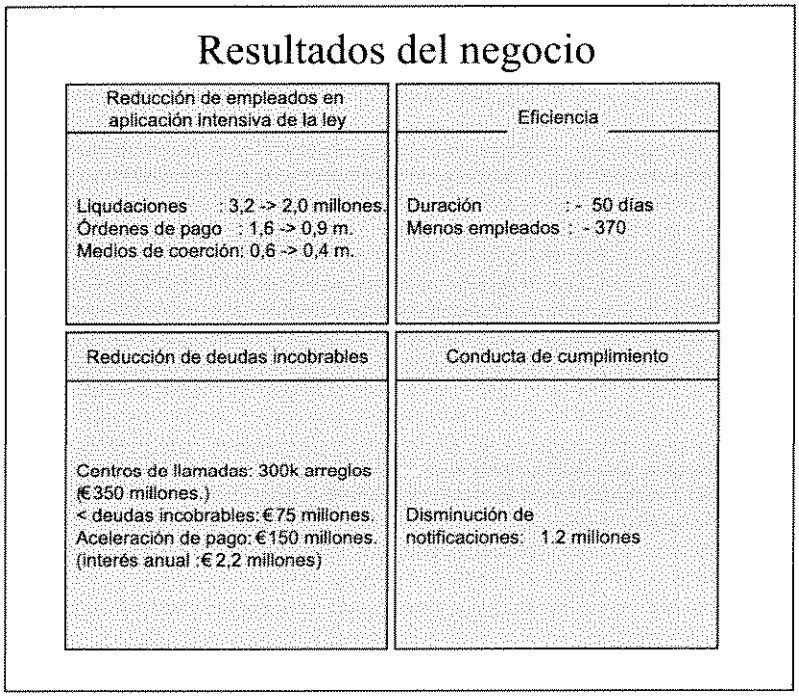
La duración del proceso se reducirá de 112 a 70 días para los contribuyentes cumplidos y en 50 días para los contribuyentes incumplidos. Debido a ello, el número de órdenes de pago disminuirá en 0,2 millones (de 1,1 a 0,9). El beneficio financiero resultante de esto se estima en € 103 millones pagado con cinco semanas de antelación. Igualmente, el número de empleados en los procesos de recaudación se puede reducir en 210 (de 1500). Luego de la introducción del nuevo sistema ICT, el número de empleados se puede reducir adicionalmente en 160. Igualmente, la duración del proceso disminuirá en 10 días adicionales.

Reducción de deudas incobrables

El impacto financiero de los contactos a través de los centros de llamada sería una recaudación adicional de ?350 millones por año, atribuible a arreglos de pago.

Reducir el número de contribuyentes bajo cobro coactivo

El volumen de recaudación mediante coerción se reducirá de 0,60 a 0,35 millones. El volumen de deudas incobrables descenderá de 0,40 a 0,20 millones al año.



En términos de la proyección de pagos recibidos, el efecto de toda la operación será un ingreso por una sola vez de € 160 millones, y de € 110 millones en ingresos anuales. Las inversiones iniciales ascienden a € 44 millones y € 9 millones en inversiones estructurales por año.

7. SELECCIÓN DE UNA SOLUCIÓN ICT DE MERCADO

¿Hacerla o comprarla?

Según se mencionó en el punto 4, decidimos limitar la cantidad de detalles en el rediseño del proceso. El principal argumento para esta decisión era ajustarse a las mejores prácticas y crear ciertos 'grados de libertad' al cambiar los procesos de negocio para que se igualaran a la solución de IT. Esto aumenta la oportunidad de encontrar una solución de mercado para el nuevo sistema de ICT.

En el 2003, solicitamos a dos firmas independientes de consultoría que realizaran un estudio de mercado de soluciones ICT, adecuadas para nuestra situación.

El primer resultado fue abrumador: se identificaron 2000 posibles soluciones. Para reducir las opciones, desarrollamos los llamados criterios del 'knock-out': si una solución no cumple con cualquiera de los criterios, la solución ya no es una opción para nosotros. Así, logramos reducir el número de soluciones de 2000 a 11, de una manera efectiva y eficiente.

De una lista larga a una corta: definición de criterios de KO

Criterios de 'Knock-out' :

–Criterios de negocio específicos:
- Funcionalidad requerida (global)
- Carga de trabajo requerida

– Criterios genéricos:
- Disponibilidad de sitios de referencia
- Liderazgo de mercado del vendedor
- Accesibilidad de datos (arquitectura 'abierta')
- Gestión de flujo de trabajo 'abierta'
- implantación 'fuera de la caja'
- Propósito de paquete de alineación y procesos de negocio
- Concentrado en gestión de datos y basado en buscador
- Compatibilidad con estructura actual

Como siguiente paso analizamos cómo encajan los paquetes de soluciones con nuestros procesos de recaudación recién desarrollados. Casi todas las funciones esenciales en los nuevos procesos eran debidamente respaldadas por los paquetes. Un análisis similar sobre la posibilidad de volver a utilizar (partes de) los antiguos sistemas de ICT demostraron que la reutilización no era una opción realista.

Procedimiento de licitación

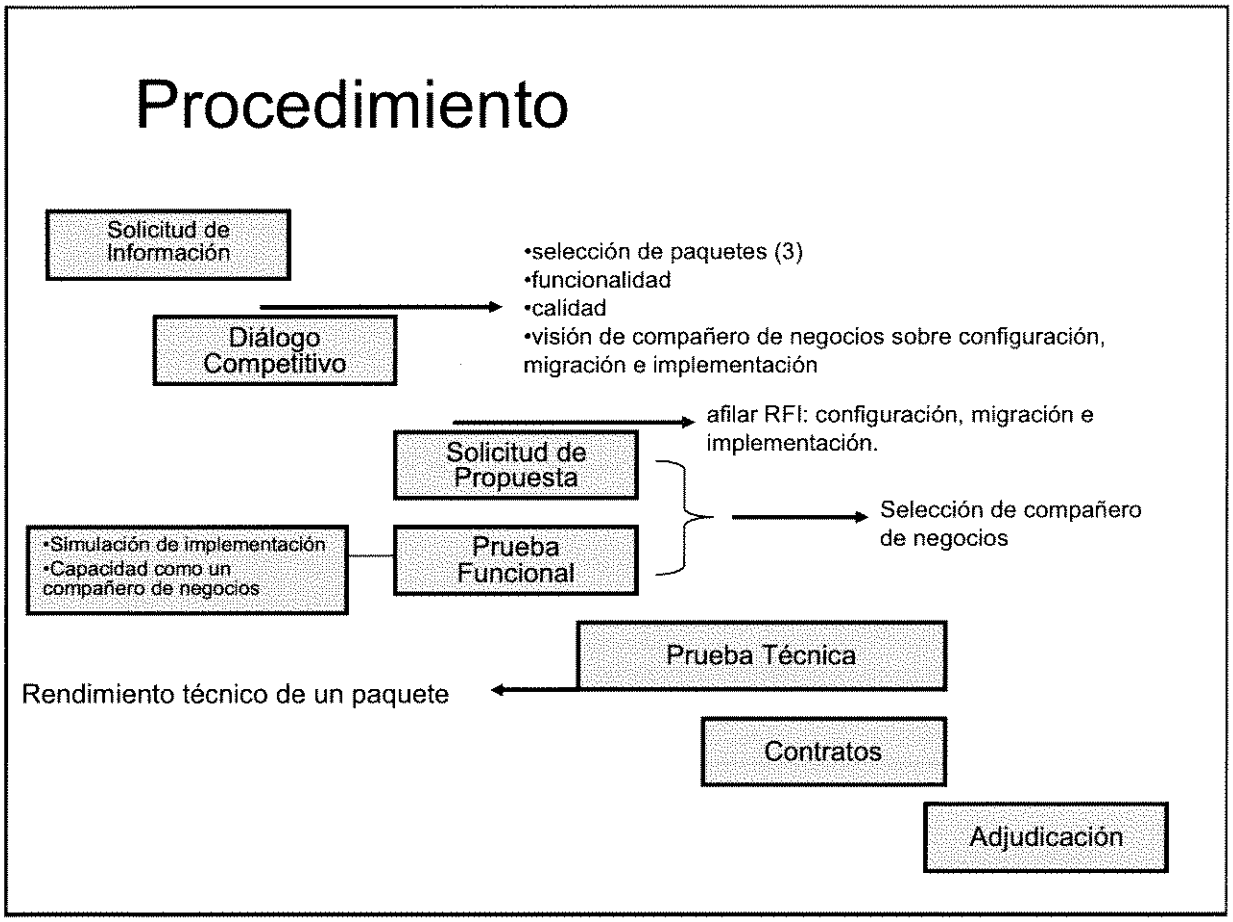
En base a estos resultados, la Junta de la Administración de Impuestos y Aduanas de los Países Bajos decidió iniciar un Procedimiento de Licitación Europea en diciembre de 2003. En mayo de 2005, se concluyó el procedimiento de licitación y se escogió a SPL WorldGroup Inc. El trabajo ha sido iniciado y nos proponemos iniciar la implantación del nuevo sistema de recaudación en julio de 2007.

Igualmente, gracias a la nueva reglamentación fue posible adoptar un nuevo procedimiento de licitación, el llamado diálogo competitivo. El problema que teníamos con los procedimientos anteriores de licitación era que estaba totalmente basado en papel. Usted tenía que tomar sus decisiones

exclusivamente en base a las respuestas por escrito a las preguntas formuladas a los vendedores de ICT. Lo que nos gustó de este nuevo procedimiento era poder lograr la impresión respecto a la voluntad de los vendedores de ser un verdadero socio de negocios y su capacidad para implantar nuestros procesos (configuración) en su sistema. También estuvimos a favor de que partes del sistema configurado fuera probado por nuestros usuarios finales, como parte del procedimiento de licitación.

Ello trajo como resultado las siguientes revisiones en el procedimiento:

- solicitud de información, de los cuales seleccionamos los tres mejores paquetes;
- diálogo competitivo con tres vendedores para ayudarnos a seleccionar el mejor socio de negocio;
- una prueba funcional de la habilidad de los vendedores para configurar su sistema concluyendo con una prueba de usuario final;
- solicitud de propuestas en las que los vendedores tenían que presentar su propuesta final para los planes de entrega, configuración y planes de migración, así como la calidad y funcionalidad del paquete;
- prueba técnica en la que se mide el desempeño del sistema en nuestra infraestructura técnica;
- negociaciones y adjudicación del contrato.



La figura anterior muestra la cronología de eventos en el procedimiento de licitación que usamos para seleccionar la solución ICT que necesitábamos para este proyecto.

ANEXO

NOTAS ACLARATORIAS SOBRE LA POLÍTICA DE LOS PAÍSES BAJOS RELATIVA A LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS

POLÍTICA DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS DE LOS PAÍSES BAJOS

En el proceso de recaudación tributaria (es decir, desde la emisión de la liquidación de impuestos hasta el pago del impuesto adeudado), el principal objetivo de la Administración Tributaria consiste en estimular a las personas para que paguen voluntariamente.

Si las personas no pagan y la Administración Tributaria adopta medidas de recaudación coercitivas, se adopta un enfoque orientado hacia el riesgo. Ello significa que se hace uso de la capacidad disponible para lograr el máximo retorno. Además, el proceso está diseñado de modo que se llegue a todos los deudores (igualdad ante la ley).

ENFOQUE ORIENTADO HACIA EL RIESGO

La política de la Administración Tributaria de los Países Bajos la respalda un modelo orientado hacia riesgos. El modelo involucra dos etapas.

En la *primera etapa,* se establece una distinción entre contribuyentes buenos, menos buenos y malos. En lo que se conoce como el modelo de riesgo, se utiliza una metodología de tarjeta de puntaje y datos objetivos para calcular un 'puntaje' para cada deudor, indicando la probabilidad de que paguen sus deudas en el término de un año. Estos puntajes no se basan en suposiciones subjetivas, sino que se calculan anualmente con la ayuda de un modelo econométrico. En la *segunda etapa,* los puntajes se usan como una de las variables principales para seleccionar las medidas más efectivas. Este proceso de selección es respaldado por un moderno sistema computarizado. Otras variables utilizadas, además de los puntajes referidos anteriormente, incluyen la naturaleza y magnitud del reclamo tributario y el registro de pago del deudor. Un registro de pago se mide usando un sistema de puntos, en el que los puntos se otorgan y se deducen según el comportamiento positivo y negativo, respectivamente.

Como resultado de este enfoque los clientes reciben trato diferenciado en base a perfiles de riesgo fijos y objetivos.

GESTIÓN DE CLIENTES Y EL ENFOQUE ORIENTADO HACIA RIESGOS

La política está dirigida a garantizar que el grupo de *contribuyentes voluntarios* se haga o permanezca tan grande como sea posible. Las medidas que sirven de base a esta política se llevan a cabo, casi sin excepción a través del computador o asistidas por el computador. El enfoque de la Administración Tributaria hacia este grupo se caracteriza por la asistencia y la buena voluntad. Algunos ejemplos de las medidas que utilizan son: información accesible sobre el aplazamiento y exoneración de las deudas tributarias, posibilidades de aplazamiento de bajo nivel (simplemente solicitar aplazamiento por teléfono), recordatorios de pago sin cargo adicional, un alto nivel de servicio para los débitos directos, descuentos por pago anticipado, y recaudación por teléfono.

El enfoque respecto a *contribuyentes problema* se caracteriza por la eficiencia y se enfoca en garantizar el máximo retorno sin descuidar importantes principios de administración tales como la igualdad ante la ley.

Para las personas naturales en este grupo, el proceso está diseñado de tal modo que las medidas coercitivas son manejadas o mayormente respaldadas por el sistema computarizado. La omisión de pago, luego de que se haya emitido el mandamiento de ejecución (por correos), por regla, da origen a un procedimiento de cobro coactivo. Ello significa que el impuesto adeudado es debitado en la cuenta bancaria del deudor por iniciativa de la Administración Tributaria. El procedimiento está totalmente computarizado. Si el saldo bancario es insuficiente, los débitos de la cuenta son bloqueados durante una semana. Si dicho procedimiento no es posible, la deuda se recupera mediante una deducción coactiva del salario o del beneficio de seguridad social del deudor. Este procedimiento también está totalmente computarizado.

Para personas naturales en el grupo de pagadores problema, de los cuales resulta difícil recuperar reclamos tributarios, también hay medidas disponibles que se refieren a la propia obligación tributaria. Por ejemplo, las personas que persistentemente omiten el pago del impuesto de vehículos a motor, se les puede negar el registro de su vehículo y en la práctica se les impide ser propietario de un automóvil. Esto es una forma de asegurar a su debido tiempo que no surjan nuevas obligaciones tributarias y que permanezcan sin pagar.

En el caso de contribuyentes de negocio problema (personas jurídicas y naturales), los montos de dinero involucrados con frecuencia son significativos. Además, las consideraciones sobre competencia justa son de importancia en la política de recaudación de esta área. Ello se refleja en la política de la Administración Tributaria en cuanto que el pago de los negocios no puede ser diferido a menos que se brinde suficiente garantía.

La decisión de implantar los logros rápidos fue tomada a finales del año 2002. Los primeros resultados fueron implantados en octubre de 2003 y enero de 2004. Un beneficio de los logros rápidos es, como se señaló anteriormente, que contribuyó a lograr el compromiso de las personas que trabajaban en los procesos de recaudación.



Los logros rápidos son:

En relación con *pagos continuos*. Se realizó un estudio para determinar la posibilidad de un sistema pagos continuos; los efectos en términos de Euros recibidos; y la voluntad de los contribuyentes de utilizarlo. Igualmente, se investigó el apoyo del actual sistema ICT. Debido a la falta de funcionalidad del actual ICT, se espera implantar el mismo en el período 2007/2008, conjuntamente con la introducción del nuevo sistema ICT.

Recordatorio de pago. Un estudio demostró que el sistema de recordatorio de pago se puede llevar a cabo dentro de las posibilidades del actual sistema ICT. Los cambios a dicho sistema se realizaron en abril de 2004 y la implantación se llevó a cabo en enero de 2005.

Centros de llamadas de recaudación. Esta solución también se hizo posible dentro de la capacidad actual de soporte del sistema ICT y telefónico. La implantación también se realizó en enero de 2005, conjuntamente con el recordatorio de pago.

El envío de órdenes de pago por correo parecía sencillo desde el punto de vista técnico. Los verdaderos problemas tenían que ver con la política. A comienzos de los años 90, una propuesta similar fue rechazada por el Parlamento, y su implantación actualmente requería un cambio legislativo. No obstante, el resultado de este significativo esfuerzo fue la aprobación de la nueva ley por el Parlamento en diciembre de 2003, por lo cual la implantación se realizó exitosamente en enero de 2004.

El instrumento requerido para el *embargo de salarios* de aquellos contribuyentes quienes, aun después de recibir una orden de pago no lo hacían, fue exitosamente implantado en octubre de 2003.

Los estudios respecto a las posibilidades de *embargar las cuentas bancarias* y *embargar automóviles* fueron concluidos en marzo de 2004. Aunque en estos casos también es necesario modificar la ley, la implantación se inició en julio de 2005.

Con estos resultados, no todos los objetivos mencionados en la visión de negocio fueron alcanzados. Se requería un nuevo sistema ICT para lograr plenamente estos objetivos.

La política está diseñada para prevenir que las deudas aumenten. Los activos son embargados a las seis semanas de haberse establecido que no se ha pagado una liquidación de impuestos. La propiedad confiscada es vendida a más tardar, cuatro meses después. Además de tomar posesión de la propiedad, la Administración Tributaria puede solicitar que el deudor sea declarado en quiebra como forma de hacer cumplir el pago. El nuevo sistema computarizado de la Administración Tributaria no solamente permite la selección de las medidas de recaudación más efectivas (tipo de confiscación, solicitud de declaración de quiebra), sino que también respalda su implantación, mediante la producción/recopilación anticipada de formularios y archivos del administrador.

FRAUDE POR USO O PAGO INDEBIDO

El fraude por uso o pago indebido lo combate el área de recaudación mediante una prolija legislación respecto a la obligación de terceras personas. Se relaciona parcialmente con responsabilidad estricta y parcialmente con responsabilidad general. En el primer caso, el simple hecho de que una tercera persona (por ejemplo, una compañía que ha contratado personal temporal) pueda ser vinculada con un caso de uso indebido es suficiente para establecer la responsabilidad. En el último caso, se debe demostrar que la tercera persona se ha comportado de manera culpable en relación con el uso indebido. En muchos casos, la carga de la prueba ha sido desviada a favor de la Administración Tributaria.

En la práctica, la legislación sobre responsabilidad tiene primordialmente un efecto preventivo. Una de las medidas más recientes en esta área fue dirigida contra el infame fraude del IVA del carrusel. Luego de la introducción de la legislación sobre responsabilidad al respecto, en enero de 2002, el fenómeno es casi virtualmente desconocido en los Países Bajos. Se debe señalar, sin embargo, que desafortunadamente ha avanzado hacia otros países de la Unión Europea.

Caso práctico:

TEMA 2.2. **EL CONTROL DEL CUMPLIMIENTO**

Luis Pedroche y Rojo[1]
Director General
Agencia Estatal de Administración Tributaria - AEAT
(España)

SUMARIO: 1. Introducción.–2. El Modelo de Esquema General Organizativo del Control Fiscal aplicado a los contribuyentes españoles.–3. La Planificación en la lucha contra el fraude.–4. El Plan de Prevención del Fraude Fiscal.–5. Las Propuestas de la AEAT en relación con los mecanismos de defraudación internacionales.–6. La Cooperación Internacional.

1. **INTRODUCCIÓN**

La consecución de los objetivos financieros que definen la función de las administraciones tributarias presenta dos facetas ineludibles. Se trata, por una parte, de favorecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias en todos los ámbitos fiscales a quienes tengan la voluntad de contribuir y, por otra, de dificultar al máximo el incumplimiento intencional, para lo cual las administraciones modernas disponen de potentes mecanismos de control de cuya efectividad depende, al menos parcialmente, la credibilidad del sistema.

Esta segunda faceta, el control del cumplimiento, se enfrenta no sólo a la resistencia del grupo social menos solidario, sino también a la utilización por este sector de medios tan avanzados para la consecución de sus fines defraudatorios como los que disponen las administraciones tributarias, dentro de unas economías definidas por la internacionalización, la informatización y la defensa de las garantías del contribuyente, no siempre empleada en beneficio de quienes merecen definirse como tales.

Se trata en esta ponencia de analizar, siquiera someramente, la respuesta de la Agencia Tributaria española a las estrategias de defraudación que, de forma creciente, dejan de ser respuestas individuales, artesanales, y pasan a ser proyectos financieros diseñados por expertos en Derecho tributario internacional, y generalizados de forma profesional.

Cualquier política tributaria moderna debe ir, por tanto, orientada en dos direcciones: a) mejorar la utilización de instrumentos de análisis de riesgo para identificar correctamente los focos de defraudación y b) fomentar la inmediatez en el control, buscando una respuesta tan rápida como sea posible a las vías de elusión fiscal.

El objetivo es lograr un control idóneo en el que se reduzca al máximo la brecha temporal entre las estrategias defraudatorias y su control potencial, mediante actuaciones que creen y estimulen una conciencia general de que la lucha contra el fraude sigue un camino correcto.

Existe una convicción cada vez más generalizada de que ese camino pasa por la aplicación de un tratamiento integral del problema, lo que sólo puede conseguirse mediante la colaboración de todos los agentes públicos, nacionales e internacionales, implicados en su detección y represión.

[1] Ponencia presentada por Carlos Herrera Álvarez, Responsable de la Unidad de Relaciones Internacionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España, en representación de Luis Pedroche y Rojo.

Corresponde a esta ponencia analizar la situación actual de las medidas de control de cumplimiento tributario en la Administración Tributaria española. Es conveniente distinguir tres partes en su contenido, en las que se va a seguir un recorrido desde la situación actual en la AEAT hasta las últimas propuestas de prevención del fraude fiscal:

A) El modelo de esquema general organizativo del control fiscal aplicado a los contribuyentes españoles.

B) Los instrumentos de planificación inspectora y, en concreto, el Plan Anual de Control Tributario.

C) La integración de las medidas de lucha integral contra la defraudación que representa el Plan de Prevención del Fraude Fiscal.

D) Las propuestas de la AEAT en relación con los mecanismos de elusión fiscal internacionales.

E) La cooperación internacional en materia de control tributario.

2. EL MODELO DE ESQUEMA GENERAL ORGANIZATIVO DEL CONTROL FISCAL APLICADO A LOS CONTRIBUYENTES ESPAÑOLES

a) Base Jurídica

No se trata en este apartado de desarrollar cuáles son los fundamentos legales del control tributario en España, sino de fijar el esquema esencial que, dentro del Estado de Derecho, garantiza y da legitimidad a la actuación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

La Constitución española de 1978 prevé la contribución común al sostenimiento de los gastos públicos dentro de un sistema tributario justo e igualitario. Es evidente que una condición indispensable de igualdad es que el Estado disponga de medios coactivos para asegurar que la carga tributaria se reparte entre los obligados a contribuir, aunque éstos eludan el pago voluntario.

En cumplimiento de este mandato constitucional, la reciente Ley General Tributaria[2] (LGT) sustituye como eje central del ordenamiento tributario a su homónima de 1963, cuya larga vigencia, sostenida por varias reformas, demuestra la solidez de las bases de las relaciones tributarias en nuestro país desde tiempos preconstitucionales.

En este sentido, la LGT ampara la legalidad de la actuación administrativa en materia de control, habilitando en su artículo 5 al Ministerio de Hacienda como órgano competente para la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora, en tanto no haya sido expresamente encomendada por ley a otro órgano o entidad de derecho público. Tales competencias son atribuidas según el mismo artículo a la AEAT, en los términos previstos en su ley de creación. Esta norma[3] define a la Agencia Estatal de Administración Tributaria como la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, correspondiéndole el desarrollo de las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario se aplique con generalidad y eficacia a todos los contribuyentes, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación.

La reforma de la LGT pretende adecuar la norma básica tributaria a las necesidades actuales del sistema fiscal, incorporando las modificaciones esenciales derivadas de la existencia de una normativa que garantiza los derechos y garantías de los contribuyentes pero, también, haciendo propios los nuevos métodos de lucha contra el fraude fiscal.

En consecuencia, la AEAT es el organismo competente y legalmente habilitado para la aplicación del sistema tributario estatal y de sus mecanismos de control.

b) Esquema General de Control

La AEAT responde al modelo general administrativo español, que se basa en los principios de jerarquía, desconcentración y coordinación. La estructura de la AEAT permite que las competencias

[2] Ley 58/2003, de 17 de diciembre.
[3] Ley 37/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado.

en materia de control estén claramente delimitadas pero que, simultáneamente, existan una serie de instrumentos que garanticen la cooperación de los diversos órganos para asegurar la eficacia administrativa.

Las competencias de diseño y planificación del control tributario en el sistema español se encuentran repartidas entre cuatro Departamentos, de igual nivel jerárquico y dependientes a su vez de la Dirección General de la AEAT: el Departamento de Gestión Tributaria, el Departamento de Inspección Tributaria, el Departamento de Recaudación Tributaria y el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales. Los dos primeros comparten la labor de control tributario sobre los principales impuestos del sistema (sobre la imposición directa a través del Impuesto sobre al Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, sobre la indirecta por medio del Impuesto sobre el Valor Añadido); el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales ejerce todas las funciones de control sobre los derechos arancelarios y los impuestos específicos, mientras que el Departamento de Recaudación se encarga de la gestión del cobro coactivo de todos los ingresos tributarios y de otros créditos de derecho público.

La dirección de estos Departamentos tiene su sede en Madrid. Ante la descentralización territorial propia del modelo organizativo español, la ejecución del control tributario corresponde a la recién creada Delegación Central de Grandes Contribuyentes[4], a las Delegaciones Especiales (una por cada Comunidad Autónoma), a las Delegaciones de Hacienda (una al menos por cada provincia) y a las Administraciones de Hacienda (en localidades importantes que no sean capital de provincia y coexistiendo con las Delegaciones en las ciudades más pobladas). El esquema de la división por Departamentos se reproduce en las Delegaciones y Administraciones, con el mismo sistema de jerarquización dentro de cada Comunidad Autónoma.

El esquema de control tributario en la AEAT lleva a la diferenciación de cuatro tipos distintos de contribuyentes:

- Grandes contribuyentes, tanto personas físicas como jurídicas, determinados en función de su volumen de ingresos o de operaciones.
- Empresarios, personas físicas o jurídicas, y profesionales, ambos en régimen de estimación directa.
- Pequeñas y medianas empresas en régimen de estimación objetiva.
- Personas físicas que no ejercen actividad empresarial o profesional.

La adscripción a uno u otro grupo no sólo delimita las obligaciones formales a que están sujetos los obligados tributarios, sino que, como se analiza a continuación, distingue el tipo de control a que se les somete y el órgano responsable del mismo.

1) Grandes contribuyentes, tanto personas físicas como jurídicas, determinados en función de su volumen de ingresos o de operaciones

Para ciertos contribuyentes cuyas magnitudes exceden las posibilidades normales de control de las dependencias gestoras y de las unidades de inspección se prevé un sistema que podría calificarse de seguimiento continuado, mediante la adscripción de tales sujetos pasivos a las Dependencias Regionales de Inspección o, en el caso de los principales operadores económicos, a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

El criterio para distinguir la incorporación a uno u otro órgano de control difiere tanto cualitativa como cuantitativamente. En líneas generales, los contribuyentes que facturen en un ejercicio más de seis millones de euros (unos 7´2 millones de dólares) quedan automáticamente adscritos en el ejercicio siguiente a la Dependencia Regional de Inspección[5]. Corresponde a esta dependencia la realización de todas las actuaciones gestoras (a través de las Unidades Regionales de Grandes Empresas) y de comprobación tributaria, lo que confiere un tratamiento específico y unitario dentro del procedimiento de gestión, entendido éste en sentido amplio, aplicable a las 32.000 empresas actualmente censadas.

En el caso de entidades cuyo volumen de operaciones supere los cien millones de euros (unos ciento veinte millones de dólares) o cuyo volumen de registros de información remitidos a la Admi-

[4] Orden EHA/3230/2005, de 13 de octubre, por la que se crean, en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y la Subdirección General de Tecnologías de Análisis de la Información e Investigación del Fraude del Departamento de Informática Tributaria.

[5] Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

nistración Tributaria supere los diez mil, se produce la adscripción automática a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, que se encarga también de la gestión tributaria de aquellos sujetos pasivos que, por su relevancia económica o por la especial complejidad de su comprobación, sean adscritos a la Delegación Central mediante Resolución del Director del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales.

Ambos grupos de entidades tienen una gran incidencia recaudatoria, su aportación a la Hacienda Pública ha representado en 2005 un 64% del total de los ingresos tributarios gestionados por la AEAT, excluyendo los ingresos por derechos arancelarios e impuestos indirectos liquidados en las Aduanas.

La Delegación Central ejerce, respecto de los contribuyentes adscritos a la misma, todas las competencias y funciones propias de la Agencia Tributaria para la aplicación del sistema estatal y aduanero; engloba de esta forma las labores de gestión, inspección y recaudación exceptuando, por razones de operatividad, las funciones de gestión aduanera y de gestión de los Impuestos Especiales.

Se trata, en consecuencia, de aumentar la eficacia y la equidad en el tratamiento de grandes contribuyentes, mediante una mayor integración entre los controles inspectores de las áreas de inspección y de aduanas, reforzándose a su vez la coordinación entre las áreas liquidadoras y las de recaudación. La creación de la Delegación Central pretende que ya desde el inicio de la comprobación tributaria las actuaciones se dirijan no sólo a regularizar el incumplimiento fiscal, sino también a asegurar el cobro efectivo de las posibles deudas liquidadas.

La modificación de la estructura organizativa así planteada pretende reducir la carga fiscal indirecta que afecta a contribuyentes con un gran volumen de operaciones y, por tanto, de obligaciones fiscales, ofreciéndose desde la Agencia Tributaria la posibilidad de relacionarse con un único órgano, ante el que podrán realizar la mayor parte de sus gestiones, con un tratamiento más personalizado que les facilite el cumplimiento de las cargas tributarias.

Funcionalmente, el planteamiento de la Agencia Tributaria tiene por finalidad adecuar la distribución orgánica de las dependencias administrativas a la realidad económica a la que se enfrenta. De esta forma, y ante la concentración de domicilios fiscales de Grandes Empresas en Madrid y Barcelona (que con 200 y 108 grupos en 2005 respectivamente representan un 73´7% del total), se intenta adaptar el esquema administrativo a esta situación.

2) Resto de contribuyentes, personas físicas o jurídicas, que ejercen actividades económicas en régimen de estimación directa

Engloba este apartado a la totalidad de personas físicas o jurídicas que realicen actividades empresariales o profesionales y que, excluidas voluntaria o involuntariamente del régimen de estimación objetiva, facturen anualmente un importe inferior a seis millones de euros. Su naturaleza jurídica delimita el tributo al que están sujetos: los empresarios personas físicas están obligados a declarar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dentro del régimen de estimación directa, normal o simplificada, y suponen una cifra cercana a 1.400.000 contribuyentes, mientras que las personas jurídicas tributan por el Impuesto sobre Sociedades, también en régimen de estimación directa, y representan aproximadamente 1.100.000 declaraciones anuales.

Para este grupo de contribuyentes se aplica el sistema ordinario de comprobación tributaria, que distingue el control extensivo del cumplimiento de obligaciones fiscales, que corresponde a las Dependencias de Gestión Tributaria, de la comprobación en profundidad de los sujetos pasivos, competencia de las Dependencias de Inspección.

Debe aludirse siquiera someramente a las características esenciales del sistema general de control tributario en España. El principio de descentralización administrativa, en busca de una mayor cercanía con el contribuyente, hace que sean las Delegaciones Especiales existentes quienes sean competentes para desarrollar las comprobaciones gestoras e inspectoras. Las Dependencias Regionales, bajo la dependencia jerárquica del Delegado Especial en cada autonomía, llevan a cabo la tarea de control con un esquema similar al que se mantiene en el propio organigrama de la Agencia Tributaria.

Así, la Dependencia de Gestión se encarga, en materia de control, de las funciones administrativas de comprobación de devoluciones, verificación de la procedencia de beneficios fiscales, control del cumplimiento correcto de las obligaciones de presentar declaraciones y de emitir facturas y, por último, de la realización de actuaciones de comprobación limitada.

Estas últimas, las comprobaciones limitadas, han sido clarificadas en el artículo 136 de la LGT, que habilita a las dependencias gestoras a examinar los registros y demás documentos exigidos por

la normativa tributaria, no así la contabilidad mercantil, que debe ser analizada por las dependencias de inspección. Las facultades gestoras alcanzan el examen de las facturas que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos registros, y a la utilización en el proceso de liquidación de los antecedentes que obren en su poder, incluyendo la posibilidad de requerir a terceros para que suministren información con carácter general, aunque excede de sus competencias el requerimiento de movimientos financieros.

Frente a las actuaciones de control extensivo de los contribuyentes, caracterizado por requerimientos masivos efectuados por las oficinas gestoras, el control selectivo se lleva a cabo por las Dependencias de Inspección, que se encargan de las verificaciones en profundidad de la situación fiscal de los contribuyentes.

La inspección tributaria tiene las máximas competencias en materia de control tributario, sin otras limitaciones que las derivadas de los límites de competencia territorial o funcional y las que imponen las propias normas, entre las que cabe destacar por su incidencia práctica la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes[6] y su normativa de desarrollo.

Las competencias inspectoras se centran, lógicamente, en la investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias no declaradas, y se extiende a la realización de actuaciones de obtención de información de terceros, la comprobación de valores y la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación. Corresponden, a su vez, a la inspección de los tributos la información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y el asesoramiento e informe a otros órganos de la Administración pública.

Para la ejecución de sus funciones, la inspección de los tributos esta habilitada para examinar la contabilidad principal y auxiliar del sujeto pasivo y todos los demás registros y documentos con trascendencia tributaria, en especial las bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas.

Sólo los funcionarios que desempeñen funciones inspectoras pueden entrar en los locales de negocio y demás establecimientos en que se desarrollen actividades sometidas a gravamen. Para estas actuaciones, la inspección no necesita autorización judicial, aunque en caso de oposición para la entrada sí requiere autorización administrativa.

Cabe indicar, por último, que estos funcionarios tienen la consideración de agentes de la autoridad, y deben recibir de las autoridades públicas la protección y el auxilio necesario para el correcto y libre desarrollo de su función inspectora.

Finalizadas las actuaciones de control, corresponde al Departamento de Recaudación y, dentro del mismo mecanismo de descentralización, a las Dependencias Regionales, el cobro coactivo de las deudas tributarias de derecho público, tributarias o no, sin necesidad de una actuación judicial declarativa. La conexión con todos los sistemas de información de la Agencia tributaria es la pieza básica para asegurar una correcta gestión de los cobros, tanto voluntarios como coactivos.

3) Pequeñas y medianas empresas en régimen de estimación objetiva[7]

El régimen de estimación objetiva previsto en la normativa tributaria española se aplica a determinadas actividades empresariales desarrolladas por personas físicas con un importe de facturación anual inferior a 450.000 euros (unos 540.000 dólares). Es un régimen de carácter voluntario que tiene como finalidad la tributación mediante índices de referencia y no en función del rendimiento neto de la actividad, calculado a partir del resultado contable según registros.

En la actualidad, el número de empresarios acogidos al sistema de estimación objetiva o por módulos asciende a 1.800.000.

Se consigue de esta forma una simplificación de las obligaciones registrales y de facturación para pequeñas empresas reduciéndose, en consecuencia, la presión fiscal indirecta, posibilitando por otra parte que la actividad de control por la Administración pueda ser realizada mediante la comprobación de ciertos parámetros, sin la complejidad que el análisis de una contabilidad y de los medios de pago y cobro conlleva.

---

[6] Ley 1/1998, de 26 de febrero.

[7] Regulada en los artículos 29 del TRLIRPF, 30 a 37 del Real Decreto 214/1999 y por la Orden-HAC/3718/2005, de 28 de noviembre de 2005 que establece los signos, índices y módulos para el año 2006.

En coherencia con este planteamiento, corresponde a la Dependencia de Gestión el control en todas las fases de este tipo de contribuyentes, encargándose tanto de la realización de las funciones gestoras respecto de las declaraciones como de los controles masivos y selectivos sobre los obligados tributarios.

La Dependencia de Gestión efectúa una comprobación automática, de carácter masivo, sobre todas las declaraciones presentadas por los contribuyentes. Además, sus competencias se hacen extensivas a la verificación de ciertos obligados tributarios que resulten seleccionados según un proceso basado en técnicas de análisis de riesgo, en función a una serie de datos cruzados, información obtenida tanto de las propias declaraciones del contribuyente como de las presentadas por terceros.

La normativa fiscal española autoriza a las dependencias gestoras a llevar a cabo respecto de estos contribuyentes un procedimiento de comprobación limitada, con exclusión de la comprobación de documentos contables, de los requerimientos a terceros para captación de nueva información y de la realización de actuaciones de investigación fuera de las oficinas del órgano actuante, salvo las relativas a la aplicación de los métodos objetivos de tributación.

Por tanto, las dependencias de Gestión realizan un seguimiento integral de los empresarios personas físicas que opten por el régimen simplificado de tributación, que incluye desde la presentación de las declaraciones hasta la verificación de los parámetros en los que se basa su tributación.

4) Personas físicas que no ejercen actividades económicas

En esta categoría se incluyen los contribuyentes sujetos a declaración por el IRPF cuyas rentas proceden del trabajo o del capital mobiliario o inmobiliario.

Quizá sea éste el sector al que han ido dirigidas más reformas tributarias en la última década, probablemente por la trascendencia cuantitativa, en capacidad recaudatoria y en número de declaraciones, de estos contribuyentes.

Con la finalidad de reducir el número de obligados a presentar declaración y, con ello, de minimizar la presión fiscal indirecta para trabajadores y rentistas, se ha perseguido el perfeccionamiento de los mecanismos de retención, para que, al final del periodo impositivo, las cantidades retenidas sean prácticamente coincidentes con la cuota líquida resultante de la liquidación.

Evidentemente, este sistema libera una cantidad importante de recursos de la Agencia Tributaria, por cuanto son las dependencias de gestión quienes realizan prácticamente todas las actuaciones sobre este grupo. Formalmente, el esquema de control tributario es el mismo que para quienes ejercen actividades económicas en estimación directa: presentación de declaraciones y comprobaciones extensivas y limitadas a cargo del Departamento de Gestión; comprobaciones en profundidad, por el de Inspección.

Sobre estos contribuyentes recae prácticamente el 90 % de la capacidad recaudatoria del IRPF a través del sistema de retenciones sobre las rentas del trabajo y del capital; sin embargo, el control de los mismos, aunque incluye un gran número de declaraciones, no conlleva una especial complejidad técnica. Por lo tanto, las dependencias de gestión asumen ese control, contando con el apoyo que representan dos pilares básicos del sistema tributario español, como son el desarrollo de programas informáticos que simplifiquen los controles extensivos del cumplimiento de obligaciones y la aplicación de estos medios al tratamiento de los datos que, por medio de las declaraciones fiscales, recibe la Agencia Tributaria.

Las escasas comprobaciones en profundidad de la situación tributaria de estos contribuyentes se centran en aquéllos de especial complejidad o de mayor importancia económica.

3. LA PLANIFICACIÓN EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE

Se llega de esta forma a los aspectos estratégicos claves en el control fiscal del sistema español. Los procesos de obtención de información se basan no sólo en el registro de cuántos datos son aportados por los contribuyentes en sus autoliquidaciones tributarias, sino también por un sistema complejo de obtención de información que alcanza a las obligaciones periódicas legalmente establecidas para entidades bancarias y fedatarios públicos, así como a cualquier persona natural o jurídica en el curso de sus relaciones económicas con terceros.

Algunas cifras pueden dar una visión más clara de la importancia de los mecanismos de obtención de información para la Agencia Tributaria: con una población que ronda en 2005 los 44 millo-

nes de habitantes se dispone de información relativa a 41.400.000 contribuyentes, de los que 4.400.000 son empresarios; en total, la agencia maneja aproximadamente tres mil millones de registros, aproximadamente 72 por cada sujeto pasivo.

Este volumen de información sólo puede ser adecuadamente tratado con un potente sistema informático. El desarrollo de la informática tributaria ha supuesto el eje central del esfuerzo de la Administración tributaria española en las últimas dos décadas, y este compromiso estratégico ha permitido la creación de herramientas específicas de tratamiento de la información y de análisis de riesgos que garantizan la correcta aplicación de todo el sistema y el desarrollo de ulteriores planes de control en la lucha contra el fraude.

La decisión sobre qué sujetos pasivos han de ser objeto de un control fiscal es uno de los elementos básicos de todo el sistema tributario español. En esencia, los contribuyentes son seleccionados atendiendo al cumplimiento de una serie de parámetros que resultan de complejas herramientas de selección, encargadas de cruzar información relevante y de alertar de la existencia de incoherencias fiscales que pueden hacer pensar en la comisión de una infracción tributaria.

Por tanto, el sistema se basa en decisiones sobre datos individuales que surgen de una serie de cruces informáticos que la experiencia acumulada hace considerar significativos, por su trascendencia económica o por el riesgo de fraude. Pero, por otro lado, las actuaciones concretas se fundamentan en una política de control anual, en la que se decide qué sectores de actividad o qué tipo de contribuyentes o de hechos imponibles deben ser objeto de atención prioritaria.

El Plan General de Control Tributario es el instrumento en el que se determinan anualmente las actuaciones que se van a desarrollar por los órganos de la Agencia Tributaria en materia de control tributario y aduanero. En el Plan se identifican las áreas, sectores y operaciones que van a ser objeto de control, así como los métodos y procedimientos que van a ser aplicados, todo ello en consonancia con la estrategia general de lucha contra el fraude.

El actual sistema integra dentro de un plan único el antiguo Plan de Objetivos (que determinaba cuánto se esperaba liquidar y recaudar) y el propio Plan de Control (encargado de fijar qué se debía inspeccionar, así como los sectores o parámetros de atención prioritaria).

En el Plan General se distinguen, de forma estructural, una serie de directrices generales, unos planes parciales de control y ciertas normas de integración de estos planes parciales.

Las directrices generales describen las principales áreas de riesgo fiscal y las líneas de actuación prioritaria en cada uno de los apartados en los que se estructura el Plan.

Los planes parciales de control tienen carácter específico para cada una de las áreas que tienen asociadas funciones de control (Inspección Financiera y Tributaria, Aduanas e Impuestos Especiales, Gestión y Recaudación), y contienen un desarrollo exhaustivo de los procedimientos y actividades a realizar en cada una de ellas, con detalle de la previsión cuantitativa y cualitativa de los programas y tipos de actuaciones a alcanzar en el año, desglosadas orgánica y territorialmente.

El Plan Anual de Control Tributario incluye una serie de normas de integración de los planes parciales, que comprenden las medidas y procedimientos de coordinación y colaboración entre áreas, con las que se pretende lograr un control de las actuaciones que han de desarrollarse por órganos de distintas áreas.

La elaboración del Plan Anual corresponde a las Subdirecciones de Planificación de cada Departamento, que preparan la parte correspondiente a su respectiva área funcional. Ante la posibilidad de que se presenten objetivos de difícil compatibilización, la Subdirección General de Organización y Coordinación, dentro del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales, realiza la integración de los planes de todos los Departamentos, adecuando el resultado final a los objetivos y prioridades de política económica y de lucha contra el fraude que dirijan la actuación de la Agencia Tributaria en ese periodo, que se manifiestan en las propias directrices generales del Plan.

La centralización en un único Departamento trata, por tanto, de garantizar una visión integral y coherente del Plan General de Control y de facilitar el seguimiento de los objetivos en él determinados.

4. EL PLAN DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL

La creación de una estrategia dirigida a la prevención del fraude fiscal afecta necesariamente a los órganos y procedimientos de control ya existentes, puesto que requiere la adaptación a las nuevas vías de elusión que cualquier plan preventivo pretende cerrar.

Sin embargo, no se prevé la alteración de la esencia del esquema de control arriba descrito, manteniéndose el mismo sistema, basado en el uso sistemático de los cruces de información como método de análisis de riesgos y el tratamiento diferente en función del grupo de contribuyentes de que se trate.

En este sentido, cabe indicar que, en líneas generales, las medidas aprobadas por el Plan pueden ser objeto de desarrollo con los medios y con los procedimientos vigentes, lo que facilita uno de sus objetivos, la aplicabilidad a medio plazo.

a) Elaboración del Plan

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal, elaborado por la Agencia Tributaria española y hecho público en febrero de 2005, responde a la necesidad de mejorar la eficacia en la prevención del incumplimiento tributario

El Plan responde en cualquier caso a una demanda social, manifestada en la percepción de los contribuyentes sobre los dos principales aspectos de la gestión tributaria: mientras que en 2004 el 82´8 de los ciudadanos se sentían satisfechos o muy satisfechos con el servicio prestado por la Agencia Tributaria, poco más del 42 % manifestaba su conformidad con la efectividad de las actuaciones de la propia Agencia en su lucha contra el fraude fiscal[8].

Hay otros datos significativos: un 24 % de los españoles cree que existe mucho fraude fiscal, mientras que sólo un 13 % considera que en España existe poco o muy poco. La mayoría, un 63%, piensa que existe bastante fraude fiscal.

Es conveniente recalcar que no sólo es imprescindible afrontar la lucha contra el incumplimiento voluntario ante la pérdida de ingresos públicos, que inevitablemente revierte en una presión fiscal superior para los declarantes, sino por la importancia que acaba teniendo la percepción social del fraude en estos últimos. Se trata, en consecuencia, de evitar estados de opinión que desincentiven el cumplimiento voluntario y que acaben generalizando comportamientos insolidarios.

La elaboración del Plan siguió una metodología que, si no cabe calificar de radicalmente innovadora, sí introdujo elementos de participación social inexistentes en planes anteriores. Por otra parte, se trata de un plan global de carácter estratégico dirigido a su desarrollo y ejecución en un plazo medio y, por tanto, distinto de los planes específicos anuales, o del último análisis general, efectuado en 1996 por el Plan Bienal de Lucha contra el Fraude Fiscal, que se limitaba al ámbito tributario.

El Plan se estructura en dos niveles: el primero, global, en el que se plantea la corrección de problemas estructurales y se establecen unos principios básicos de actuación; el segundo, dirigido a enumerar actuaciones concretas, supone la definición de medidas específicas en función de la problemática de los distintos tipos de fraude.

La elaboración del Plan incorpora una revisión integral del sistema de objetivos de la Agencia Tributaria con la finalidad de que el Plan sea operativo y oriente las decisiones de la propia Agencia.

Este planteamiento se complementa con un calendario de aplicación, con la determinación de ciertas medidas prioritarias y con la designación de responsables concretos para la ejecución y para la asignación de los recursos implicados en su desarrollo.

El proceso de elaboración del plan siguió los siguientes pasos:

– *Identificación de los puntos débiles de la Organización:*

a. Problemas derivados de la obtención y sistematización de la información obtenida por la Agencia Tributaria: se dispone de una gran cantidad de información de contenido tributario, pero no se consigue obtener un uso eficiente de la misma, en especial en el sector inmobiliario, lo que complica la selección de contribuyentes a comprobar y el desarrollo de las propias actuaciones de control.
b. Priorización de los servicios de información y asistencia a los contribuyentes sobre las estrategias de prevención del fraude, sin que exista un gran esfuerzo para impulsar la colaboración social de los ciudadanos o una política de comunicación externa que potencie los efectos de las actuaciones de control.
c. Indefinición en la lucha contra el fraude en determinados sectores, como el inmobiliario, o en ciertos fenómenos como el blanqueo de capitales o las tramas organizadas en el IVA que, además, tienen carácter internacional.

[8] Estudio del CIS sobre opinión pública y política fiscal, año 2004.

d. Utilización indebida por algunos contribuyentes de los regímenes objetivos de tributación, utilizados en ocasiones como medio para defraudar mediante la desviación de beneficios o la emisión de facturas falsas.

e. Inmovilidad del modelo organizativo y de las alianzas externas de la Agencia Tributaria prácticamente desde su creación, lo que ha mermado su capacidad de respuesta ante fenómenos como la deslocalización de sujetos pasivos o las operaciones con paraísos fiscales.

f. Inexistencia de una estrategia clara e integradora frente al cada vez más frecuente fraude en la fase recaudatoria de las actuaciones de control, que consiste en el vaciamiento patrimonial de las entidades defraudadoras, que utilizan el tiempo que duran las actuaciones de control para ocultar sus bienes e impedir el cobro de la deuda liquidada en las actas de inspección.

g. Descoordinación en algunas actuaciones de control en el IVA en relación con el fraude en el ámbito de Aduanas y de los Impuestos Especiales, efectuadas por órganos diferentes, lo que impide que exista una comprobación integral de hechos imponibles vinculados.

h. Enfoque limitado de la planificación de las actuaciones y el establecimiento de objetivos a cumplir por quienes las desarrollan frente a los controles en profundidad, orientado hasta ahora a la comprobación de un número mínimo de contribuyentes y al descubrimiento de un determinado importe de deuda, con un efecto desincentivador de las tareas de investigación más complejas.

– *Análisis de expertos:*

La Dirección de la Agencia Tributaria propuso, para cada una de las medidas, un experto responsable de su estudio, quien debía presentar un informe-propuesta en el que constara un diagnóstico de situación, propuestas de mejora y un calendario para el desarrollo de las medidas, así como la designación de los Departamentos o Servicios responsables de su aplicación.

El responsable de cada estudio tuvo libertad para recabar información sobre la materia y consultar con los distintos servicios a los que afectaba su área de estudio. Estos informes-propuesta fueron finalmente sometidos a la consideración de los Departamentos y Servicios de la Agencia y, una vez ratificados por el Comité Permanente de Dirección, constituyeron el material básico para la elaboración del Plan de Prevención del Fraude.

– *Elaboración del borrador:*

Recibidas las propuestas de los expertos, fue necesaria una labor de sistematización y coordinación de las mismas. Los más de sesenta informes recibidos se consolidaron en once bloques, bien en función de la modalidad de fraude, del tipo de contribuyente afectado, o del tipo de medida propuesta.

– *Información pública:*

Quizá uno de los aspectos más novedosos fue la sujeción del borrador del Plan a un trámite de información pública. Se recibieron más de 500 sugerencias individuales y veintidós informes de asociaciones profesionales, sindicatos o colegios profesionales que fueron analizadas por la Agencia Tributaria y que permitieron mejorar su contenido y orientar el Plan a las demandas sociales en materia de prevención del fraude fiscal.

La intención de la Agencia es que el Plan mantenga una cierta apertura a la sociedad, para lo que existe un buzón de sugerencias en su página web www.agenciatributaria.es. De esta forma, los ciudadanos que lo deseen podrán formular sus propias propuestas y observaciones, comprometiéndose la Agencia Tributaria a su revisión periódica y a la incorporación a futuros planes de las que merezcan ser atendidas.

b) Ámbitos de actuación

Sin que se pretenda entrar en el análisis concreto de las medidas adoptadas por el Plan, todas ellas pueden ser agrupadas en tres principales ámbitos de actuación:

1) Información, actuaciones preventivas y alianzas institucionales:

   – Educación tributaria y comunicación externa: el interés en reforzar la conciencia fiscal de los ciudadanos aconseja llevar a cabo programas de educación tributaria y medidas de comunicación institucional que favorezcan el cumplimiento voluntario y disuadan de las conductas defraudatorias.

- Información para el control: la Agencia Tributaria dispone de un potente sistema informático y de una gran cantidad de información, no siempre debidamente estructurada. Quizá el caso más significativo se produce en el sector inmobiliario, en el que el conjunto de la información está fragmentada e incompleta.
- Acuerdos de entendimiento: con idéntica finalidad de potenciar la colaboración social en la lucha contra el fraude, se prevé la adopción de Acuerdos de Entendimiento con asociaciones representativas de empresarios y profesionales, comprometiéndose de esta forma a aportar información relevante para la prevención de actuaciones defraudatorias o a asumir un código ético o de buenas prácticas fiscales. La colaboración debe ser entendida en un doble sentido, por cuanto los agentes sociales deben percibir beneficios directos o indirectos derivados de su actuación, lo que puede implicar la necesidad de potenciar desde la propia Agencia el prestigio y la imagen derivados de la suscripción de los Acuerdos.
- Alianzas institucionales: el Plan prevé el reforzamiento de la vinculación de la Agencia Tributaria con otras Administraciones tributarias, en especial con las autonómicas, y con otros organismos e instituciones (Dirección General del Catastro, Ministerios, Poder Judicial, Registros).

2) Áreas de atención especial:

Una de las principales prioridades del Plan se centra en las tramas organizadas de fraude internacional, cuyo estudio se desarrolla en detalle más adelante. Las restantes áreas de atención especial analizadas en el Plan son:

- Sector inmobiliario: las tipologías de fraude más habituales consisten en la ocultación de la titularidad de los bienes, la declaración de transmisiones por valores inferiores a los reales y la ocultación de la explotación de los inmuebles, especialmente de los arrendamientos.
- Fraude en Aduanas e Impuestos Especiales: en este ámbito se desarrollan las medidas a aplicar contra los fraudes de mayor gravedad e incidencia reciente en materia de comercio exterior y del blanqueo de capitales derivado de actividades de narcotráfico, actividades que exigen una respuesta inmediata de la Administración tributaria.
- Pequeñas y medianas empresas: el problema fundamental en este sector es el uso indebido de los regímenes objetivos de tributación, que desempeñan un importante papel de simplificación de las obligaciones formales a cumplir por los pequeños empresarios y facilitan a la Administración la gestión del sistema tributario, pero que, como se ha visto antes, son utilizados en ocasiones de forma abusiva por algunos contribuyentes.
- Ingeniería fiscal: en los casos de fraudes sofisticados con utilización de fórmulas de ingeniería fiscal, planificación fiscal abusiva y negocios anómalos, la complejidad de las actuaciones de control exige que se arbitre un procedimiento que permita gestionar la información y el conocimiento disponibles y garantizar su uso en los procedimientos de comprobación, de forma que se puedan detectar casos similares y se normalicen las actuaciones a realizar contra este tipo de fraudes.
- Fraude en la fase recaudatoria: ante la cada vez más frecuente respuesta de los contribuyentes sometidos a comprobación, dirigida a la realización de actuaciones que eviten el cobro de la deuda liquidada (vaciamiento patrimonial, interposición de personas o entidades insolventes para dificultar las derivaciones de responsabilidad), el Plan presenta un plan de acción basado en una mejora de la coordinación existente entre los órganos liquidadores y los órganos de recaudación, definiéndose una serie de criterios de riesgo que aconsejen el seguimiento permanente de algunos sujetos pasivos para garantizar el cobro de la deuda.

3) Medidas operativas y organizativas:

Junto a la creación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, el Plan asume la necesidad de reorganizar la propia Agencia y de potenciar ciertas áreas, con la finalidad de conseguir un sistema integral de lucha contra el fraude.

En esta dirección se pretende avanzar mediante la creación de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF), que integra de forma horizontal a las dos existentes con anterioridad, dependientes de los Departamentos de Inspección y de Aduanas e Impuestos Especiales. Se pretende que, mediante la utilización sistemática de técnicas especializadas en la detección y planificación de actuaciones contra los fenómenos más graves de fraude, puedan establecerse planes integrales, preventivos y represivos, diseñados de forma específica para cada tipo de fraude descubierto, con el apoyo del Departamento de Informática Tributaria para el desarrollo de nuevas aplicaciones.

Una de las medidas operativas más significativas tiene por objeto potenciar aspectos no específicamente tributarios, sino de integración de otras áreas del Estado interesadas en la lucha contra las actividades ilícitas, para lo que se pretende lograr un incremento de la colaboración con los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado considerando, además, que la propia ley de creación de la Agencia Tributaria prevé la existencia de una unidad policial que colabore con los servicios de la Agencia en la investigación y persecución del fraude.

La fórmula de Convenio parece la indicada para mejorar la coordinación entre la Abogacía General del Estado y la Agencia Tributaria y definir el papel que el Servicio Jurídico de esta última tiene en la persecución penal del fraude, como órgano calificador en vía penal de los hechos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública.

Destaca, además, como medida organizativa, la adopción de un modelo regionalizado de control tributario, que conlleva la puesta en funcionamiento de unidades de más amplio ámbito de competencia territorial y especializadas en determinados sectores económicos, con independencia de que continúen existiendo unidades en sede provincial o local que, aún ostentando competencias regionales, se dediquen preferentemente al control de los contribuyentes en su ámbito originario.

Una reflexión final sobre el Plan y su operatividad: la Agencia Tributaria considera este Plan de Prevención del Fraude Fiscal como un compromiso social que adquiere con los ciudadanos, lo que conlleva tanto la necesidad de hacer un seguimiento permanente del mismo dentro de la propia Agencia como de ofrecer a la sociedad la información necesaria sobre el cumplimiento del mismo, manteniendo un contacto permanente con los partidos políticos en sede parlamentaria, para que conozcan con detalle el funcionamiento general de la Agencia Tributaria y los resultados alcanzados con el Plan.

La propuesta no contiene, sin embargo, una petición de mayores recursos materiales. El objetivo del Plan es incrementar la eficacia en la utilización de los recursos disponibles sin un mayor coste. Ello obliga a efectuar reasignaciones de los mismos y a la búsqueda de formas organizativas más eficientes para alcanzar los objetivos asignados a la Agencia. Además, será necesario desviar recursos personales y materiales dedicados a labores administrativas y de apoyo a otras más directamente vinculadas al control del cumplimiento de las obligaciones tributarias. En cualquier caso, el desarrollo de tareas más complejas y la consecución de los objetivos de control y de prevención del fraude por la Agencia son elementos a considerar en la política de recursos humanos de la institución, cuyos medios deben ser adecuados a los objetivos propuestos, lo que implica, a su vez, contar con un sistema de retribuciones y de incentivos que coadyuve a su consecución. Un sistema basado en resultados está en línea con la mejora de la productividad de nuestro país, establecida como línea estratégica de la acción de gobierno.

En cuanto a la efectividad en la aplicación del Plan, se han iniciado durante el año 2005 y los primeros meses del 2006 la ejecución de los compromisos contraídos en desarrollo de las medidas aprobadas, aún cuando es pronto para una valoración completa de los resultados obtenidos.

5. LAS PROPUESTAS DE LA AEAT EN RELACIÓN CON LOS MECANISMOS DE DEFRAUDACIÓN INTERNACIONALES

Dentro de la línea rectora del Plan de Prevención del Fraude, el proceso de internacionalización económica y social hace necesario prestar especial atención a los mecanismos fraudulentos relacionados con tres aspectos fundamentales:

a) Las tramas organizadas de fraude al IVA e Impuestos Especiales en operaciones intracomunitarias.
b) Ingeniería fiscal y fraude en el ámbito internacional.
c) El fraude en el comercio exterior.

a) Las tramas organizadas de fraude al IVA e Impuestos Especiales en Operaciones Intracomunitarias

La desaparición de las fronteras interiores en la Unión Europea ha provocado la aparición de fraudes organizados, cuyo punto de partida se encuentra en la exención aplicable a las entregas intracomunitarias de bienes, que permite la introducción de los mismos en el país de destino sin haber satisfecho el IVA en el país de origen.

En una descripción muy somera de su funcionamiento, el mecanismo de fraude al IVA en las operaciones intracomunitarias opera mediante la utilización de sociedades instrumentales que tienen

como finalidad la defraudación de cuotas del Impuesto que han sido formalmente repercutidas, pero no ingresadas.

Existen numerosas modalidades de estas actuaciones fraudulentas aunque, quizá, la variante más característica se produce cuando no existe más actividad que la simplemente documental, cerrándose el círculo económico en el país de origen teórico de las mercancías, motivo por el que se le conoce como fraude carrusel.

Este tipo de fraude se manifiesta con más frecuencia en ciertos sectores: bebidas alcohólicas, automóviles de ocasión, informática o telefonía móvil, principalmente.

Pese a la simplicidad del esquema, la realidad se presenta de forma extraordinariamente compleja. En su detección se ven involucradas varias áreas funcionales de la Agencia Tributaria, del Ministerio Fiscal y del Poder Judicial. Pero el problema no afecta sólo a la Administración española, sino que alcanza a todos los Estados Miembros de la Unión Europea, dentro de un impuesto con un gran nivel de armonización. La situación se complica aún más ante la reciente incorporación a la Unión Europea de diez nuevos Estados.

En este sentido, las medidas de prevención de las tramas organizadas en el IVA son una prioridad dentro del Plan. Es indudable que la máxima eficacia de la lucha contra estas tramas se obtiene cuando se impide que aquellas lleguen a actuar, objetivo que sólo puede alcanzarse a través de medidas preventivas.

Quizá la medida de prevención fundamental es el establecimiento de un control estricto sobre el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI), considerando que no se obtiene la exención en el país de origen si el operador del Estado Miembro desde el que se realiza la adquisición no tiene un Número de Operador Intracomunitario.

El objetivo debe ser, pues, impedir el acceso de los defraudadores. Para que este control sea efectivo debe realizarse poco tiempo después del acceso al ROI, mediante personación en las instalaciones del operador sin comunicación previa, con objeto de verificar la realidad de la actividad y de las operaciones, con facultades para proponer la baja cautelar en el ROI si concurren las circunstancias para ello.

El control debe hacerse extensivo a momentos posteriores, para evitar la incorporación a los mecanismos de fraude de las llamadas sociedades durmientes, entidades que, sin actividad aparente, esperan en situaciones de inactividad o de actividad simulada el momento de incorporarse a una trama cumpliendo todos los requisitos formales.

Junto a las medidas preventivas, la lucha contra el fraude en tramas de IVA debe ir dirigida a su detección precoz, a su consiguiente persecución, incluso penal, y a la recuperación de las cuotas defraudadas.

Las actuaciones para su detección en el menor plazo posible tienen como elemento clave el tratamiento sistemático de la gran cantidad de información disponible, que debe orientar la dirección a seguir en los procedimientos de selección hacia el descubrimiento de tramas de fraude. Con este fin es importante la elaboración de herramientas informáticas específicas de selección, y que se consiga un uso sistemático de las mismas.

Siendo fundamental la información, el incremento de los requerimientos y de los intercambios a nivel internacional, seguidos de su correcta gestión, deben contribuir a facilitar la detección precoz del fraude.

Junto a las propuestas efectuadas en el ámbito preventivo y de detección del fraude, la represión del mismo cuando éste ya se ha cometido no puede lograrse por un único procedimiento. Lo que sí está al alcance de la Administración es mejorar la coordinación, una vez más, con el Ministerio Fiscal, el Poder Judicial y las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, para lograr la mayor eficacia posible.

Una circunstancia favorable que debe ser aprovechada es que la devolución de las cuotas soportadas depende de la Agencia Tributaria, aún cuando tales devoluciones se enmascaren en el proceso de control masivo de las devoluciones anuales. Aunque formalmente pueda no oponerse razón alguna para la devolución, un tratamiento integral de todos los operadores económicos podría hacer llegar hasta las personas físicas que, más allá de testaferros o sociedades interpuestas, son los beneficiarios económicos de la operación, y que la experiencia acumulada demuestra que participan habitualmente en este tipo de operaciones.

Para el cumplimiento satisfactorio de todas estas medidas es preciso que se establezca una estrategia única y centralizada que alcance a todas las áreas de la Agencia, comprendiendo desde las acciones preventivas hasta las posibles medidas de coordinación con otros países, así como el desarrollo de un sistema eficaz de comunicación externa de los resultados obtenidos.

De esta forma, el Plan prevé que todas las actuaciones se desarrollen bajo la dirección de una dependencia altamente especializada, la Oficina Nacional de Investigación del Fraude. Se pretende, así mismo, una reasignación de recursos para potenciar dicha Oficina y, en general, las tareas de investigación de las tramas, con la adopción de los cambios normativos que sean precisos, previo estudio por los órganos administrativos competentes.

b) Ingeniería Fiscal y Fraude en el Ámbito Internacional

La prevención del fraude debe hacer frente a la evolución que se ha ido produciendo en la conducta de los defraudadores que, en muchos casos, han pasado de actuar mediante formas de fraude elementales y poco elaboradas a conductas elusivas cada vez más sofisticadas, definidas habitualmente como ingeniería fiscal o planificación fiscal abusiva.

La implantación por la Agencia Tributaria de procedimientos de control informatizados, con utilización sistemática de la información en su poder, ha influido en este cambio en los comportamientos defraudatorios, puesto que los incumplimientos y fraudes menos complejos y sofisticados son detectados y regularizados con cada vez mayor facilidad.

La internacionalización de la economía ha generalizado la realización de operaciones con paraísos fiscales y con territorios de baja tributación como consecuencia de estas fórmulas de planificación fiscal abusiva. La Agencia Tributaria debe afrontar este hecho tanto con modificaciones normativas como con otras de carácter organizativo y procedimental, a lo que debe añadirse, de nuevo, un incremento en la cooperación y los intercambios de información entre los diversos Estados.

En relación con los territorios denominados paraísos fiscales, las medidas aprobadas por el Plan van dirigidas, como en el caso de las tramas organizadas de fraude en el IVA, a centralizar en un único órgano las funciones de coordinación de las actuaciones de prevención del fraude fiscal internacional. Se añade la conveniencia de efectuar un control sistemático de la aplicación de las normas antiparaísos fiscales, con chequeos normalizados a los obligados inspeccionados que desarrollen actividades internacionales, así como la ejecución de planes especiales de inspección sobre entidades residentes en paraísos fiscales que obtengan rentas en territorio español.

Otras medidas susceptibles de estudio pueden implicar endurecimientos normativos que dificulten la libertad de actuación de estas entidades, fijándose presunciones de residencia fiscal en España cuando concurran activos significativos en nuestro país, estableciéndose la obtención obligatoria de un Número de Identificación Fiscal español cuando se opere en nuestro territorio o agravando la fiscalidad sobre las rentas obtenidas en paraísos fiscales, mediante tipos positivos más elevados.

Con independencia de los territorios definidos como paraísos fiscales, existen países con estatutos singulares de imposición y regímenes fiscales preferenciales en los que la tributación real y la opacidad son similares a las de los propios paraísos fiscales. El uso de estos territorios de baja tributación es cada vez más frecuente en los casos más sofisticados de planificación fiscal internacional, en los que las sociedades interpuestas o conductoras de rentas desde o hacia el exterior se ubican normalmente en estos territorios de baja tributación, reservándose los paraísos fiscales como sedes de las sociedades base de las cadenas diseñadas para la elusión fiscal.

Las medidas para luchar contra estas planificaciones fiscales abusivas con incidencia fiscal en España son, en parte, coincidentes con las arriba indicadas contra los paraísos fiscales (Coordinación de las actuaciones por la ONIF, levantamiento de la opacidad informativa, adopción de medidas legislativas endurecedoras del control fiscal y de la tributación), pero existen otras específicas, que van dirigidas tanto a la realización de controles sistemáticos para comprobar la correcta aplicación de las medidas antiabuso previstas en los convenios suscritos con otros Estados como a la posible aplicación de la cláusula de beneficiario efectivo prevista en los convenios bilaterales.

Conviene subrayar que, en general, el diseño de la trama de fraude no se realiza directamente por el contribuyente, sino que es obra de determinados despachos o entidades que ofrecen a terceros los conocimientos y los medios para eludir el pago y los controles tributarios, lo que exige de la Agencia Tributaria el máximo rigor en la localización del foco y la potenciación de la legislación vigente en la aplicación de supuestos de responsabilidad tributaria.

c) El Fraude en el Comercio Exterior

El control aduanero se enfrenta a diversos problemas, relacionados no sólo con las ya conocidas actividades de contrabando o de blanqueo de capitales, sino con nuevas formas de actuación frau-

dulenta desarrolladas en los últimos años. Se trata, además, de un sector que genera una notable alarma social, lo que puede tener un fuerte poder desincentivador del cumplimiento voluntario por los ciudadanos. Se exige, por tanto, la adopción de respuestas administrativas rápidas para su control.

Las medidas más novedosas que contempla el Plan van dirigidas a la detección de casos de pago mediante exportaciones de remesas de drogas introducidas en España, o al descubrimiento de adquisiciones de residencias por narcotraficantes mediante sociedades interpuestas, en los que el tráfico de estupefacientes va unido a un delito de blanqueo de capitales. El principal mecanismo de control es la investigación de exportaciones a países originarios de remesas de droga por empresas con inconsistencias entre su volumen de exportación y sus ingresos comerciales, con apoyo en aplicaciones informáticas basadas en técnicas estadísticas y en la información proporcionada por la Guardia Civil sobre matrículas de vehículos sospechosos, especialmente en el tráfico con África. Se apunta también la importancia de hacer un seguimiento a los atestados del Servicio de Vigilancia Aduanera y a las condenas judiciales por narcotráfico.

Se considera, además, que la Agencia Tributaria debe adoptar un papel activo en la lucha contra la economía sumergida derivada de las falsificaciones de marca y de operaciones de contrabando de máquinas duplicadoras de discos compactos, mediante el establecimiento de filtros específicos en las Aduanas para importaciones con alto riesgo de estar unidas a ese tipo de operaciones, y la realización de actuaciones de campo en determinados polígonos industriales, a partir de la información disponible sobre posibles áreas geográficas con concentración de actividades económicas no declaradas.

6. **LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL**

La internacionalización de los procesos económicos y el fenómeno globalizador manifestado por medio de las nuevas tecnologías de la información hacen evidente la necesidad de dar un nuevo enfoque a las relaciones tributarias internacionales. La época en la que un Estado podía controlar las relaciones tributarias con sus contribuyentes internamente, de forma aislada, es ya historia. La cooperación internacional parece la única vía a seguir ante la complejidad, ya analizada, de los nuevos mecanismos de fraude y ante la evolución de las transacciones económicas y monetarias internacionales, generalizadas por medio del comercio electrónico y de los movimientos bancarios en red.

Por tanto, es preciso finalizar esta Ponencia aludiendo a los esfuerzos que en los últimos años se están realizando por diversas entidades supranacionales y por otros Estados en los aspectos relacionados con el control tributario.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) posee ya un modelo de intercambio de información, cuyo manual está siendo elaborado por un Grupo de Trabajo creado al efecto.

Dentro del área de la Unión Europea los nuevos esfuerzos se dirigen a tratar de cerrar las brechas en los sistemas de control que han originado la supresión de los controles fronterizos intracomunitarios y la plena libertad de movimiento de personas, bienes y capitales. En esta línea, las principales medidas en desarrollo son:

- La revisión del sistema VIES, para mejorar la calidad y el contenido de la información relativa a las operaciones intracomunitarias, así como su extensión a las prestaciones de servicios intracomunitarias.
- La adopción de un nuevo sistema de seguimiento del movimiento de bienes sujetos a los Impuestos Especiales, denominado ECMS.
- La aplicación de un nuevo sistema de intercambio de información sobre pago de intereses.
- La revisión de los mecanismos de cooperación e intercambio de información existentes, buscando una mejora de los mismos y su adecuación a las nuevas tecnologías.
- El fomento de la colaboración entre administraciones tributarias a través de programas específicos, como el FISCALIS.

La creciente internacionalización de los procesos económicos y la mayor complejidad de las relaciones tributarias tras la ampliación de la Unión Europea a 25 miembros pueden originar la apertura a nuevos planteamientos, como la posible creación de alguna institución de carácter supranacional que resuelva los problemas prácticos que, actualmente, dificultan el correcto desarrollo de la gestión tributaria.

También con similares objetivos la Organización Mundial de Aduanas está orientando su labor en los últimos tiempos a los problemas del control tributario y de seguridad internacional, fomentando la suscripción de convenios de colaboración aduanera entre los estados en ella integrados.

Fuera del ámbito de la Unión Europea, la OCDE está prestando una atención creciente a los problemas ligados al control tributario, manifestada en la creación de un área de trabajo a través del Foro de Administración Tributaria que está dando atención prioritaria al intercambio de experiencias en la lucha contra la evasión y el fraude. Sus objetivos en este ámbito se dirigen también al fomento de la transparencia y el intercambio de información entre sus miembros, así como a la adopción de medidas contra el fraude a través de paraísos fiscales y de prácticas tributarias nocivas.

Las administraciones del área anglosajona, como las norteamericanas, canadienses o australianas, están desarrollando también iniciativas en este campo. Áreas como el abuso normativo, los esquemas de defraudación con la utilización de paraísos fiscales o el establecimiento de buenas prácticas y normas de comportamiento para los profesionales del campo tributario reciben de las autoridades anglosajonas una atención preferente.

El Plan de Prevención del Fraude se enmarca, por tanto, en esta tendencia general, aprovechando las experiencias de otras administraciones mediante la adaptación de sus mejores prácticas al sistema tributario español. Esta línea supone el objetivo prioritario de la Agencia Tributaria para los próximos años, en los que se ha fijado una estrategia a medio plazo cuyo desarrollo legislativo, ya en curso, debe mejorar tanto los mecanismos de control del fraude tributario en nuestro país como la percepción de los ciudadanos de la eficacia de esta tarea.

Caso práctico:

TEMA 2.2. **EL CONTROL DEL CUMPLIMIENTO**

Juan Hernández Batista
Director General
Dirección General de Impuestos Internos - DGII
(República Dominicana)

SUMARIO: 1. Introducción.–2. La Misión de las Administraciones Tributarias y su relación con el objetivo de Mejorar los Niveles de Cumplimiento.–3. El Principio de la Equidad y la relación con los Procesos de Control de Cumplimiento.–4. La Promoción del Cumplimiento Voluntario.–5. La Tecnología como medio para ejercer las Facultades de Control. – 6. Caso Práctico de Medidas de Control en países con bajo nivel de cumplimiento.

1. INTRODUCCIÓN

La encomienda de hablar para este foro sobre el Control del Cumplimiento, constituye un ejercicio interesante para retomar un tema esencial en el quehacer de una Administración Tributaria.

A pesar de la complejidad intrínseca del tema, que viene dada por la cantidad de factores que inciden en él, la mayor dificultad del análisis está relacionada con la diversidad de enfoques que puede dársele, atendiendo a la madurez de las sociedades, sus niveles de cumplimiento, las características de su sistema tributario, entre muchos otros.

Independientemente de que el objetivo mediato que se persigue es el mismo, no importa el nivel de cumplimiento en que se sitúen los contribuyentes de un país, todos requieren el diseño de una política de control del cumplimiento que fomente el cumplimiento voluntario.

En un medio de alto cumplimiento, los esfuerzos estarán dirigidos a mantener el nivel de éste, el hábito de cumplir está creado, de manera que los esfuerzos que hay que realizar estarán más enfocados en reducir las posibilidades de elusión tributaria fruto de una legislación que en algunos aspectos resulte no adecuada.

Por su parte, en un medio de bajo cumplimiento los esfuerzos deben estar dirigidos a cambiar la cultura tributaria, tomando decisiones que impacten grandes grupos y que sus resultados provoquen efectos que se difundan en todo el universo de contribuyentes y eleven así la percepción de riesgo para el incumplidor.

2. LA MISIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS Y SU RELACIÓN CON EL OBJETIVO DE MEJORAR LOS NIVELES DE CUMPLIMIENTO

Parte esencial de la Misión de las Administraciones Tributarias es el ejercicio del control del cumplimiento, conocer los factores que inciden en los niveles de cumplimiento es parte vital para lograr su Misión.

Las Administraciones Tributarias tienen como razón de ser recaudar, y en ese sentido, aumentar sostenidamente las recaudaciones debería ser su directriz estratégica. Lo que entendemos debe variar entre una y otra Administración es la manera de cumplir con su Misión de recaudar y alcanzar su directriz de aumentar sostenidamente las recaudaciones. De la manera en que una Administración

Tributaria decida abordar el tema de aumentar las recaudaciones dependerá la diferencia entre los procesos que aplican unas y otras para elevar el cumplimiento de los contribuyentes.

Sin embargo, el aumento sostenido de las recaudaciones puede darse en magnitudes que no se corresponden con las acciones de la Administración; así que, solamente debemos atribuir una parte del aumento de las recaudaciones a las acciones de la Administración Tributaria. Es decir, sólo atribuirse a la Administración Tributaria la parte del crecimiento de las recaudaciones que se logra por los efectos de las acciones de la misma para al menos garantizar el mismo nivel de cumplimiento.

Ponderar de manera adecuada la parte del crecimiento que es atribuible únicamente al crecimiento económico, permite que las Administraciones no pierdan de vista que sobrepasar el crecimiento de la economía debe ser su objetivo. De manera que, conocer la parte del incremento de las recaudaciones que se explica por el aumento de los niveles de cumplimiento, como resultado de las acciones de la Administración Tributaria, es importante para evaluar los resultados reales de esas acciones.

La mejor forma de garantizar que una parte del crecimiento de las recaudaciones se explique por variables atribuibles a acciones de la Administración, es determinando la recaudación potencial y estableciendo como objetivo la reducción de la brecha entre ésta y el nivel de cumplimiento que puede alcanzarse. De ahí la importancia de que las Administraciones utilicen modelos de estimación de productividad de los principales impuestos que componen su sistema tributario.

Ascender en el nivel de cumplimiento que se logra o en el cierre de la referida brecha implica esfuerzos de corto, mediano y largo plazo en los procesos de control de cumplimiento, los que deben formar parte de los objetivos estratégicos de las Administraciones y, a la vez, de las iniciativas, proyectos y planes de la organización. Esto es, alinear los esfuerzos de la Administración con el fin de lograr una reducción de la brecha entre el nivel de cumplimiento óptimo y el nivel de cumplimiento real. Significa que el diseño de los procesos, las capacidades de la gente y el uso de la tecnología estén orientados a mejorar el nivel de cumplimiento.

Para nosotros hay dos factores que explican el nivel de cumplimiento y la consistencia del mismo en las Administraciones Tributarias a lo largo del tiempo: el nivel de desempeño institucional y el nivel de desempeño tecnológico. Para lograr que el nivel de cumplimiento se mantenga en crecimiento se requiere lograr altos niveles de desempeño en esos dos factores.

El nivel de desempeño institucional representa las capacidades que tiene la Administración para cumplir con sus metas y objetivos a corto, mediano y largo plazo. Esta dimensión abarca aspectos como la percepción de la sociedad en torno a la eficiencia de la organización, a las aptitudes y actitudes de su recurso humano, a la cultura organizacional que la caracteriza, a la calidad de su actuación en el ámbito de la ética, a la percepción de riesgo que tengan los contribuyentes y a la credibilidad de los líderes de la institución para mantener posiciones e influir en la sociedad.

Lograr un alto desempeño institucional se convierte en una especie de factor de apalancamiento organizacional que le permite maximizar los recursos de que dispone. Es una manera de utilizar del modo más idóneo esos factores intangibles, como la credibilidad, la respetabilidad, el liderazgo, etc., que le son propios.

Es importante que señalemos que el alto desempeño institucional depende de una alta calificación en cada factor. Así, una organización con un recurso humano con capacidades y competencias envidiables, pero con una dirigencia sin credibilidad, obtiene un bajo desempeño institucional. De igual manera, una institución con un alto nivel de credibilidad de su dirigencia y un recurso humano incapaz, tendrá una baja calificación en su desempeño institucional.

Lograr un alto desempeño de los factores que inciden en las capacidades de la Administración Tributaria implica asumir liderazgos en ámbitos profesionales que le permitan trascender socialmente, creando procesos que se traduzcan en beneficios para la sociedad.

Medir el desempeño institucional es, en gran medida, evaluar percepciones y expectativas. Así que, realizar estas mediciones es de vital importancia para disponer de datos objetivos que nos permitan situar a la organización en su nivel real de desempeño organizacional. Realizar encuestas de opinión y realizar evaluaciones comparativas con instituciones similares deben ser instrumentos de planificación esenciales para las Administraciones Tributarias, con la finalidad de determinar sus fortalezas y debilidades en el ámbito institucional.

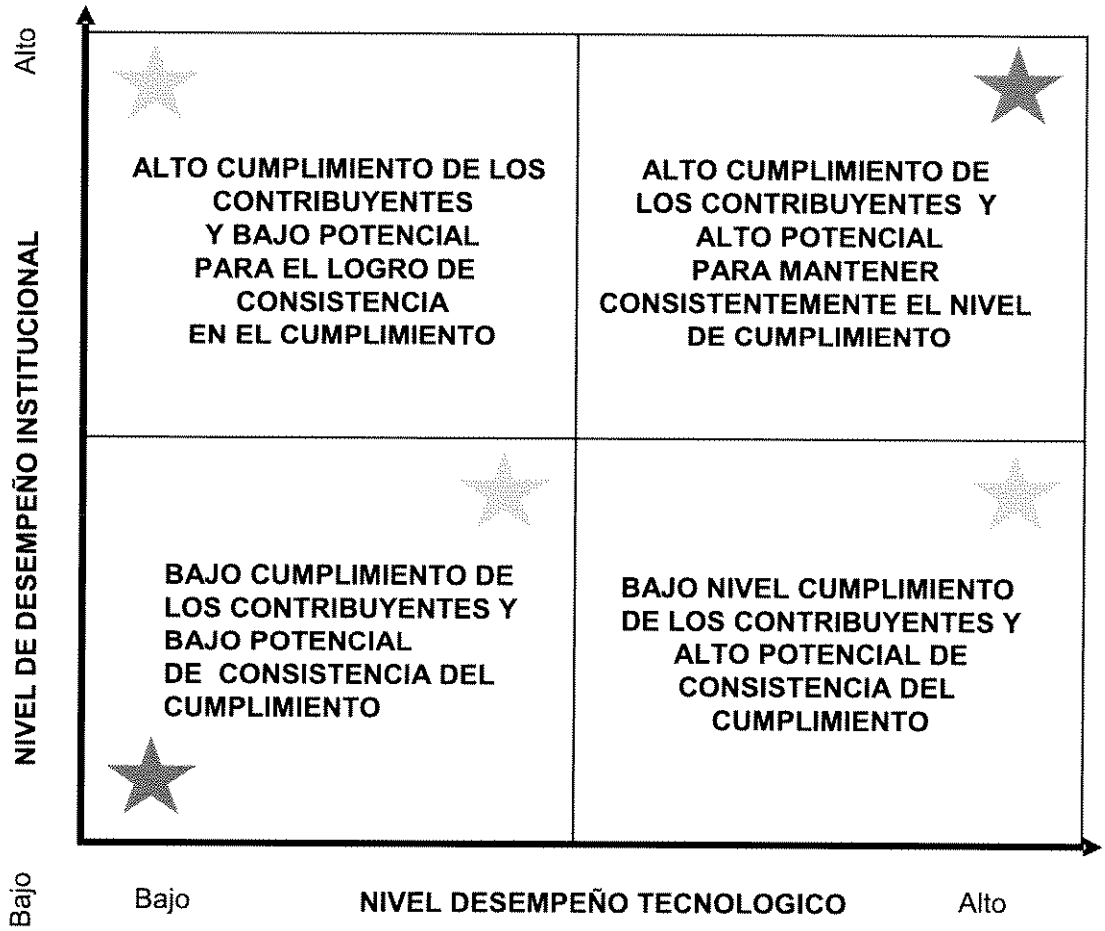
Por nivel de desempeño tecnológico entendemos la capacidad de hacer uso de las herramientas tecnológicas adquiridas y desarrolladas por la Administración, alineadas con los objetivos estratégicos de la misma. Esta dimensión comprende el uso efectivo de la tecnología para mejorar las labores de la Gestión Tributaria, garantizando el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y el retorno de la inversión a corto o mediano plazo.

La Tecnología debe constituirse en un factor de equilibrio para diseñar procesos simples y costo-eficientes con suficientes controles para preservar el cumplimiento y la acción transparente de los funcionarios.

Una herramienta que se utiliza en el análisis estratégico para representar el impacto que tienen dos factores colocados sobre dos ejes, en relación con un objetivo, y determinar el nivel en que se encuentra la organización respecto de ese objetivo, son los cuadrantes estratégicos.

En este caso, colocamos los dos factores citados en los ejes del diagrama, Nivel de desempeño institucional y Nivel de desempeño Tecnológico, y representamos el impacto sobre el nivel de cumplimiento y su consistencia en el tiempo.

Se observa en los cuadrantes estratégicos que hemos relacionado la consistencia del nivel de cumplimiento con altos desempeños en estos dos factores, el bajo desempeño en alguno de ellos determina que el nivel de cumplimiento que se logre alcanzar no sea consistente y, por tanto, aumentar sostenidamente las recaudaciones no sería factible en el mediano plazo. De esta manera se representa que un desempeño alto en ambos factores conduce no sólo a un aumento en el nivel de cumplimiento, sino a su sostenimiento.



Las instituciones con desempeño tecnológico alto, pero con una organización que se desempeña pobremente, requieren de esfuerzos excesivos para aumentar el nivel de cumplimiento, aunque en el tiempo el nivel alcanzado se preserva consistentemente.

Los sistemas de información para fines de mejorar el control del cumplimiento de los contribuyentes bien diseñados e implementados, permiten que la Administración actúe como una maquinaria donde cada componente del proceso opera de manera cuasi automática y ejerce algún tipo de control sobre el componente que le sigue.

Cuando tenemos instituciones con un alto desempeño tecnológico pero con un bajo desempeño institucional, no daremos saltos importantes en el nivel de cumplimiento de los contribuyentes, pero consistentemente tendremos un nivel de cumplimiento más o menos igual.

En síntesis, los saltos en los niveles de cumplimiento se dan, fuera de aquellos que se producen por reformas de la norma tributaria, en períodos de desempeño institucional altos.

Lograr implementar cambios importantes en procesos de control o introducir innovaciones en ellos, requiere de pactos tácitos o formales con los contribuyentes, que sólo se dan si la Admi-

nistración tiene un desempeño institucional alto. Si frente a la sociedad, la Administración ocupa un lugar de respetabilidad podrá introducir modalidades en la aplicación de la ley (resoluciones o normas administrativas) o endurecer aspectos de la misma sin crear dificultades al gobierno de turno.

La importancia que hemos concedido en nuestro análisis a lo que hemos denominado desempeño institucional, requiere que, continuamente, midamos los factores que lo componen, a través de la realización de sondeos para medir la percepción de los contribuyentes y de la sociedad.

En este sentido, es importante realizar este tipo de estudios periódicamente para comparar resultados y establecer los planes de acción que debe seguir la Administración Tributaria para mejorar los elementos que pueden incidir negativamente en la percepción de la sociedad, sobre las capacidades de la Administración para cumplir con su Misión.

3. EL PRINCIPIO DE LA EQUIDAD Y LA RELACIÓN CON LOS PROCESOS DE CONTROL DE CUMPLIMIENTO

Existe una relación directa entre el nivel de ineficiencia de una Administración Tributaria en el cumplimiento de sus funciones de control y los niveles de evasión.

Una Administración que no ejecuta procesos de control de cumplimiento eficientes propicia la evasión y ésta, citando al profesor Claudino Pita *«representa entre todos los actos lesivos al principio de la igualdad de la tributación, la forma más burda y condenable de injusticia tributaria»*.

Cuando la Administración Tributaria no ejerce de manera adecuada sus facultades de fiscalización, recaudación y cobranza, los beneficiarios de esta incapacidad serán aquellos que no cumplen y los que tienen un alto nivel de cumplimiento se sitúan en posición de desventaja frente a aquellos que incumplen. Este tratamiento desigual se traduce en la violación al principio de equidad tributaria.

El impacto negativo de la falta de equidad, se traduce en la pérdida de la credibilidad en la institución, en la disminución de la percepción de riesgo e incluso la duda sobre la capacidad de la Administración de lograr su Misión. Todo ello se traduce en una baja en el nivel de desempeño organizacional y, por tanto, influye de manera negativa en la posibilidad de aumentar sostenidamente las recaudaciones a partir de aumentar el nivel general de cumplimiento.

Dependiendo de la percepción que los contribuyentes sobre si las acciones de la Administración garantizan la equidad, será mayor o menor la predisposición al cumplimiento o al incumplimiento de las obligaciones tributarias. Aunque de ninguna manera se puede atribuir la falta de equidad, exclusivamente a las acciones de la administración, en tanto, en muchas ocasiones los propios sistemas tributarios plagados de inexactitudes y/o exenciones generan la falta de equidad que induce a los incumplimientos.

Se dice que *«razonablemente sólo es posible esperar resultados satisfactorios de la tributación cuando se dispone de buenos impuestos y éstos son bien administrados»*[1], en este sentido, existe una relación directa entre las características de la legislación y la fortaleza de la Administración Tributaria.

Las características de una legislación pueden facilitar u obstruir las facultades de la Administración. De esta forma, las herramientas para ejecutar los procesos de control de cumplimiento, pueden variar según las características de cada legislación tributaria.

Cada legislación tributaria define los alcances de los procesos de control que pueden ejecutar las Administraciones, mientras algunas legislaciones dejan muchos márgenes de libertad a la actuación de éstas, otras son muy garantistas y obligan a una judicialización de parte del proceso de control de cumplimiento que implica un esfuerzo mayor por parte de las Administraciones para lograr iguales resultados. En otros casos, la legislación se convierte en una traba para el logro de los objetivos de la Administración, en tanto evita, regula o limita excesivamente el acceso a informaciones o la ejecución de medidas conservatorias sobre bienes de los contribuyentes.

Las legislaciones que proveen un marco muy libre para la ejecución de medidas coercitivas o cuyas disposiciones resultan permisivas para la organización, propician la violación de los derechos del contribuyente y lesionan la credibilidad de la Administración, impactando, obviamente, su desempeño institucional.

Asimismo, las definiciones contenidas en los Códigos Tributarios para las facultades de determinación de deudas y de fiscalización de la Administración, influyen de manera positiva o negativa en

[1] La Imposición General al Consumo y el Impuesto al valor agregado en los países de América Latina de Luís Illanes.

su ejercicio según el alcance de ellas. Definir cuál es el alcance más idóneo para estas facultades de la Administración debe convertirse en un asunto relevante al hablar del ejercicio del control del cumplimiento.

Junto con la facultad de fiscalización que detenta la Administración Tributaria, la efectividad del sistema represivo constituye una de las herramientas esenciales a la hora de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria por parte de los contribuyentes. La percepción de riesgo que crea el nivel de las sanciones y su efectiva aplicación, jugará un papel determinante cuando el contribuyente decida cumplir o incumplir con la obligación tributaria.

Sin embargo, la práctica ha demostrado que el simple grado represivo de un sistema tributario tampoco es determinante en cuanto a su efectividad. Si las penas son demasiado severas, éstas se pueden tornar en inaplicables o, peor aún, propiciar el desarrollo de la corrupción en torno a las mismas.

Otro aspecto que es necesario destacar es el efecto disuasivo que deben tener las penas sobre el contribuyente. Si el sistema represivo es demasiado lento, entonces perderá gran parte de su vigencia y eficacia. Desde esta perspectiva y buscando la eficiencia del sistema, la Administración Tributaria debe buscar en todo momento que los procedimientos de fiscalización y de aplicación de las sanciones sean rápidos.

Un aspecto importante de esta variable, estrechamente relacionado además a la equidad y justicia del sistema tributario, es la necesidad de que los contribuyentes observen que la aplicación de las sanciones por incumplimiento de las obligaciones tributarias no responde a criterios políticos o económicos, sino que todo el mundo tiene la posibilidad de ser fiscalizado.

Por otro lado, con frecuencia, muchas Administraciones Tributarias, por una pretendida razón de eficiencia, sólo fiscalizan las grandes empresas, lo que posibilita que los pequeños contribuyentes tengan incentivos para incumplir con sus obligaciones tributarias, pues saben que las probabilidades de ser fiscalizados son limitadas.

Sería importante que la Administración Tributaria diese publicidad a las decisiones condenatorias dictadas por el tribunal contencioso tributario, o a las decisiones condenatorias dictadas por ella misma, cuando éstas se vuelvan definitivas. De esta forma, se estaría incitando al contribuyente para que cumpla con su obligación tributaria, no sólo por el miedo a la sanción, sino también por temor a la censura social.

4. LA PROMOCIÓN DEL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

Estamos convencidos de que el componente más importante dentro del proceso de elevación del nivel de cumplimiento es el cumplimiento voluntario. Los planes para fomentar el cumplimiento voluntario son imprescindibles en la búsqueda de la directriz de aumentar sostenidamente las recaudaciones. Elevar el cumplimiento voluntario es fundamental para el logro de la Misión de las Administraciones Tributarias y la legislación impacta de forma determinante sobre ello.

Si bien de lo que se trata es de referirse a las tareas o responsabilidades de control del cumplimiento de las Administraciones, no puede pasarse por alto que la promoción del cumplimiento voluntario sería la manera más sencilla y quizás de menor costo para lograr un alto nivel de cumplimiento.

Promover el cumplimiento voluntario debemos relacionarlo básicamente con el desempeño institucional, al cual ya nos hemos referido al inicio de esta ponencia, a la calidad del servicio y a las características de la normativa tributaria.

Cuando el sistema tributario está compuesto por normas claras y precisas, se facilita el cumplimiento voluntario del contribuyente. Si, por el contrario, las normas son excesivas y complejas, esto generará incertidumbre e inseguridad en el contribuyente, que probablemente optará por no cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias.

Por otro lado, si las normas son confusas, el contribuyente puede cometer un error involuntario al interpretar la norma tributaria o alegar una interpretación equívoca de la ley, aumentando el grado de incumplimiento. Esta situación podría implicar un uso ineficiente de recursos por parte de la Administración Tributaria, que deberá entonces destinar cuantiosos recursos para la comprobación de delitos o la interpretación de leyes.

En este sentido, la complejidad en cuanto a la redacción de la norma propicia diferencias de interpretación que causan controversias entre el contribuyente y la Administración, lo que deteriora la relación fisco-contribuyente.

Mientras más complejo sea el sistema normativo tributario, mayores serán los costos que deberán sustentar, tanto la Administración Tributaria, para una correcta fiscalización, como los contribuyentes para cumplir con las obligaciones tributarias. Por ejemplo, si para un mismo impuesto hay tasas distintas, exenciones o tratamientos especiales, la auditoria que se realice para comprobar que la declaración es correcta será más compleja y, a mayor complejidad, menor probabilidad de que se detecte la evasión.

Por otro lado, en el caso de los contribuyentes, mientras más aumenta el costo de cumplir con la obligación tributaria, mayor será la probabilidad de que éstos asuman el riesgo de no declarar, en vez de asumir los costos de la declaración.

En definitiva, esta variable se refiere al nivel de certidumbre del sistema tributario o en términos llanos, a la cuestión de si las obligaciones tributarias están claramente definidas por el sistema normativo y, por tanto, si la manera de cumplirlas es suficientemente clara.

Facilitar el cumplimiento es un excelente «anzuelo» para la promoción del cumplimiento voluntario; así pues las acciones de mejorar los servicios y simplificar los procesos, deben ser abordadas como tareas para aumentar el cumplimiento voluntario.

Embarcarse en proyectos de uso de la Tecnología y de los métodos modernos de mejoramiento de los servicios para mejorar el cumplimiento voluntario, puede transformar la cultura de las Administraciones Tributarias. Ver este tipo de proyectos como contribuciones a la elevación de los niveles de cumplimiento y no como accesorios, es determinante.

Las acciones para facilitar el cumplimiento implican un esfuerzo en el ámbito de la mejora de procesos, la capacitación del recurso humano y el uso de tecnologías modernas que tienen un impacto favorable en la percepción de los contribuyentes sobre las capacidades de gestión de las Administraciones Tributarias y, por tanto, impacta favorablemente en el desempeño organizacional y tecnológico.

5. LA TECNOLOGÍA COMO MEDIO PARA EJERCER LAS FACULTADES DE CONTROL

La Tecnología representa el medio más idóneo para lograr Sistemas de Control de Cumplimiento eficientes. La Tecnología hace posible desde los subsistemas de control de cumplimiento de las obligaciones formales de declarar y pagar, pasando por los subsistemas de control de los flujos de trabajos de cobranza y seguimiento a casos de auditoria hasta los sistemas que permiten administrar las fuentes de datos más diversas y generar las informaciones con fines de elevar el cumplimiento.

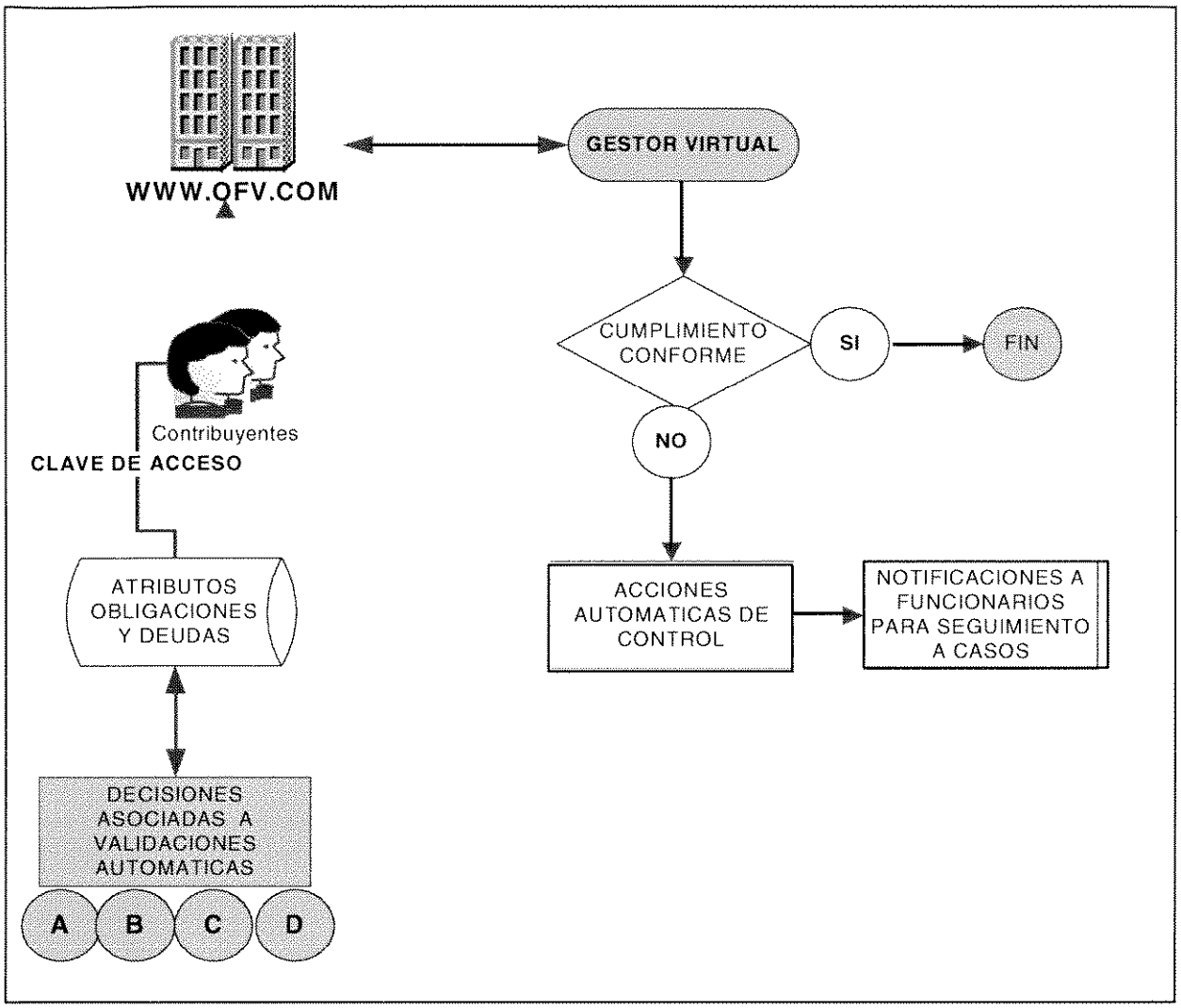
Tradicionalmente, los sistemas de Control de Cumplimiento han estado basados en el control de la omisión y la morosidad; Es decir, en el seguimiento al cumplimiento de obligaciones básicas; sin embargo, la calidad del cumplimiento no se mide con ninguna de esas vías, aunque las Administraciones para madurar, requieren lograr la eficiencia en el ejercicio de estos procesos básicos de control.

Las nuevas tecnologías han impactado de forma determinante la manera de realizar las acciones para el control de cumplimiento en su nivel más básico. Si pagó el que debía pagar, cuando debía pagar y en algunos casos el monto que debía pagar.

Una muestra de ello es que hace años los objetivos de los proyectos, hoy realidades, de crear una Oficina Virtual que sea una oficina de la Administración Tributaria en la red, se enfocaban en facilitar el cumplimiento y de procesamiento de las declaraciones, mientras hoy en día la vemos como oficinas virtuales que nos permiten diseñar modelos de gestión para el control virtual del cumplimiento.

Así por ejemplo, cuando pasamos de procedimientos de notificación a omisos o morosos que inician con «notificaciones» electrónicas que se generan de forma automática, cuando se producen eventos determinados que son identificados por la Oficina Virtual, estamos reduciendo la discrecionalidad de los funcionarios y agilizando la logística del proceso de notificación. En el gráfico se muestra una idea general de la manera en que opera una gestión virtual asociada a la Oficina Virtual.

REPRESENTACIÓN SIMPLIFICADA DE UN MODELO DE GESTIÓN VIRTUAL



Pensar en la relación con el contribuyente a partir de interacciones que se producen por la Oficina Virtual sin que medie decisión de funcionario alguno, es pensar en obligar a la Administración Tributaria a realizar un ejercicio de identificación de aquellas infracciones e incumplimientos que pueden desencadenar acciones automáticas al contribuyente, lo cual deriva en más transparencia.

No obstante, la transformación del modelo de control de cumplimiento en un modelo de gestión electrónico requiere de una legislación que respalde las acciones de la Administración. En este contexto, pasan a ser aspectos relevantes del proceso de control de cumplimiento, elementos como el domicilio fiscal, la firma digital, etc. De todos modos, avanzar hacia ese modelo de gestión es un reto para la transparencia de las Administraciones, en cuanto a su gestión de cumplimiento y para nuestras legislaciones comerciales y tributarias.

Otros procesos que se han transformado como resultado de la evolución de las tecnologías son los de registro de contribuyentes, de autorización para emitir facturas, el procesamiento oportuno de los pagos y los procesos de conciliación de las cuentas de recaudo, entre otros que hasta hace unos años parecían fatigar a las Administraciones. En todos los casos, la Tecnología ha sido el detonante de la transformación de estos procesos.

En muchas de nuestras Administraciones hoy ya no es un inconveniente disponer de las declaraciones y pagos de los contribuyentes, en línea, en tiempo real o en el peor de los casos al transcurrir de la transacción que ejecuta una llamada a un procedimiento de un «*servicio web*»[2], y consecuente res-

[2] Estas aplicaciones o tecnologías intercambian datos entre sí con el objetivo de ofrecer unos servicios. Los proveedores ofrecen sus servicios como procedimientos remotos y los usuarios solicitan un servicio llamando a estos procedimientos a través de la Web. Estos servicios proporcionan mecanismos de comunicación estándares entre diferentes aplicaciones.

puesta. De la solución de este inconveniente depende el inicio del ciclo de los procesos de control de cumplimiento. Tan pronto como se disponga de las declaraciones y los pagos, pueden iniciarse las tareas de su verificación.

En ese mismo sentido, las nuevas tecnologías han transformado la manera en que las Administraciones aprovechan su facultad fiscalizadora. Cada vez más las auditorias exhaustivas o de campo se reducen en la medida en que las Administraciones Tributarias avanzan desde el punto de vista tecnológico y mejoran las facultades que les conceden sus legislaciones. Así por ejemplo, en la medida en que se hace posible obtener informaciones de terceros (otros contribuyentes u otras instituciones), acceder a la información bancaria e integrar la información de las aduanas, se cuenta con más y mejores informaciones sobre los contribuyentes. De ahí que ha aumentado la posibilidad de disponer de una base más cierta para comparar los datos de sus declaraciones con nuestros datos, sin realizar revisiones exhaustivas a los libros de los contribuyentes.

Antes de pasar a otro tema vale detenernos brevemente para destacar el impacto positivo sobre los niveles de control del cumplimiento cuando se dispone de la información de las importaciones. Si la información se obtiene por efectos de una integración, virtual o tecnológica u organizacional con las Aduanas, no es lo relevante, lo importante es que en países muy dependientes de las importaciones, lograr niveles de cumplimiento óptimos sin disponer de forma oportuna y confiable de los datos de las importaciones, es más que difícil, una tarea descomunal.

No obstante, la aludida transformación del proceso de fiscalización, que en algunas de nuestras Administraciones ya se ha producido y en otras apenas se inicia, requiere del aumento de las capacidades de la organización para administrar adecuada y oportunamente desde el punto de vista tecnológico los datos obtenidos, garantizando su calidad y accesibilidad.

Las auditorías de escritorio, basadas cada vez más en información cruzada, persiguen elevar el nivel de cumplimiento, en tanto mejora la calidad de los datos suministrados en las declaraciones de los contribuyentes, pero además eleva el nivel de cumplimiento de los contribuyentes en general por cuanto aumenta la percepción de riesgo que tienen.

Disponer de más y mejores datos para contrastar los que suministra el contribuyente es una meta fundamental de las Administraciones para inducir a un nivel de cumplimiento más óptimo. En ese sentido, la tecnología es la herramienta que permite que sean más fructíferas las opciones, que son permitidas por la legislación, para requerir informaciones y utilizarlas en la labor fiscalizadora. Lograr que la mayor cantidad de los datos contenidos en la declaración de un contribuyente puedan ser verificados contra la información de algún otro contribuyente o entidad debería ser nuestra meta en el ámbito de los procesos de fiscalización. Mientras mejor sea nuestra información, mejor será la contenida en las declaraciones de los contribuyentes.

En este punto, sólo a manera de reflexión, planteamos el dilema teórico que podría presentarse para las Administraciones Tributarias en el ejercicio de las labores de control de cumplimiento, en cuanto a conseguir un equilibrio entre el fomento del cumplimiento voluntario y el derecho que deberían tener los contribuyentes de «autoliquidar» sus impuestos y asumir los riesgos de ser sancionados ante una falta, versus la capacidad de la Administración Tributaria para determinar deudas en el mismo momento de la autoliquidación, evitando el derecho al cumplimiento «libre». En todo caso, siempre será mejor la alternativa que garantice mayor nivel de cumplimiento, voluntario o inducido por la Administración, para beneficio de la Sociedad que requiere de los recursos que recaudamos.

Una legislación tributaria puede permitir muchas libertades a las Administraciones Tributarias en cuanto solicitar u obtener directamente información; pero el manejo incorrecto desde el punto de vista tecnológico de las mismas, puede generar un proceso de «indigestión» a la organización que impida su aprovechamiento y reduzca la percepción de los contribuyentes de la eficacia de la Administración Tributaria.

El diseñar Bases de Datos adecuadas y procesos de integración de datos oportunos y confiables, se ha convertido en una disciplina vital para las Administraciones Tributarias y cumplir con los procesos de control de cumplimiento. En este momento, pasa a ser crítico para las Administraciones Tributarias disponer de técnicos especializados en disciplinas en el ámbito de la infraestructura tecnológica, desde el diseño e implementación de los sistemas de información, pasando por la administración de bases de datos, hasta la conformación de una red de datos confiable y de alta disponibilidad.

La incorporación de tecnologías de gestores u orquestadores de flujos de trabajo cambian la forma de actuar de los funcionarios porque permite mejorar su evaluación y la detección de conductas inadecuadas, en la medida en que hacen posible crear sistemas para el control de procesos de trabajo como los de auditoria y de cobranza; así como el registro y control de las medidas adoptadas

para efectuar el cobro de las deudas, planificar el trabajo de campo de la auditoria y medir los tiempos de ejecución de cada una de estas tareas.

La existencia de herramientas de Bases de Datos Multidimensionales de relativamente fácil implementación para realizar sistemas analíticos (inteligencia de negocios) definitivamente, permite a la Administración innovar en dos aspectos determinantes para mejorar los procesos de control y/o fiscalización. Primero, en la selección de casos de auditoria, en la medida en que se elaboran modelos econométricos o analíticos que toman en cuenta los factores más diversos y simples y segundo, en las proyecciones de las recaudaciones y su análisis posterior. Diseñar «cubos» de recaudo y auditoria para obtener datos de apoyo a la selección de casos por sectores de actividad económica o tipo de contribuyentes y analizar los resultados recaudatorios versus las estimaciones, ahora es parte del quehacer de una Administración Tributaria preocupada por mejorar sus procesos de control de cumplimiento.

De la selección acertada de los contribuyentes a auditar de manera exhaustiva o de campo, depende en buena parte la percepción de riesgo de los contribuyentes.

La integración de acciones que dificulten la operación de contribuyentes morosos en el resto del aparato estatal, puede constituirse en un elemento que incide favorablemente en los niveles de cumplimiento. Tratándose de percepción de riesgo para favorecer el cumplimiento, es esencial el sistema de cobranza, así como la definición de modelos para el cobro en los cuales el resto del sector público colabore de alguna manera. Esta visión integral del estado contribuye grandemente a la mejora de los procesos básicos de control de cumplimiento.

Por otro lado, en muchos de nuestros países no existen planes integrados dentro del sector público que permitan la implementación de medidas para mejorar la actualización del Registro de Contribuyentes, o el establecimiento de medidas que permitan de forma sistemática detectar omisos o incumplimientos de fondo. El uso generalizado y obligatorio del Registro Único de los Contribuyentes para cualquier actividad empresarial sigue siendo el núcleo de cualquier esquema de control de cumplimiento.

Aunque hablemos del desarrollo tecnológico y de su impacto en estos sistemas básicos de control, no podemos dejar de admitir que todavía lograr la eficiencia operativa en el ejercicio de los sistemas de administración del ciclo de vida del contribuyente sigue siendo un reto para nuestras Administraciones Tributarias. Desde el registro óptimo de los contribuyentes, pasando por la actualización de sus datos y obligaciones, hasta el control del cumplimiento de sus obligaciones formales, no han dejado de ser un dolor de cabeza para nuestras Administraciones Tributarias. La visión integral del contribuyente que nos brinda ese registro único junto con las bondades de los sistemas integrados, muchas veces no se aprovechan por efectos de estructuras organizativas inadecuadas.

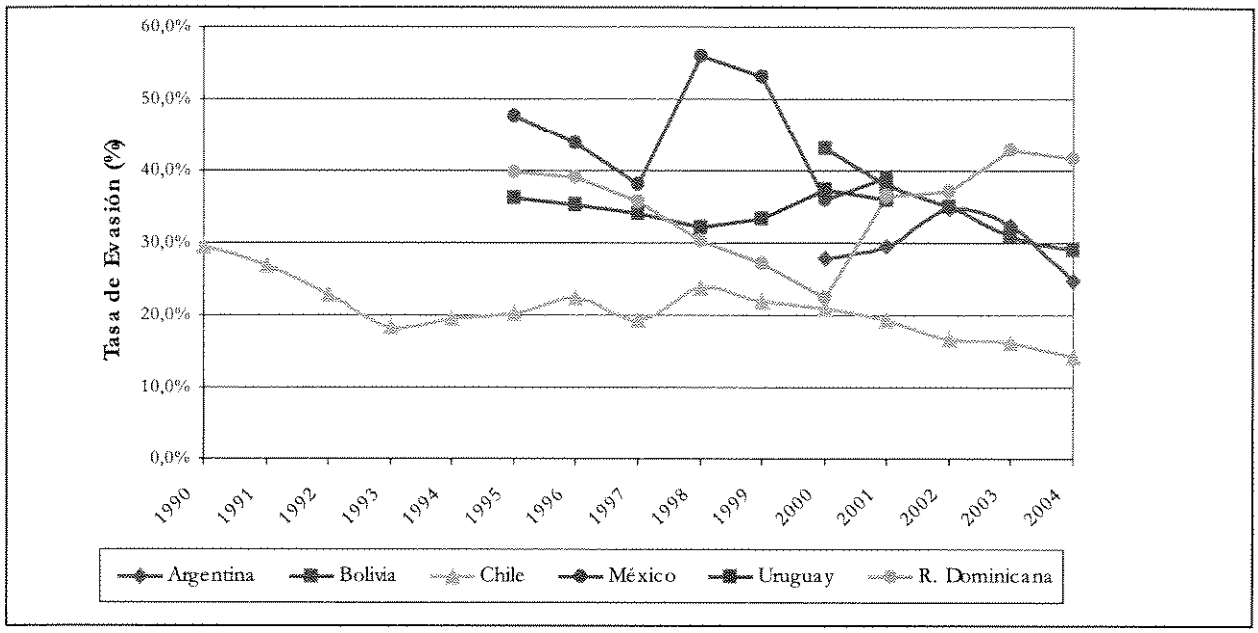
De igual forma, hay que ponderar el aporte más elemental de la Tecnología en la búsqueda de lograr un equilibrio idóneo entre control del cumplimiento por parte de la Administración y la facilidad de cumplimiento para el contribuyente. En este punto, la tecnología también se ha convertido en una herramienta imprescindible para permitir algunas libertades a la Administración en la definición de las formas para liquidar y pagar. Aunque para lograr maximizar el uso de la tecnología se necesita que nuestras legislaciones admitan el almacenamiento de documentos electrónicos e incluyan otros elementos para fomentar las transacciones electrónicas.

Definitivamente, aprovechar los aspectos positivos del desempeño institucional y del desempeño tecnológico de manera coordinada y estratégica, causa un impacto muy positivo en los niveles de cumplimiento.

6. CASO PRÁCTICO DE MEDIDAS DE CONTROL EN PAÍSES CON BAJO NIVEL DE CUMPLIMIENTO

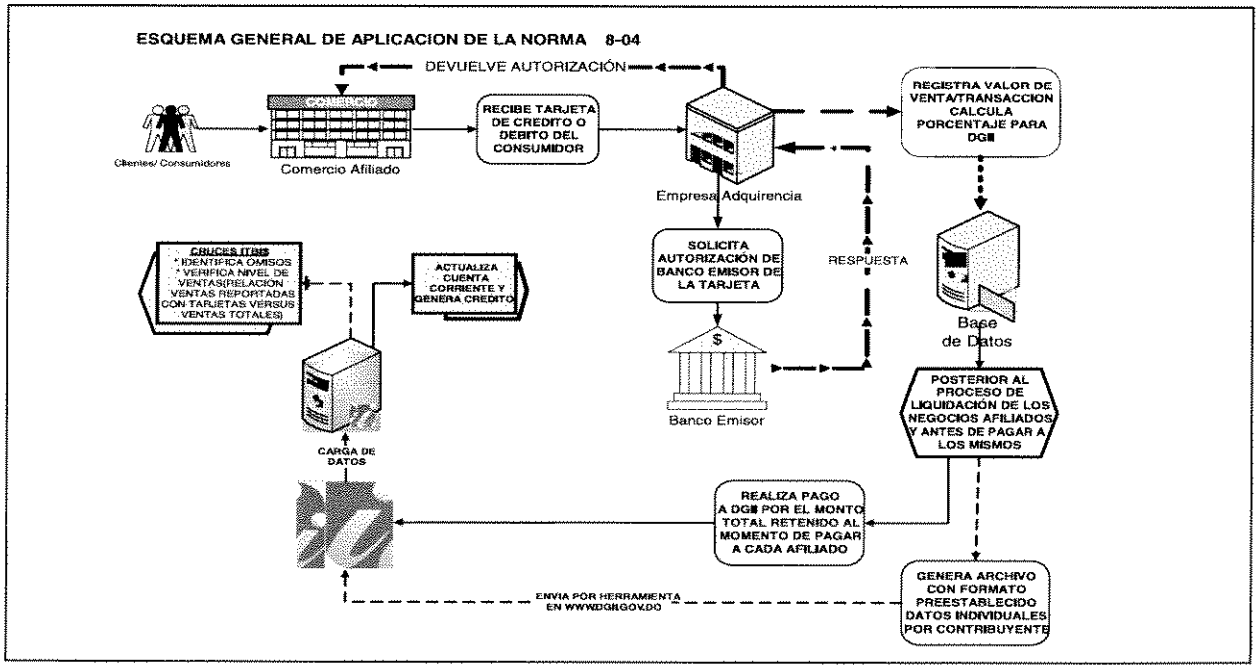
Un caso que quisiéramos mostrar para analizar los efectos sobre los niveles de cumplimiento al emplear de forma integral las facultades normativas, la credibilidad institucional y la tecnología, es el caso de la Norma General 8 del año 2004 dictada por la DGII de República Dominicana. La idea es mostrar cómo llegar tarde a la implementación de las técnicas más modernas en el ejercicio de los procesos de control de cumplimiento, puede ser aprovechado en la medida en que se analizan como oportunidades las dificultades de otros.

EVASIÓN EN AMÉRICA[3]



Fuentes: AFIP, para Argentina; SIN, para Bolivia; SII, para Chile, SHCP, para México; DGI para Rep. Dominicana; y Cobas et al., para el caso de Uruguay. Nota: Para Argentina se ha considerado el «coeficiente de incumplimiento del IVA», concepto más amplio que el de evasión.

La referida Norma establece que las denominadas empresas de adquirencia[4] deben retener al momento de pagar a los negocios afiliados los valores consumidos (ventas con tarjetas de débito o crédito), un porcentaje del valor consignado en la factura o del Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS[5]) transparentado en el *voucher*. De lo que se trata es de una retención de ITBIS o IVA. Lo importante es que siendo la primera vez que se establece este tipo de normativa en la República Dominicana, la oposición a la misma resultó muy grande.



[3] Tomado De la exposición Evasión y Gasto Tributario en América Latina de M. Victoria Espada Tejedor
Área de Políticas Presupuestarias y Gestión Publica, ILPES, CEPAL, Naciones Unidas en el I CURSO INTERNACIONAL POLÍTICAS MACROECONÓMICAS Y FINANZAS PÚBLICAS. Santiago de Chile, 7 al 18 de noviembre de 2005.

[4] Son Empresas que administran el procesamiento de las transacciones con Tarjetas de débito y crédito, sirviendo de intermediarios entre el Banco Emisor de las Tarjetas y el negocio afiliado. Administran la plataforma tecnológica y los pagos por las ventas con este medio de pago.

[5] El ITBIS es el Impuesto a las Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios, y es el nombre que tiene el Impuesto al Valor Agregado en República Dominicana. La tasa del impuesto es 16% con exenciones para la mitad del PIB.

Convencer a los sectores «afectados» y a la sociedad en su conjunto de que este tipo de medidas contribuye a mejorar los procesos de control de cumplimiento, a reducir la evasión y por tanto favorece la equidad, no resultó tarea fácil.

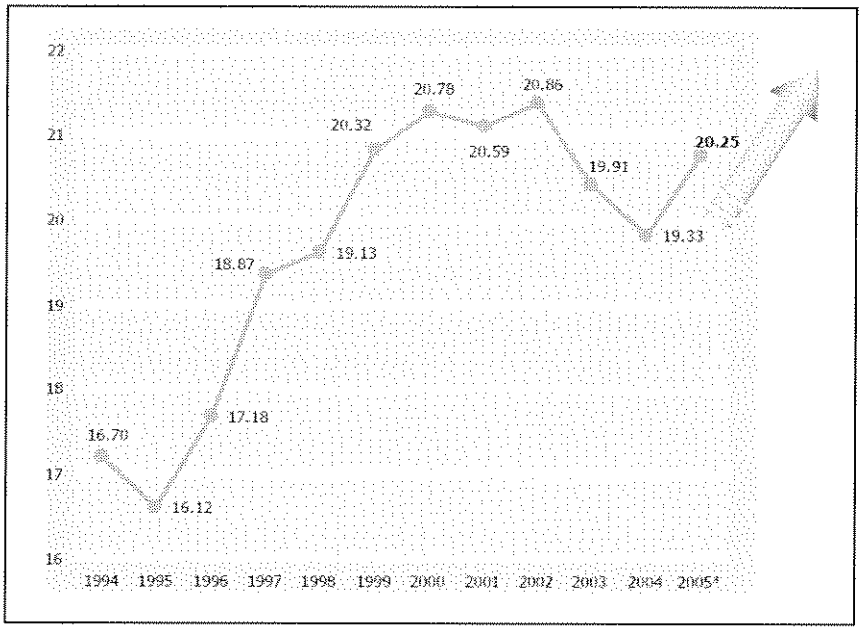
En ese contexto, se requirió la coordinación y el concurso de los sectores involucrados: primero las Empresas del Sector Comercial (grandes tiendas, restaurantes, supermercados, ferreterías...) que representan las de mayores niveles de venta con tarjetas de crédito y débito; segundo, las empresas de adquirencia que debieron invertir recursos en adecuar sus sistemas para que la generación del «voucher» incluyera el ITBIS y para el reporte electrónico de los datos.

En ambos casos, la credibilidad de la Administración Tributaria, la confianza en sus capacidades para hacer exitoso el proceso permitieron su implementación.

Por otra parte, en términos de tecnología, requirió la implementación de una herramienta de remisión de información que permitiera a cada contribuyente, al momento de realizar su pago, beneficiarse del crédito registrado en su cuenta corriente por el valor de los pagos realizados por las empresas de adquirencia a su nombre. Por el éxito de esta herramienta, los contribuyentes no resultaron afectados y pudieron utilizar oportunamente sus créditos, pero además el proceso de detección de contribuyentes omisos, totales o parciales y de ventas declaradas por debajo de las ventas reportadas como efectivamente realizadas con tarjetas de débito o crédito, redundaron en una elevación de las recaudaciones y de la productividad del Impuesto.

GRÁFICO 1

Índice de productividad del ITBIS



* Estimado.

Previo a la implementación de la medida, se estimó la productividad del ITBIS a fin de conocer su impacto; así, se observa en el Gráfico 1 que se ha revertido la tendencia de los últimos años a la baja de la productividad del ITBIS y ha retornado su tendencia al crecimiento.

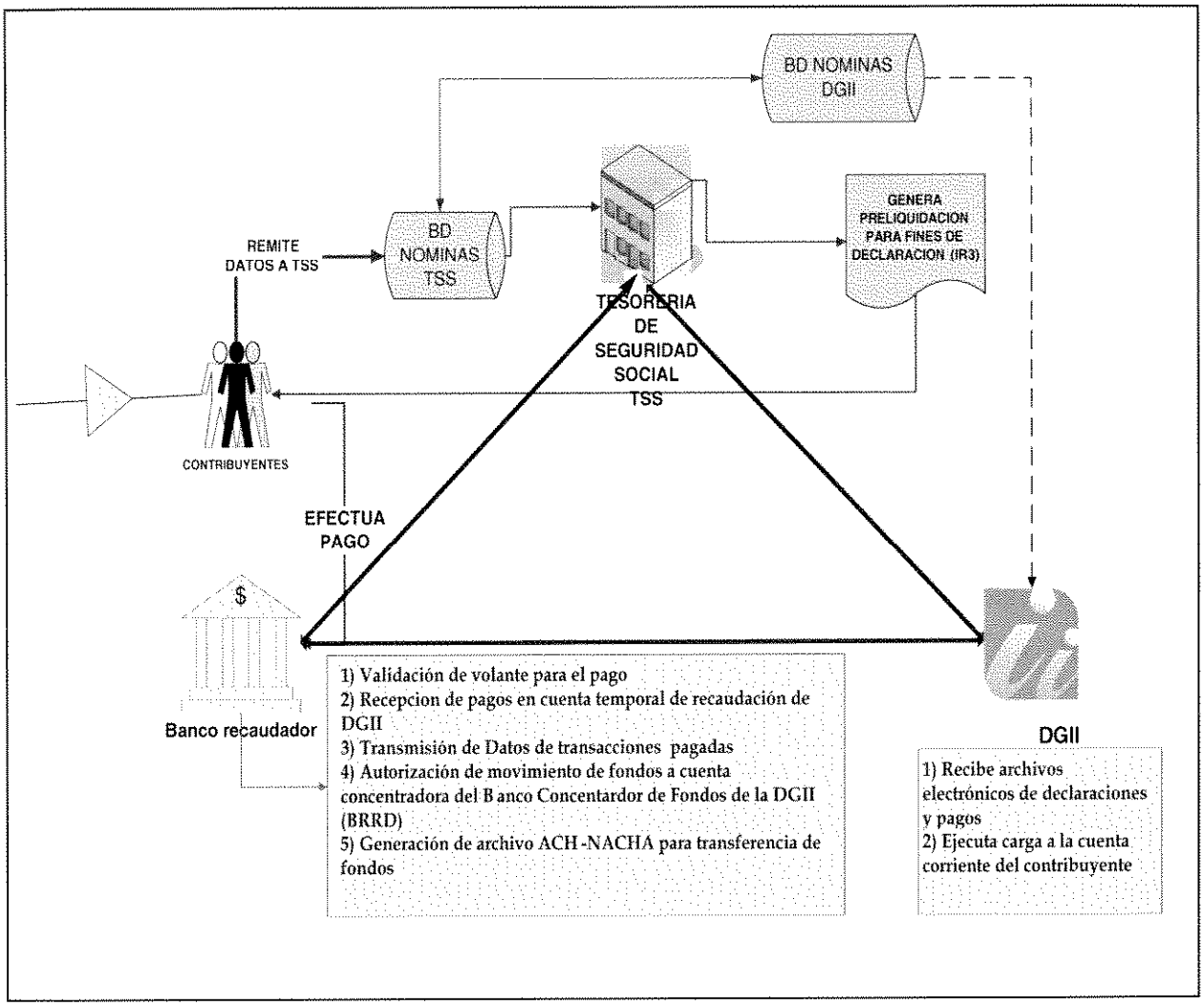
Otro caso que consideramos importante presentar es el logro de una alianza estratégica con otra entidad estatal para obtener resultados en cuanto a la elevación de los niveles de cumplimiento.

La Norma General 10 del 2004 unifica el proceso de declaración de retenciones del Impuesto Sobre la Renta de los asalariados con la declaración de la Seguridad Social a cargo de una institución estatal llamada Tesorería de la Seguridad Social (TSS). Este proceso es una muestra de integración tecnológica y cooperación para obtener un objetivo: mejorar el nivel de cumplimiento en ambos tributos que tienen un mismo contribuyente y prácticamente una misma base.

De esta manera, todos los empleadores remiten electrónicamente mediante una aplicación Web desarrollada para estos fines por la TSS, y sobre estas informaciones la DGII y la TSS ejecutan sus procesos de cálculo de los valores a retener individualmente, por empleado, y consolidado por empleador. El empleador obtiene una autorización de pago y lo efectúa en cualquier Banco Recaudador.

En este proceso, tanto la TSS como la DGII disponen de los datos de cada empleado y su salario y puede realizar verificaciones individuales y del Agente de Retención.

Para el caso de la DGII, estos datos alimentan un Sistema de Información Cruzada que permite verificar, entre otras cosas, el cumplimiento de empleados, por ejemplo con más de una remuneración, y del empleador, para fines de selección de casos para auditar comparando su reporte de nómina en relación con su sector económico.



Los resultados positivos de esta medida administrativa se comprueban con el aumento de las recaudaciones por este concepto y del número de contribuyentes. Las recaudaciones superaron el año anterior (2005 versus 2004) en un 12% a pesar del aumento de la exención contributiva que se estimó produciría una reducción en las recaudaciones de un 10%. De esta medida, además, resultó un aumento del 31 % de los asalariados sujetos a retención.

Las medidas administrativas anteriormente descritas afectan un gran número de contribuyentes y por tanto elevan la percepción de riesgo del universo de los mismos, de ahí sus resultados positivos. Estos resultados son consistentes con el comportamiento esperado para una sociedad con bajo nivel de cumplimiento, en el sentido de producir saltos bruscos que apuntan hacia el mejoramiento del cumplimiento voluntario.

No obstante, la consistencia de estos niveles de cumplimiento alcanzados estará supeditada al alto desempeño institucional y tecnológico.

Caso práctico:

TEMA 2.3. LA IMPORTANCIA DE LOS CAMBIOS LEGISLATIVOS PARA REDUCIR LA EVASIÓN Y ELUSIÓN TRIBUTARIAS

Sabina Walcott-Denny
Comisionada de Impuestos Internos
Ministerio de Finanzas
(Barbados)

SUMARIO: Introducción.–Pasos para los Cambios Legislativos.–Sistema Tributario de Sociedades y Personas Naturales.–Introducción del Nuevo Régimen Tributario–Del Impuesto al Consumo al IVA.–Transacciones Específicas.–El Uso de Herramientas Administrativas.–Conclusión.

INTRODUCCIÓN

La función principal de una administración tributaria es la recaudación eficiente de impuestos. La eficiencia en este ambiente dicta la maximización de la recaudación tributaria a través del uso de modernos métodos de recaudación, combinados con un brazo ejecutor que sea rápido, significativo y orientado hacia resultados. Desafortunadamente, esta meta está en conflicto directo con la del contribuyente cuyo objetivo es minimizar su obligación tributaria, usualmente a través de medios legales o en ocasiones por medios ilegales. Los cambios legislativos son entonces usados por la administración tributaria para cumplir su mandato y reducir la evasión y elusión tributarias.

DEFINICIÓN

La enciclopedia Wikipedia define la elusión tributaria como «la utilización legal del régimen tributario para ventaja propia a fin de reducir el monto de impuesto a pagar a través de medios que se encuentren dentro de la ley». Por otro lado, la evasión tributaria es «el término general para los esfuerzos que realizan personas naturales, jurídicas, fideicomisos y otras entidades para evadir el pago de impuesto a través de medios ilegales».

POLÍTICA, ADMINISTRACIÓN Y PROCESOS LEGALES

Los cambios legislativos no pueden examinarse sin establecer la razón de los mismos y si cualquier parte de los sistemas tributarios ha contribuido o no, ya sea directa o indirectamente, a la necesidad de los cambios. Sin duda, la política, la administración y los procesos legales dentro del sistema crean un fuerte impacto en el contribuyente y pueden instarlos a procurar medios menos que honestos para declarar sus ingresos. Por ejemplo, si las tasas de impuestos son altas, existen mayores probabilidades de que las personas busquen medios de evasión y elusión.

PASOS PARA LOS CAMBIOS LEGISLATIVOS

El proceso usual:

- Situación Existente.
- Dirección de Política.
- Legislación.
- Administración.
- Experiencia de la Evasión y Elusión Tributarias.
- Cambios Legislativos.

LA IMPORTANCIA DE LOS CAMBIOS LEGISLATIVOS

Los cambios legislativos son importantes y necesarios cuando se lucha contra la elusión y evasión tributarias. Los cambios se utilizan para:

- implantar una nueva dirección de política global;
- desalentar la planificación tributaria sofisticada;
- corregir omisiones que se hayan producido al momento de redactar la legislación original;
- corregir ambigüedades;
- reducir potenciales actividades fraudulentas e ilegales.

LA EXPERIENCIA DE BARBADOS – Áreas y actividades en que se utilizaron cambios legislativos como medida para reducir la evasión y elusión tributarias:

- Sistemas Tributarios de Sociedades y Personas Naturales.
- Introducción de un nuevo régimen tributario – desde el impuesto al consumo hasta el Impuesto al Valor Agregado (IVA).
- Transacciones específicas.
- Herramientas administrativas.

GENERAL

En Barbados, se lleva a cabo una revisión constante del sistema tributario. Tanto la Administración Tributaria como otras organizaciones hacen recomendaciones para influir en las directrices políticas del gobierno.

SISTEMA TRIBUTARIO DE SOCIEDADES Y PERSONAS NATURALES

LA REFORMA DE 1990

En la década del 90 se llevó a cabo una significativa reforma del sistema de impuesto sobre la renta de las personas naturales. Uno de los principales objetivos era reducir la posible evasión y elusión tributarias mediante la reducción de varias deducciones y descuentos.

Éstos incluían:

- interés hipotecario ilimitado sobre la residencia ocupada por el propietario;
- reparaciones/mejoras ilimitadas sobre la residencia ocupada por el propietario;
- prima de seguro sobre la residencia ocupada por el propietario;
- descuento por pariente dependiente;
- descuento por manutención de hijos;
- descuento por manutención de cónyuge.

El principal objetivo de la reforma era hacer el sistema menos complicado. Además, los tramos de impuestos cambiaron de cinco a dos. Se observó durante esta reforma que la simplicidad del sistema tributario y los formularios de declaraciones de impuestos trajeron como resultado menos evasión y más cumplimiento.

REFORMA DE 2002

En el año 2002, como resultado de la esperada unificación regional, «El Mercado y Economía Únicos de CARICOM» (CSME por sus siglas en inglés) y otros aspectos sobre el comercio mundial, se llevó a cabo un análisis detallado de la posición de Barbados en relación con sus vecinos y otras jurisdicciones. Se observó que había una tendencia hacia las tasas bajas de impuestos, tanto a nivel de las personas naturales como de las jurídicas. El Cuadro que aparece a continuación muestra las tasas de impuestos de los competidores.

Tasas de Impuestos de los Competidores de Barbados- 2002

	Persona Jurídica	**Persona natural**	
Jamaica	33,33	25	(Tasa única)
Sta. Lucía	33,33	30	(Tasa marginal)
Trinidad	35	35	(Tasa marginal)
Guyana	33,33	33	(Tasa marginal)
Barbados	40	40	(Tasa marginal)

Se observó que la evasión y elusión tributarias con respecto a las personas jurídicas presentarían algunos retos. Se reconoció la posibilidad del traslado de los ingresos. Por consiguiente, se decidió disminuir gradualmente las tasas de impuestos. Se reconoció que a corto plazo habría pérdida de ingresos, pero a largo plazo habría un incremento en los ingresos y mayor crecimiento económico.

NUEVAS TASAS DE IMPUESTO

Las secciones 42 y 43 de la Ley del Impuesto sobre la Renta fueron modificadas para reflejar la tendencia actual de tasas inferiores. El cuadro que aparece a continuación describe las tasas de impuesto sobre la renta de personas naturales y jurídicas.

Año	**Tasa de Persona Jurídica**	**Tasa de Persona Natural**
2002	37,5%	25% (40% - tasa marginal)
2003	36%	22,5% (40% - " ")
2004	33%	20% (40% - " ")
2005	30%	20% (37,5% - " ")
2006	25%	20% (35% - " ")

INTRODUCCIÓN DEL NUEVO REGIMEN TRIBUTARIO – DEL IMPUESTO AL CONSUMO AL IVA

Con anterioridad al año 1997, el sistema tributario de Barbados consistía en el impuesto sobre la renta –personas jurídicas y naturales– y diversos tipos de impuestos al consumo. Conjuntamente con estos diferentes impuestos al consumo existían reglas y tasas diversas. El resultado fue una adminis-

tración ineficaz y pérdida de ingresos mediante la evasión tributaria y cierto grado de elusión tributaria, por cuanto muchas de las legislaciones incluían varias escapatorias.

Los siguientes son algunos de los impuestos al consumo que existían antes de 1997:

- Boletos de Viajes.
- Pequeñas Naves.
- Gastos de Representación.
- Hoteles y Restaurantes.
- Servicio de Aerolíneas.
- Impuestos sobre Minerales Explotables en una Cantera.

Luego de un análisis de las muchas dificultades encontradas en la recaudación de estos impuestos, se hicieron sugerencias para mejorar el sistema global y disminuir la pérdida potencial de ingresos.

En 1997, se introdujo la legislación sobre el Impuesto al Valor Agregado y se revocaron las numerosas leyes sobre el impuesto al consumo. El cambio de legislación fue significativo. Las tasas de impuestos eran de 0, 7,5% ó 15%. Este sistema ha resultado exitoso en la disminución del nivel de evasión y elusión tributarias. De hecho, la recaudación de ingresos bajo este nuevo sistema ha aumentado significativamente.

TRANSACCIONES ESPECÍFICAS

Los contribuyentes utilizan ciertas transacciones para fines de evasión y elusión tributarias. Se utilizan los cambios legislativos para «obturar cualesquiera escapatorias». El cuadro que aparece a continuación resume algunas de las áreas en las que se hicieron cambios legislativos y los abusos específicos que se impidieron.

Legislación	Se Impidió Abuso Específico
Compensación de Grupo	subdeclaración de renta
Préstamos a Directores	utilización de fondos de la compañía sin reintegro
Transacciones Artificiales	sub/sobre valoración de activo
Impuesto final sobre dividendos e intereses	no-declaración de dividendos e intereses

COMPENSACIÓN DE GRUPO - SECCIÓN 23A – LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Los cambios legislativos en el área de pérdidas de grupo actúan como herramienta efectiva para desalentar la evasión y elusión tributarias. En Barbados, se permite que una compañía que sea parte de un grupo compense una pérdida actual de negocios con las ganancias imponibles de otra compañía del grupo, siempre y cuando se cumplan ciertos criterios. La compensación fue diseñada para estimular a las compañías rentables que inviertan en otras actividades que podrían ser inmediatamente rentables.

En Barbados se permite a las personas jurídicas trasladar las pérdidas tributarias durante los nueve años subsiguientes. A fin de asegurar que las compañías no abusen del uso de las disposiciones de compensación de grupo, no se permite que una compañía reclame una compensación de grupo hasta tanto las ganancias del reclamante no sean inicialmente aplicadas contra cualesquiera pérdidas de años anteriores de dicha compañía.

PRÉSTAMOS A DIRECTORES - SECCIÓN 27A – LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Algunos de los directores de compañías, particularmente de compañías subsidiarias, pueden usar su posición para procurar anticipos y préstamos de estas compañías. Para contrarrestar esta even-

tualidad, se utilizaron cambios legislativos. La legislación no impide a una compañía que efectúe anticipos o préstamos a un director, sino que simplemente se asegure de que los directores no abusen de este privilegio. Cualquier préstamo o anticipo efectuado por una compañía a un director debe ser reembolsado en el término de un año o de otro modo se considera como renta del director en el año en el que recibió el préstamo o anticipo. Sin esta estipulación, el director puede usar los fondos de la compañía sin incurrir en ningún gasto de interés y sin ningún período de reembolso establecido.

TRANSACCIONES ARTIFICIALES - SECCIÓN 29 – LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Los contribuyentes a todos los niveles de renta practican esquemas de evasión y elusión tributarias. Existen situaciones en las que el verdadero costo de un artículo no refleja su verdadero valor de mercado. A fin de asegurar que el valor de mercado no sea subvalorado debido a la relación entre el comprador y el vendedor, la administración tributaria utiliza la legislación para obviar o modificar una transacción si no es una transacción conforme al régimen de partes independientes.

IMPUESTO FINAL SOBRE DIVIDENDOS E INTERESES –SECCIÓN 48B Y 48C - LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Se determinó que había personas que efectuaban préstamos a compañías por las que les pagaron sumas generosas de intereses pero no pagaban impuestos. El cambio en la legislación hizo obligatorio que la compañía que pagaba el interés dedujera el 12,5% como impuesto final y entregara el mismo al Comisionado para el día 15 del mes siguiente a aquél en el que se pagó el interés. El mismo tratamiento se aplicó al pago de dividendos.

EL USO DE HERRAMIENTAS ADMINISTRATIVAS

Barbados utiliza un número de herramientas administrativas para reducir la evasión y elusión tributarias, conocer el impuesto de retención, acceso a los registros bancarios de los contribuyentes, la autoridad para embargar a los contribuyentes y realizar liquidaciones cuando sea necesario.

IMPUESTO DE RETENCIÓN

Los pagos a no residentes están sujetos al impuesto de retención del modo siguiente:

Utilidades brutas de artistas	25%
Intereses	15%
Regalías	15%
Dividendos de utilidades gravadas	15%
Utilidades de sucursales	10%
Servicios técnicos / gerenciales	15%
Otros servicios	25%

Cabe observar que este sistema ha sido exitoso en captar impuestos que de otro modo no habrían sido recaudados.

ACCESO A CUENTAS BANCARIAS – SECCIÓN 76 – LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La Sección 76 (1) señala inter-alia:

(1) «una persona autorizada por el Comisionado para cualquier propósito relacionado con la administración o aplicación de esta Ley puede, en cualquier momento razonable, mediante la presentación de esta carta de autorización ingresar en cualesquiera instalaciones o lugar en que se lleve a cabo negocios o en que se mantenga cualquier propiedad o se haga cualquier cosa en relación con cualquier negocio o cualesquiera libros o registros o..... *auditar o examinar los libros y registros* .....

(7) «sin restringir los aspectos generales esta sección se aplica a los bancos».

La autorización para acceder los registros bancarios de los contribuyentes ofrece una herramienta formidable para asistir al Departamento Tributario a rastrear el ingreso no reportado y el dinero devengado por un contribuyente de actividades ilegales.

EMBARGO

La Sección 73 (1) establece – «cuando el Comisionado establece que alguna persona esté endeudada con o es responsable de efectuar un pago a otra persona y dicha persona está endeudada con la Corona bajo esta Ley, el Comisionado puede entregar a la primera persona mencionada una intimación de pago señalando el nombre de la persona que está endeudada con la Corona y el monto de la deuda.....»

Esta disposición autoriza al Comisionado para que recaude impuestos adeudados de una tercera persona que mantenga fondos en nombre de un contribuyente.

SOLUCIONES TECNOLÓGICAS

PROYECTO CIAT -2006

Barbados ha reconocido que una administración tributaria eficiente y efectiva requiere utilizar la tecnología más avanzada disponible. El Proyecto CIAT que está programado para iniciarse dentro de poco, ofrecerá a Barbados la oportunidad de hacer uso de la más reciente tecnología para mejorar sus servicios a los contribuyentes e introducir la declaración electrónica.

Se esperan cambios legislativos para facilitar los sistemas automatizados que permitirían la transmisión electrónica de información, la declaración electrónica, envío y recibo de declaraciones, y otras obligaciones estatutarias del contribuyente.

CONCLUSIÓN

El sistema tributario de Barbados se revisa frecuentemente por cualquier filtración potencial. Se reconoce que un sistema tributario que tenga una medida de simplicidad, un alto grado de equidad y que opere en un ambiente estable, es menos probable que tenga altos niveles de evasión y elusión. No obstante, siempre habrá personas que injustamente procuren minimizar su obligación tributaria. Los cambios legislativos siempre serán un arma útil para reducir dichos desafíos y maximizar la recaudación potencial de los ingresos.

Caso práctico:

TEMA 2.3. LA IMPORTANCIA DE LAS MODIFICACIONES LEGISLATIVAS PARA DISMINUIR LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN TRIBUTARIAS

Jorge Antonio Deher Rachid
Secretario
Secretaría da Receita Federal - SRF
(Brasil)

SUMARIO: 1. Introducción.–2. Antecedentes.–3. Ejemplos de modificaciones legislativas. A. Modificaciones que tienen por objetivo cerrar brechas legales. B. Modificaciones que tienen como objetivo ayudar al control y monitoreo de los contribuyentes. C. Medidas de intercambio de información y cooperación. D. Otras medidas legislativas de carácter general con impacto sobre la evasión fiscal.–4. Comentarios finales.

1. INTRODUCCIÓN

Al abordar el punto «La Importancia de los Cambios Legislativos para Disminuir la Evasión y la Elusión Tributarias», en el contexto del tema central de la 40a Asamblea General del CIAT: «La Recaudación Potencial como Meta de la Administración Tributaria», buscamos presentar algo de la experiencia brasileña reciente.

La SRF - Secretaría da Receita Federal (ente de recaudación tributaria) participa de la formulación de la política tributaria del Gobierno Federal y, de este modo, ha acompañado de cerca las modificaciones legislativas en materia tributaria. Muchas veces, la Receita Federal es llamada a opinar sobre el alcance de proyectos legislativos, tanto en términos de mérito como de estimación en lo que se refiere a impactos en la recaudación. Otras veces, es ella misma la que elabora la propuesta de acto legislativo para el examen por parte del Ministro de Hacienda y del Congreso Nacional, especialmente cuando descubre, en sus actividades rutinarias, brechas legales o ajustes que podrían mejorar su control sobre las operaciones de los contribuyentes.

También están los actos administrativos expedidos por la propia autoridad fiscal que, aunque interpuestos sólo para reglamentar las leyes existentes, pueden producir efectos significativos sobre el aumento del riesgo para aquellos que practican la evasión tributaria y reducir las oportunidades para los que planean pagos de menos y diferimiento de impuestos.

Por eso, entendemos que una administración tributaria puede tener un papel activo y relevante en la elaboración de leyes tributarias, particularmente llevando su experiencia al debate de medidas que, seguramente, también tendrán otros interlocutores. Presentaremos ejemplos de medidas legislativas que Brasil adoptó a lo largo de la última década y que tuvo como objetivo reducir las prácticas de evasión y elusión tributarias.

El trabajo está organizado en tres partes, además de esta introducción. La sección siguiente describe, en pocas líneas, el contexto macroeconómico brasileño de modo de situar al lector, y para que éste entienda mejor las razones que culminaron en las medidas legislativas antielusivas y antievasivas ejemplificadas en la tercera parte. No se hizo referencia a los actos legales para que el texto no sea demasiado abrumador.

Los ejemplos están agrupados en cuatro tipos de legislación, dependiendo de sus objetivos en lo que se refiere al combate a la evasión y elusión fiscales: medidas que tienen como objetivo cerrar brechas legales, medidas que son para dar mayor control y monitoreo a la administración tributaria,

medidas de cooperación para intercambio de información o acciones conjuntas, y otras medidas de carácter más genérico (es decir, medidas que, aunque hayan sido tomadas con intenciones distintas al combate a la evasión y a la elusión, terminaron por demostrarse eficaces también a ese respecto). La conclusión se presenta en el punto 4.

2. ANTECEDENTES

Desde el plan de ajuste macroeconómico de 1994 (Plan Real), que detuvo un proceso hiperinflacionario de dos décadas en Brasil, el mantenimiento del equilibrio fiscal ha sido una pieza fundamental de sustentabilidad económica para el país. En otras palabras, Brasil decidió no continuar financiando sus gastos con emisión de moneda y endeudamiento, y ha buscado equilibrar sus cuentas, inclusive, reduciendo la relación Deuda/PBI a través de la generación de superávit fiscal. En ese sentido, la recaudación tributaria está desempeñando un rol fundamental, dado el nivel de rigidez de los gastos en Brasil.

Con el fin de alcanzar esta meta de superávit fiscal primario, se implementaron varias modificaciones legislativas en el pasado (principalmente en función de la crisis externa de 1999), muchas de las cuales, realmente, tuvieron que contemplar el aumento de alícuotas nominales de impuestos, ampliación de base e inclusive la adopción de bases de incidencia que no eran tributadas. Ese fue un esfuerzo típicamente recaudatorio. En consecuencia, actualmente, llegamos a que tanto el Gobierno como la sociedad brasileña reconocen que se trata de un nivel de carga tributaria elevado.

Así, la política del actual gobierno ha sido trabajar para interrumpir la tendencia ascendente de la última década. En consecuencia, se han implementado medidas de exención tributaria, inclusive con cortes de impuestos nominales, justamente porque la Secretaria da Receita Federal se ha vuelto cada vez más eficiente en el combate a la evasión fiscal. Es decir, el combate a la evasión y elusión fiscal (sea por la vía del control o por la vía legislativa) ha implicado la generación de ingresos que, a su vez, permitieron la adopción de políticas de reducción de impuestos, para mantener la carga tributaria estable. En ese sentido, es importante dejar claro que una forma bastante eficaz en el combate a la evasión, especialmente en sus formas no intencionales, es la simplificación y mejora de calidad del sistema tributario. De este modo, Brasil ha buscado la adopción de regímenes de presunción de renta para micro y pequeñas empresas, la sustitución de la tributación en cascada por la de valor agregado (que tiene las ventajas de distorsionar menos el sistema económico y poseer el autocontrol de la cadena productiva), la exención de la tributación de los bienes de capital, entre otras medidas.

En resumen, el momento actual es único en el sentido de que, si en el pasado, las medidas antielusivas y antievasivas eran una complementación a otras medidas legislativas con vistas a aumentar la recaudación global, hoy ellas son fundamentales para que el país pueda, inclusive, reducir tributos de los sectores formales. De este modo, se busca, también, mayor equidad en el sistema tributario brasileño, de manera que cada segmento económico pueda pagar sus impuestos adeudados. Es decir, existe una clara percepción de que el momento es favorable para introducir mejoras de eficiencia y equidad en el sistema, que no pudieron realizarse en momentos de crisis, cuando toda la atención estaba dirigida hacia la respuesta que la sociedad daría a la necesidad de aumento del esfuerzo fiscal.

Entonces el rol de la Receita Federal se volvió fundamental para la ejecución de las políticas de gobierno y la administración tributaria, efectivamente, ha realizado un esfuerzo recaudatorio con más eficiencia y ha intensificado el combate a la elusión y al fraude fiscal. En efecto, los crímenes de lavado de dinero, contrabando, piratería y corrupción cada vez más forman parte del árido ambiente que atraviesa la actuación del Fisco. En este escenario, la Receita Federal ha participado de la elaboración normativa, inclusive produciendo normas complementarias, en un esfuerzo continuo de garantizar la aplicabilidad de la legislación tributaria. Al mismo tiempo, también ha intensificado las actividades de fiscalización y control, que se ejemplifican con el mayor empleo de la fuerza de trabajo en esas actividades, la creación de una unidad específica de inteligencia fiscal, la creación de una unidad especializada en represión a los delitos de contrabando y exportación clandestina, además de mayor inversión en capacitación y en tecnología de punta.

3. EJEMPLOS DE MODIFICACIONES LEGISLATIVAS

No hay duda de que el combate a la evasión y a la elusión fiscal debe realizarse a través de múltiples vías y según una estrategia clara por parte de la administración tributaria. Según fue citado en el Programa Técnico de esta Asamblea, algunas estrategias posibles se encuentran en el campo administrati-

vo, de fiscalización, y de modificaciones legislativas. Cada administración tributaria debe evaluar qué estrategias y acciones deben elegirse como prioritarias para alcanzar la meta de reducción de la evasión fiscal. Lo que se hizo recientemente en Brasil reúne cambios en todas las áreas arriba mencionadas, pero cabe a este texto explorar, específicamente, las modificaciones realizadas en el campo legislativo.

Para facilitar la comprensión, las modificaciones legales aquí mencionadas se clasificaron en cuatro grupos o formas. La primera se refiere a cambios con el fin de cerrar brechas legales, que llevan especialmente a la planificación tributaria y a la elusión fiscal. La segunda abarca dispositivos legales, o normas infralegales, que establecen mecanismos que permiten a la administración tributaria realizar un mejor seguimiento y monitoreo de los contribuyentes, buscando la reducción de actividades ilícitas y de la evasión. En el tercero, presentaremos medidas que engloban intercambio de información y acuerdos con otras administraciones tributarias o entidades de interés. Por último, se mencionarán medidas de carácter amplio, pero que también implican un impacto relevante sobre la reducción de la evasión y de la elusión.

A. MODIFICACIONES QUE TIENEN POR OBJETIVO CERRAR BRECHAS LEGALES

Entre algunas de las medidas implementadas que tienen por objetivo cerrar o reducir brechas legales es necesario destacar las modificaciones legales con vistas a enfrentar posibilidades de evasión y elusión resultantes del ambiente globalizado. Esto fue importante para el Brasil porque fue a partir del comienzo de los años 90 que la economía brasileña efectivamente se abrió al comercio internacional. En ese momento, fue necesario adoptar medidas en el sentido de refrenar la práctica de evasión y elusión tributaria mediante operaciones internacionales, que empezaron a hacerse crecientemente frecuentes en la realidad brasileña. Más específicamente, se adoptó en el Brasil una legislación referida a la tributación bajo criterio mundial, al control de los precios de transferencia y control de transacciones con paraísos fiscales.

Tributación bajo criterio mundial

Hasta 1995, Brasil adoptaba la tributación sobre base territorial, lo que hacía que la tributación de la renta sólo alcanzara el resultado efectivamente obtenido dentro del país, haciendo que los resultados de empresas brasileñas en el exterior no fueran tributados por el impuesto a las ganancias. Esa medida, además de adecuar la legislación brasileña a la práctica internacional, cerró un gran vacío que permitía la transferencia de resultados tributarios al exterior con la clara intención de no pagar el impuesto en Brasil. Se confirmó la actitud de las autoridades brasileñas de emprender un fuerte combate a la fuga de divisas y de perseguir, con firmeza, el alcance del potencial tributario. Especialmente, la medida generó efectos reales para aquellas empresas que operaban en países de tributación favorecida o que tributen los ingresos en niveles inferiores al brasileño. En ese caso, la ley trató de asegurar que esas empresas pagasen el impuesto en el mismo nivel de aquellas que operan exclusivamente en el territorio nacional.

Legislación de Precios de Transferencia

Aunque los actos legales anteriores hayan rozado el tema de precios de transferencia en Brasil, el marco referencial legal que establece las reglas para la aplicación de esos precios data de 1996. La nueva ley permitió a Brasil insertarse en el competitivo mercado mundial y prepararse para el crecimiento del Mercosur, pues estableció reglas tributarias claras, así como la adopción del consagrado principio de plena competencia (*arms' length*), y usó terminología semejante a la utilizada en los demás países, aplicable a las transacciones entre empresas vinculadas.

No sería el caso de abordar las minucias de la legislación brasileña, sin embargo, a título de ejemplo, son presentadas a propósito para este estudio algunas modificaciones interesantes:

- la carga de la prueba pasó a ser del contribuyente, que debe probar que los precios practicados corresponden a los practicados en el mercado abierto;
- la legislación establece siete métodos de valoración, algunos semejantes a los utilizados en otros países, pero diferenciando importaciones y exportaciones, de forma de tomar en cuenta la realidad económica y legal de Brasil;

– la ley también estableció parámetros mínimos y máximos para los intereses cobrados o pagados entre empresas vinculadas.

Cabe destacar que la legislación brasileña fue el resultado de un intenso debate con el sector privado, que colaboró con varias sugerencias. La ley no establece precios a ser practicados o resultados a ser alcanzados. Su principal objetivo es evitar la manipulación de resultados y hacer que las ganancias generadas en el país sean por éste tributadas y no transferidas a otras naciones.

Legislación sobre Paraísos Tributarios[1]

A medida que el proceso de competencia tributaria internacional fue avanzando, inclusive con la proliferación de diversas áreas de tributación favorecidas, más conocidas como paraísos fiscales, los distintos gobiernos que se sienten perjudicados con esa competencia desleal han buscado alternativas para minimizar el impacto de ese proceso en sus finanzas. Parece claro que, como contramedida para ese tipo de problema, la solución ideal se basaría en medidas o sanciones multilaterales a los paraísos fiscales. Sin embargo, dado el lento proceso de discusión sobre el tema, en 1995, Brasil decidió adoptar una legislación unilateral que establece medidas para proteger el Tesoro Nacional contra prácticas lesivas de operaciones con paraísos fiscales. Fue a partir de ese momento que la legislación brasileña empezó a tratar el tema y estableció una definición de paraíso tributario de forma objetiva, siendo así considerados los países que no tributan los ingresos o aquellos que los tributen a la alícuota máxima inferior al veinte por ciento. Además, la legislación también da tratamiento de paraíso tributario a países cuya legislación interna establezca secreto relativo a la composición societaria de personas jurídicas o a su titularidad.

Esa definición objetiva constituyó una condición necesaria para la adopción de reglas específicas destinadas a refrenar la elusión fiscal por el desplazamiento de bases tributarias. En efecto, en la legislación reciente se observan dispositivos dirigidos a un tratamiento diferenciado para las empresas que realicen transacciones con otras empresas situadas en países con tributación favorecida. Pueden citarse algunos ejemplos en esa línea.

Primero, quedó establecido en la ley que las operaciones realizadas por personas físicas o jurídicas, residentes o domiciliadas en Brasil, con cualquier persona física o jurídica, aunque no vinculada, residente o domiciliada en un área con tributación favorecida (paraísos tributarios), están sujetas a las reglas relativas a los precios de transferencia – ya mencionadas arriba.

Segundo, los rendimientos pagados a persona física (o jurídica) residente o domiciliada en un paraíso tributario están sujetos a la alícuota de impuesto a las ganancias retenido en la fuente del 25%, mientras que, en los casos de personas físicas y jurídicas domiciliadas en países de tributación regular, la tributación normal es del 15%.

En tercer lugar, podemos citar una medida reciente, que eximió de intereses a las inversiones de no residentes que vinieron a Brasil para la adquisición de títulos del Tesoro Nacional. Quedó expresamente prohibido en el acto normativo que pudiesen beneficiarse con la exención recursos provenientes de paraísos tributarios. De este modo, esas inversiones pagarán el 15% de impuesto a las ganancias retenido en la fuente. Una medida análoga también se aplica a las inversiones de extranjeros en la bolsa de valores brasileña.

Así, la legislación en vigencia no sólo define el paraíso tributario, sino que provee criterios claros que pueden aplicarse para así diferenciar operaciones con áreas de tributación favorecida de aquellas que son consideradas operaciones normales, para de este modo proteger al Tesoro Nacional de la pérdida de recaudación con esas operaciones.

Otras Modificaciones - Globalización

Aun después de ese bloque de medidas ya adoptadas, Brasil está buscando el perfeccionamiento continuo de la legislación para evitar la planificación tributaria. Por eso, además de las que fueron citadas, se introdujeron varias modificaciones puntuales más para que las oportunidades de elusión y evasión resultantes del proceso de globalización se estancaran. Muchas de ellas engloban operaciones del mercado financiero. Por ejemplo, recientemente, se revocó un artículo de la ley que permitía el tratamiento tributario privilegiado para operaciones de cobertura de riesgos realizadas en merca-

[1] Texto basado en el libro «Tributação da Renda no Brasil Pós-Real» (Tributación de Ingresos en Brasil Post Real), de la SRF.

dos futuros, en el exterior. Se descubrió que tal dispositivo estaba permitiendo la remesa de ganancias al exterior, teniendo como beneficiarias a empresas vinculadas y controladas, con alícuota cero de impuesto a las ganancias sobre la remesa, y también con deducción de pérdidas sobre el resultado correspondiente a la persona jurídica domiciliada en Brasil.

B. MODIFICACIONES QUE TIENEN COMO OBJETIVO AYUDAR AL CONTROL Y MONITOREO DE LOS CONTRIBUYENTES

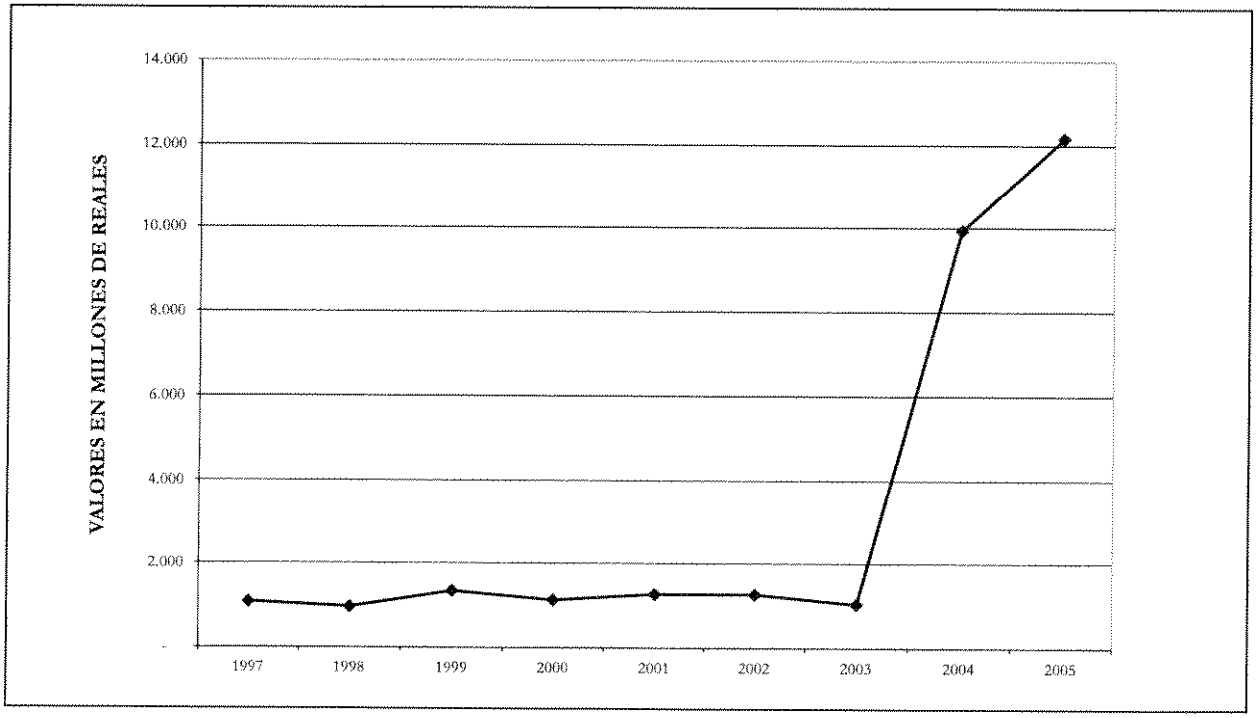
Retención en la Fuente

La retención en la fuente es reconocidamente uno de los mecanismos más eficaces en el combate a la evasión. Por eso mismo, generalmente, proporciona aumento de ingresos, aunque en ambiente de evasión cero, la retención sería sólo mera anticipación de impuesto que se pagaría totalmente en un momento posterior. En Brasil, son varias las situaciones en que se aplican mecanismos de retención en la fuente, para distintos tipos de impuestos, y todas tienen experiencias consistentes de aumento de flujo de recaudación inmediatamente después de la introducción del mecanismo, denotando la existencia de prácticas de evasión y la eficiencia de la retención en la fuente para combatirla. Destacamos, a continuación, algunas experiencias recientes.

Primero, la introducción de la obligatoriedad de retención y pago al Tesoro, por los órganos públicos, a partir del 01/01/97, de los tributos provenientes de la provisión de bienes o de la prestación de servicios a esos órganos. Esta medida no sólo revestía importancia por su carácter tributario, sino también por el tema de la moralidad administrativa. De hecho, la osadía de los defraudadores llegaba al punto de no tributar los impuestos relativos a los pagos efectuados por órganos públicos. El éxito de la medida hizo que, tiempo después, la misma se extendiera a las empresas privadas, a partir del año 2004, pues éstas son más fáciles de controlar que el universo de sus proveedores. En ambos casos, se constató la elevación de la recaudación de tributos. El gráfico a continuación presenta el comportamiento de la recaudación de la parte del impuesto retenido en la fuente referente a esas medidas. Es notorio el salto de recaudación en el año 2004, cuando se produjo la extensión de la retención a las demás empresas.

GRÁFICO 1

Retención en la fuente PJ/PJ (Ley nº 9.430/96, art. 64 e Ley nº 10.833/03, art. 30 e 34)
(A precios de diciembre/05 - IPCA)
Período: 1997 a 2005



Un segundo caso fue la obligación de retención en la fuente de impuesto a las ganancias en las decisiones de la Justicia Laboral. Se verificó que en los procesos laborales, muchos contribuyentes obtenían sentencias favorables, recibían el dinero y no ofrecían los valores a la tributación. Es interesante comentar que si estuvieran percibiendo sus salarios directamente de las empresas, éstos estarían sujetos a la retención de impuesto a las ganancias en la fuente, normalmente. La nueva regla eliminó el problema.

Un tercer caso involucró los planes de previsión privada. El mercado ofrecía planes como si estuvieran exentos del impuesto a las ganancias, si los rescates se efectuasen hasta el valor que la ley brasileña define como «límite de exención». En realidad, ese límite es aplicable al total de los rendimientos cobrados en el mes por el contribuyente persona física. La utilización de los rescates en desacuerdo con la norma caracterizaría la evasión del impuesto, pero el costo administrativo del control podría ser muy alto, considerándose la atomización de los contribuyentes y de operaciones de rescate. La introducción de la tributación en la fuente sobre cualquier valor rescatado permite que el control se dé solamente sobre las operadoras de planes de previsión.

Otro caso fue la incidencia de impuesto a las ganancias en la fuente en la liquidación de operaciones en la bolsa de valores, a una alícuota del 0,005%. Además de identificar a los contribuyentes que operan en los mercados de capitales, la retención en la fuente ayuda a estimar el volumen de recursos en transacción. Eso ha ayudado en la fiscalización de operaciones que, antes, pasaban desapercibidas al control del Fisco. El impuesto retenido puede ser deducido del impuesto sobre ganancias netas calculadas en el mes o compensado con el impuesto incidente sobre ganancias subsiguientes, de forma de no aumentar la carga tributaria del contribuyente.

Adopción de Regímenes Monofásicos

Otro mecanismo en que la experiencia brasileña ha sido exitosa es la adopción de regímenes monofásicos para los impuestos al consumo de las cadenas económicas más sujetas a la evasión. Verificamos que ciertas cadenas productivas, en general aquellas que poseen un sector minorista muy atomizado con pequeñas empresas, tienen una mayor tendencia a presentar problemas de evasión. En especial, podemos citar a los sectores de combustibles, automóviles y autopartes, farmacéutico, cigarrillos y bebidas, entre otros.

Para esos sectores, se instituyó un régimen de cobranza monofásica, es decir, incidiendo sólo una vez a lo largo de la cadena, de modo de reemplazar toda la incidencia que se produciría sobre el valor agregado en cada etapa de la producción. Así, el control y el cobro se realizan sobre las grandes empresas, que son en menor cantidad, no cabiéndole a las pequeñas empresas pagar ningún tributo adicional. El control se vuelve más fácil y la recaudación se produce totalmente en las primeras fases del ciclo productivo, no dejando margen a la elusión fiscal en el sector minorista.

Para ilustrar los resultados obtenidos con esas medidas, presentamos los gráficos a continuación. El primero muestra el impacto de la tributación monofásica en el sector automotor y el segundo, en la tributación de combustibles. Los impuestos considerados son tributos que poseen incidencia sobre el valor agregado, pero que, por las características del sector, se están cobrando en una sola etapa[2]. En ambos casos, las medidas produjeron un aumento de recaudación más que proporcional al decrecimiento de recaudación de las actividades que pasaron a ser no tributadas.

En el gráfico 2, la línea azul representa la recaudación obtenida de las plantas de montaje, que subió con la introducción de la medida, en el año 2000, mientras que la línea roja representa la recaudación de los minoristas que disminuyó, después de la medida, pero no en la misma proporción que el aumento de los ingresos de las plantas de montaje. Un razonamiento análogo puede aplicarse al gráfico 3, con la diferencia de que ahora estamos verificando el comportamiento de la recaudación de refinerías y distribuidoras de combustibles.

[2] Los impuestos considerados son el PIS y la Cofins, aportes de cuño social, compulsivos, que deben pagar las empresas y cuyas incidencias pueden ocurrir sobre la facturación o sobre el valor agregado.

GRÁFICO 2

Recaudación del PIS/COFINS del sector automotriz
(A precios de diciembre/05 - IPCA - índice de precios al consumidor)
Período: 1998 a 2005

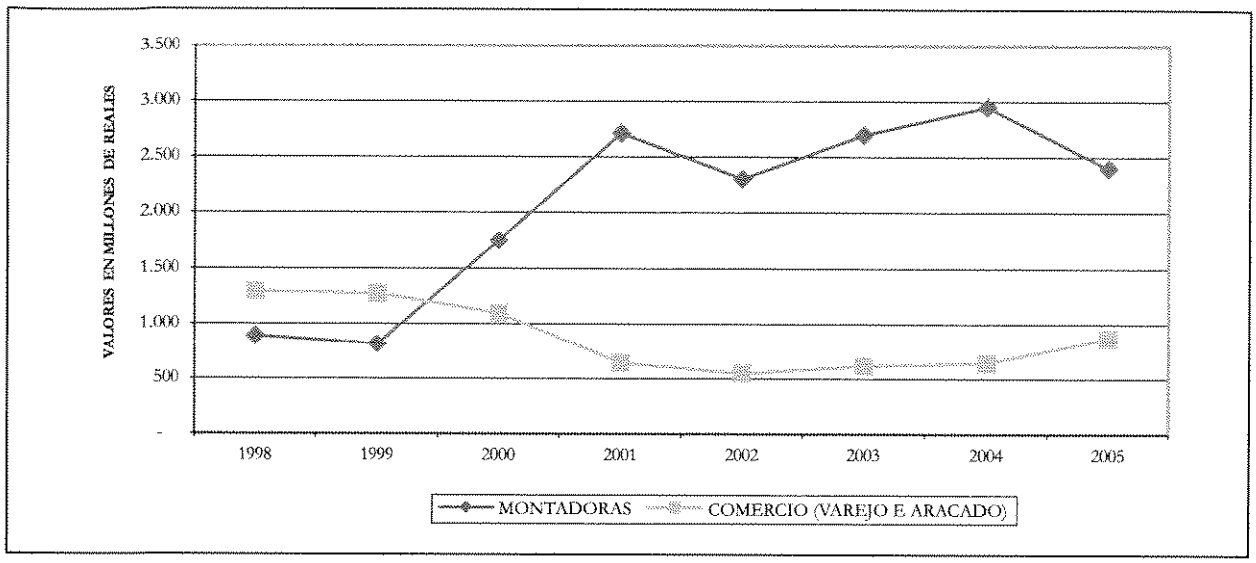
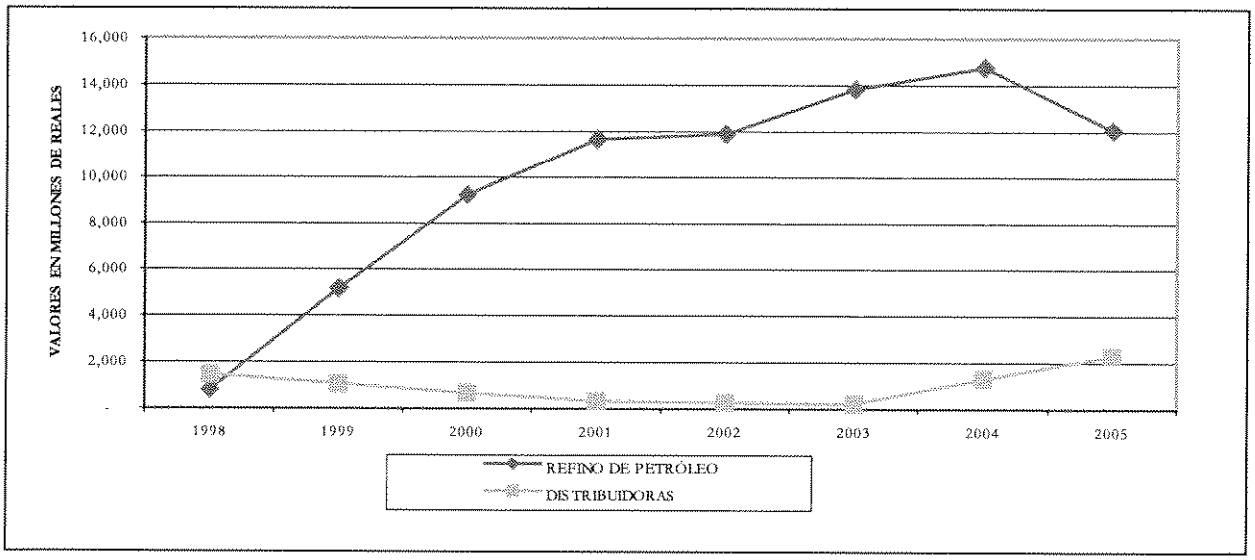


GRÁFICO 3

Recaudación del PIS/COFINS del sector de combustibles
(A precios de diciembre/05 - IPCA)
Período: 1998 a 2005



ADOPCIÓN DE TRIBUTACIÓN ESPECÍFICA (ALÍCUOTA *AD REM*) PARA PRODUCTOS ESPECÍFICOS

Como una complementación del régimen monofásico, en el caso de productos que son de difícil control, alta tendencia a la elusión y alta tributación, Brasil adoptó una alícuota específica (*ad rem*) por cantidad. Eso se aplica especialmente a cigarrillos, bebidas y combustibles, y ayuda a tener un control más estricto en lo que se refiere a la producción.

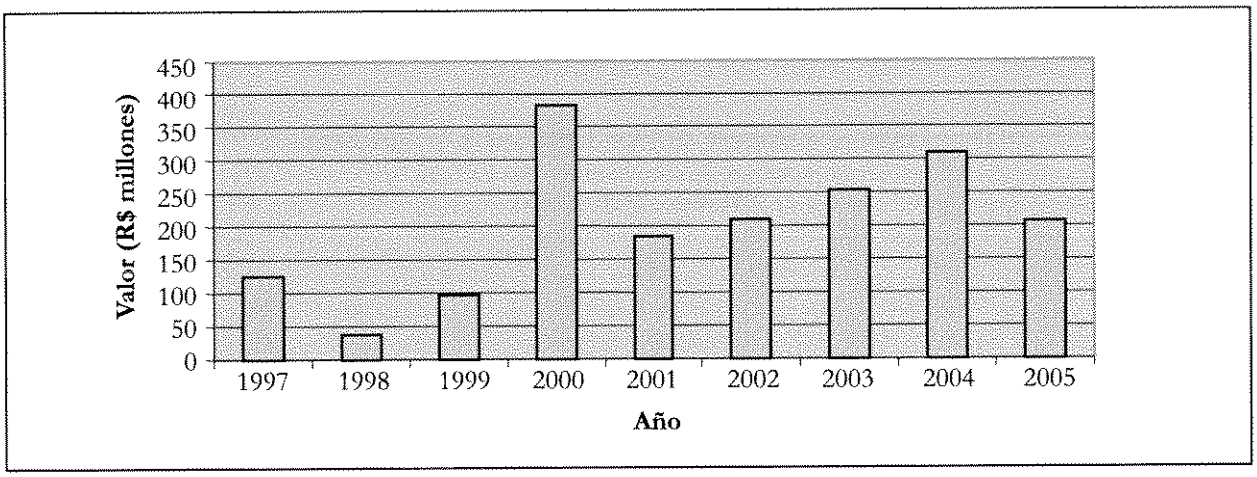
Para dar un ejemplo concreto en el campo de los cigarrillos, el trabajo de fiscalización en la comprobación de los ilícitos tributarios era difícil y lento cuando la alícuota vigente era ad valorem, pues había variedad de marcas comercializadas y diversidad de precios. Después del 1º de junio de 1999, los cigarrillos pasaron a ser tributados bajo la forma de alícuota específica *ad rem* de acuerdo a la clase de encuadre del producto.

El cambio en la sistemática de tributación trajo un incremento de control del sector por parte de la Administración Tributaria. Eso porque se establecieron diferentes modelos de estampilla de control para las distintas clases de encuadre mencionadas anteriormente. De esta forma, siendo efectuada la provisión de las estampillas de control por la Secretaria da Receita Federal y de uso obligatorio por parte de los fabricantes para la aplicación en los paquetes de cigarrillos que contienen veinte unidades, se puede verificar exactamente cuánto recaudará la administración tributaria. Se le asocia a este hecho la implementación de la obligatoriedad, a partir del año 2000, de la provisión de información acerca de la producción de cigarrillos y consumo de estampillas de control, efectuada por intermedio de la Declaración Especial de Información Fiscal (DIF - Declaração Especial de Informações Fiscais-Cigarrillos), transmitida mensualmente a través de medio digital, vía Internet, por los fabricantes de cigarrillos a la Secretaria da Receita Federal.

El gráfico 4 (abajo) da una exacta dimensión de los cambios efectuados por la Secretaria da Receita Federal, presentando los resultados de fiscalización obtenidos con los fabricantes de cigarrillos a lo largo de los últimos años. Se verifica, por lo tanto, que, a partir de 1999, hubo un crecimiento significativo de los valores de actas de infracción, lo que demuestra un avance en el control de la producción y recaudación del sector, permitiendo a la administración tributaria mayor rapidez de actuación cuando se constatan indicios de incumplimiento de la legislación tributaria.

GRÁFICO 4

Actas de Infracción - Fiscalización Cigarrillos



Medidores de Flujo en la Industria de Bebidas

Así como en muchos otros países, la comercialización de bebidas merece atención constante del Fisco brasileño. En el 2005, las ventas de cerveza, en el mercado interno, crecieron cerca del 6%, pero la recaudación de impuestos correspondiente creció cerca del 15%. Ese desempeño puede ser asegurado, en parte, por la obligatoriedad del uso de los medidores de flujo en las fábricas. La medida tuvo por objetivo contener la elusión fiscal en un sector típicamente difícil de controlar. Las cervecerías son las primeras en utilizar los nuevos equipos y fueron seleccionadas por representar cerca del 70% de la recaudación fiscal del sector, cuya facturación supera los siete mil millones de dólares anuales. En las sesenta fábricas de cerveza del país, el ojo del Fisco acompaña la producción anual de 8,5 mil millones de litros de cerveza en tiempo real, verificando si el volumen producido corresponde al valor asentado en facturas. A la brevedad, semejante control se ejercerá sobre las fábricas de bebidas gaseosas.

Los sistemas instalados en las fábricas se componen de equipos medidores de flujo y aparatos para control, registro, grabación y transmisión remota de información a la Receita Federal. El establecimiento de asociaciones del Fisco con el Instituto Nacional de Metrología y Calidad Industrial (Inmetro -Instituto Nacional de Metrologia e Qualidade Industrial), la Universidad Federal de Santa Catarina (UFSC-Universidade Federal de Santa Catarina) y el Instituto de Investigaciones Tecnológicas del Estado de San Pablo (IPT-Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo) permitió el desarrollo de requisitos de especificación técnica, de funcionamiento y de seguridad de los nuevos equipos. Todos ellos, así como los procedimientos para la instalación, habilitación y homologación se encuentran sujetos a actos normativos de la Receita Federal.

La medida está siendo bien recibida por los fabricantes de cerveza que, inclusive, respondieron por costos estimados en cerca de 5 millones de dólares referidos a la adquisición e instalación de los equipos. Testimonios de los productores consideran que el impacto del control será positivo, ya que las industrias que se benefician con la elusión no podrán mantener los precios. La expectativa del Sindicato Nacional de las Industrias de Cervezas es que la competencia sea nivelada en bases justas.

Sin embargo, no bastan los medidores para la efectividad de la medida. Por esa razón, el Fisco está rodeándose de todas las precauciones para el éxito del proyecto. En ese sentido, la Receita Federal firmó convenios de cooperación técnica con los estados federados para la implantación de los medidores de flujo en la industria de la cerveza, así como la promoción del intercambio de información y la prestación de asistencia mutua en la fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias del referido sector. Esos convenios atienden los intereses de ambas partes y son fundamentales para garantizar que el Fisco acompañe la producción y la comercialización de cerveza.

Sistema de Control y Rastreo de la Producción de Cigarrillos

La Secretaria da Receita Federal pretende implantar en el año 2006, en todos los fabricantes nacionales, un Sistema de Control y Rastreo de la Producción de Cigarrillos, eficaz en el combate a la evasión fiscal del sector, que genera, como consecuencia, impacto negativo en la recaudación tributaria, hoy del orden de R$ 600 millones cada año. Además, otros R$ 750 millones de tributos son evadidos como resultado del contrabando proveniente de otros países, totalizando cerca de R$ 1,35 mil millones al año de perjuicios a las fuentes de ingresos públicos.

Teniendo en cuenta la obligatoriedad de superposición de la estampilla de control en los paquetes de cigarrillos producidos por los establecimientos fabricantes, la Secretaria da Receita Federal está desarrollando, junto con la Casa de la Moneda de Brasil (empresa pública responsable por la confección de la estampilla de control), un proyecto de Sistema Integrado de Control y Rastreo de la Producción de Cigarrillos, que tiene como objetivo posibilitar:

- el control de la producción de cigarrillos en el momento de su fabricación, implementando, de esta forma, la obligatoriedad de instalación de contadores automáticos en las empresas fabricantes de cigarrillos, prevista en la legislación brasileña;
- mayor seguridad a la estampilla de control aplicada en el paquete de cigarrillos, incorporando nuevas tecnologías de fácil detección por el Auditor-Fiscal de la Receita Federal en su trabajo de fiscalización;
- el rastreo de la estampilla de control, por intermedio de una codificación vinculada a la misma, desde su confección en la Casa de la Moneda de Brasil, pasando por la entrega a la Secretaria da Receita Federal, por su aplicación en el paquete de cigarrillos por el fabricante y el destino final de la misma, o sea, el establecimiento al cual el fabricante hace el respectivo envío para comercialización, hasta las aplicaciones para lectura y decodificación de los referidos códigos con utilización de dispositivos electrónicos de lectura óptica acoplables a las computadoras portátiles de los Auditores-Fiscales de la Receita Federal;
- el acceso a la información que consta en el referido Sistema, de forma integral por parte de la Secretaria da Receita Federal, que permita el control y monitoreo a distancia sobre la provisión de estampillas, producción de cigarrillos y respectivas marcas comercializadas, así como su cruce con otra información económico-fiscal, como recaudación, débitos declarados, compensaciones y facturas de proveedores de insumos para fabricación de cigarrillos.

El Sistema de Control y Rastreo de la Producción de Cigarrillos se basa íntegramente en la estampilla de control, dentro de la cual se inserta un código electrónico invisible en su proceso de confección por la Casa de la Moneda de Brasil, y que, sirviéndose de un equipo lector instalado en la empaquetadora del fabricante de cigarrillos, en el momento de la aplicación de la estampilla en el paquete, posibilita la validación del referido código, registrando en él toda la información de interés de la administración tributaria. El Sistema es una solución integrada, con características únicas, que tiene como soporte principal la estampilla de control, sin la cual se vuelve inviable su implantación, donde todas las etapas del flujo de procesos mencionadas anteriormente se basan en la fabricación, codificación, distribución, validación y liberación para comercialización del producto al cual la estampilla de control había sido aplicada.

De esta forma, se garantiza el monitoreo de la producción de cigarrillos en Brasil y en consecuencia de los niveles de recaudación tributaria, permitiendo la actuación rápida y eficaz de la Secretaria da Receita Federal y de las Secretarías de Hacienda Provinciales, por compartir información a semejanza de lo que ocurre con los Medidores de Flujo en el sector de bebidas, en la constatación

de cualquier indicio de irregularidad durante el proceso, así como con relación a las principales infracciones cometidas actualmente por los fabricantes de cigarrillos nacionales, tales como: producción de cigarrillos sin estampillas o con estampillas de control falsas; omisión de ingresos; falta de emisión de facturas; diferencia del valor registrado en la contabilidad y el declarado a la Receita Federal; no pago de tributos, o pago menor que el debido; omisión o error en la provisión de información a la Receita Federal.

Fiscalización y Secreto Bancario

El secreto fiscal y el secreto bancario se crearon para proteger al ciudadano, pero pueden comprometer la acción fiscalizadora sobre criminales. La Receita Federal ha tratado de ampliar el respaldo legal para investigar operaciones ilícitas. En ese sentido, la Constitución Brasileña de 1988 permitió el acceso de los agentes de la Receita Federal a la información financiera de los contribuyentes, pero, en 1994, una acción legal en el Superior Tribunal de Justicia (STJ) prohibió el envío de información financiera en poder del Banco Central al Fisco. La situación se revirtió con la aprobación de leyes complementarias por el Congreso Nacional, que, incluso, promovieron algunas modificaciones en el Código Tributario, y se retomó el intercambio de información financiera y fiscal.

Con la nueva legislación, las autoridades y los agentes fiscales tributarios de la Nación, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios pueden examinar documentos, libros y registros de instituciones financieras, incluso los que se refieren a cuentas de depósitos y aplicaciones financieras, cuando existiera un proceso administrativo instaurado o un procedimiento fiscal en curso. Además, la ley prevé el cumplimiento, por el Poder Ejecutivo, en lo que se refiere a la periodicidad y a los límites de valor, de los criterios según los cuales las instituciones financieras deben informar a la Receita Federal las operaciones financieras efectuadas por los usuarios de sus servicios.

Declaraciones - DIMOB y DECRED

También se editaron actos normativos con miras a introducir nuevas declaraciones en Brasil, para mejorar el nivel de información de la Receita Federal sobre operaciones de los contribuyentes, que pueden servir de gran valor para el cruce de información e identificación de omisión de rendimientos. Por ejemplo, en 2003, se instituyó la Declaración de Operaciones con Tarjeta de Crédito (Decred), cuya presentación es obligatoria para las administradoras de tarjetas de crédito. Esas administradoras están obligadas a proveer el monto total gastado por el contribuyente, persona física o jurídica, agregado por mes. Esa medida vale para gastos mensuales de más de R$ 5.000 (cerca de US$ 2.300) en el caso de personas físicas y de R$ 10.000 (cerca de US$ 4.600) en el caso de personas jurídicas.

La Decred proporciona a la Fiscalización el acceso a información sobre las operaciones procesadas por tarjeta de crédito – medio de pago en franco aumento en el país. En efecto, el cotejo de esa información con los datos económico-fiscales disponibles internamente le otorga a la Fiscalización un instrumento poderoso para el descubrimiento de ilícitos tributarios. Las informaciones sobre pagos y transferencias se distribuyeron para el trabajo en aquellos casos que, al principio, se consideran injustificables (o sea, contribuyentes que tuvieron pagos o cobros importantes, pero que no presentaron declaraciones o que declararon no haber realizado operaciones o, también, contribuyentes cuyos registros fueron considerados inaptos o cancelados). Serán, en total, 1.040 contribuyentes a ser fiscalizados, 374 personas físicas y 666 personas jurídicas.

El mismo año 2003 se instituyó la Declaración de Información sobre Actividades Inmobiliarias (Dimob), cuya presentación es obligatoria para las constructoras o aquellos que se asocian con constructoras para construir en sus terrenos, que comercialicen unidades inmobiliarias por cuenta propia; y para inmobiliarias y administradoras de inmuebles, que realicen intermediación de compra y venta o de alquiler de inmuebles. La Declaración identifica a los adquirientes o contratantes de alquiler de inmuebles, así como también identifica la fecha de la realización de la operación y su valor. A partir de información acerca de hechos económicos practicados por terceros –personas físicas y jurídicas– obtenidos con la Dimob, la SRF puede identificar el eventual incumplimiento de obligación tributaria.

Los ingresos de alquiler son pasibles de tributación e, indudablemente, están entre los que generan mayor riesgo de evasión. También las transacciones relativas a enajenación de inmuebles muchas veces dejan de ser informadas a la SRF, justamente por realizarse con recursos que quedaron al mar-

gen de la tributación, labrando el instrumento público recién después del plazo de prescripción. Además, los datos existentes en la Dimob pueden utilizarse como uno de los criterios de selección de contribuyentes a fiscalizar.

En el primer año de entrega de la Declaración, se informaron cerca de 750 mil transacciones, relativas a cerca de 740 mil contribuyentes. A título de alquiler, los valores declarados totalizan cerca de R$ 6 mil millones. En las Dimob entregadas en el 2003, los valores informados de las operaciones referentes a compra y venta de inmuebles son de aproximadamente R$ 18 mil millones, con pagos, en el año calendario de 2002, de casi R$ 8,5 mil millones.

CNPJ y CPF de Extranjeros

Desde el año 2002, se hizo obligatorio el registro de extranjeros en la Receita Federal, personas físicas o jurídicas, que posean bienes inmuebles, aeronaves y embarcaciones en Brasil. La medida se hizo necesaria justamente para identificar a personas que realizaban transacciones en Brasil, pero que no aparecían en nuestras bases de datos por ser extranjeras.

C. MEDIDAS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y COOPERACIÓN

Otra línea importante de acción se refiere al intercambio de información y cooperación con otras administraciones tributarias y entidades de interés. Especialmente en un país federativo, donde los Estados administran el principal IVA, el intercambio de información entre el fisco federal y los fiscos provinciales puede ser de gran valor en el combate a la evasión fiscal. De la misma forma, se ha hecho mucho en acciones conjuntas con la Policía Federal, especialmente en el combate al contrabando de mercadería. Vale mencionar que la Secretaria da Receita Federal tiene cerca de 200 convenios de cooperación con entidades para intercambio de información.

También se destaca la construcción del registro sincronizado, que tiene como objetivo compartir información entre las administraciones tributarias de la Nación, Estados y Municipios, así como la amplia integración con los demás órganos y agentes intervinientes en el proceso de registro de empresas. El Registro Sincronizado tiene como objetivo buscar la integración, simplificación y estandarización de obligaciones accesorias de los actos de inscripción de las tres esferas de Gobierno y la agilización de los procedimientos de inscripción y modificación de registro. El Registro Sincronizado permitirá el monitoreo integrado del contribuyente por parte de los distintos fiscos y evitará situaciones, donde, por ejemplo, un contribuyente puede estar en situaciones diferenciadas en los registros de las tres esferas gubernamentales, pudiendo estar activo para la Receita Federal y no estar activo para el fisco provincial, o viceversa. El proyecto trae ventajas obvias para el contribuyente, que en lugar de dirigirse a varios órganos públicos para instalar su negocio o promover modificaciones de registro, deberá dirigirse solamente a un único lugar. En lo relativo a las administraciones tributarias, la integración implicará también menores costos en el largo plazo, pues será eliminada la duplicación de trabajo y de sistemas de información que no guardan compatibilidad entre sí. Eso permitirá un intercambio de información más efectivo entre los fiscos, acciones conjuntas y coordinadas, y mayor combate a la evasión y a la elusión fiscales.

D. OTRAS MEDIDAS LEGISLATIVAS DE CARÁCTER GENERAL CON IMPACTO SOBRE LA EVASIÓN FISCAL

Contribución Provisoria sobre Movimientos Financieros (CPMF)

Una de las modificaciones legislativas más importantes de los últimos tiempos, en Brasil, fue la creación del Aporte Provisorio sobre Movimientos Financieros (CPMF -Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira), en 1997, sucediendo al Impuesto Provisorio sobre Movimientos Financieros, inicialmente cobrado en 1994. Además de producir una significativa recaudación[3] a un costo administrativo muy bajo, el CPMF es uno de los pocos impuestos que tiene incidencia sobre

[3] En el año 2005, la CPMF recaudó cerca del 1,3% del PBI, con la alícuota del 0,38%, considerada bastante baja.

la economía informal, aumentando bastante para los criminales los riesgos de que sus operaciones ilícitas salgan a la luz. El tributo incide solamente en las operaciones a título de débito bancario y hoy tiene una alícuota del 0,38%. Considerando que Brasil tiene un sistema bancario avanzado y una economía bastante dependiente de transacciones bancarias (fruto de los años hiperinflacionarios donde era prohibitivo llevar papel moneda por algunos pocos días, bajo pena de perder casi todo su valor), el aporte ha tenido éxito desde el punto de vista de la productividad. Además, parece ser un impuesto muy adaptado a la nueva realidad del comercio y de las transacciones electrónicas, donde, muchas veces, solamente el rastro del dinero es visto por el fisco, especialmente cuando no hay tránsito de mercaderías físicas.

Aunque sea susceptible a críticas desde el punto de vista de la eficiencia económica, por las ventajas que presenta bajo la óptica administrativa, la CPMF se volvió vital para la fiscalización de la Receita Federal. Prueba de ello es que el aporte, a pesar de ser «provisorio», está siendo prorrogado sucesivamente en el Congreso Nacional. Datos obtenidos del cruce entre la información de la CPMF (que indican el movimiento financiero del contribuyente) y de la declaración del impuesto a la renta de las personas físicas y jurídicas (en una operación denominada «Movimiento Financiero Incompatible) demuestran que personas físicas y jurídicas que se dicen exentas del impuesto, o que omitieron entregar la declaración, mueven centenas de miles de millones de reales. La operación, instituida en el 2001, finalizó en diciembre de 2003, con la conclusión de 5.038 procedimientos de fiscalización y crédito tributario de R$ 7,7 mil millones. A partir de esa operación y de sus resultados significativos, la información de movimientos financieros fue incorporada a los sistemas de selección de sujetos pasibles de fiscalizar y a la preparación del procedimiento fiscal.

Por ser el único tributo que alcanza a la economía informal o ilegal, que, en general, depende del sistema bancario para su operacionalización o del llamado «lavado de dinero«, la CPMF puede volverse más justa que los tradicionales impuestos sobre las ganancias que, en la práctica, son evadidos por los más ricos, que tienen mecanismos sofisticados de planificación tributaria, y que imponen al Estado un alto costo para ser fiscalizados.

Integración con Ingresos Previsionales

En el momento, está en apreciación un proceso de integración entre la Secretaria da Receita Federal (que desde 1968 administra conjuntamente los ingresos internos y aduaneros) y la Secretaría de Ingresos Previsionales (que administra los aportes previsionales). Ese proceso de integración tiene por objetivos la optimización de los recursos materiales y humanos, la reducción de costos operativos, la simplificación de procesos y la integración de los sistemas de atención, control y de tecnología de la información. Para el buen contribuyente, representará la simplificación de las obligaciones tributarias y la interacción con una única representación del Fisco Federal, posibilitando economía de tiempo y reducción de costos. Para los evasores, la medida es un golpe duro más, pues la integración de las bases de datos de los fiscos aumentará la visibilidad de sus operaciones. La integración es vista como la forma ideal de gestión. Sin embargo, mientras ésta no se concreta, el proceso de intercambio de información entre la Receita Federal y la Secretaría de Ingresos Previsionales (Secretaria de Receitas Previdenciárias) ya se encuentra bastante adelantado.

4. COMENTARIOS FNALES

Como se vio, la experiencia brasileña se ha caracterizado por diversas modificaciones legislativas, en los últimos años. Esas modificaciones, sin ninguna duda, tuvieron efectos positivos sobre la reducción de la evasión y de la elusión tributarias y contribuyeron a mejorar la eficacia de la Administración Tributaria, quedando ésta más próxima a recaudar conforme a su potencial.

Todas esas modificaciones legales no habrían sido posibles si la Receita Federal no estuviera presente permanentemente en las decisiones de gobierno, actuando permanentemente junto al Ministro de Hacienda y a los representantes del pueblo en el Congreso Nacional. Gracias al profesionalismo de su acción y a los resultados que entrega a la sociedad, la Receita Federal conquistó el apoyo necesario de las autoridades públicas para opinar sobre política tributaria y temas de su interés. Además, por ser respetada, ha obtenido éxito en la formalización de convenios y protocolos internos de cooperación e intercambio de información con otras entidades públicas. Con ello, la Administración Tributaria brasileña ha trabajado buscando aumentar la percepción del riesgo para el contribuyente incumplidor, buscando aumentar la recaudación vía mayor eficiencia en el combate a la evasión.

Las modificaciones aquí presentadas marcaron un punto de inflexión en la política económica brasileña. Es notorio que los actos más recientes tienden a mejorar tanto la eficiencia de la máquina administrativa como la eficiencia de la economía como un todo. Se espera que la experiencia brasileña contribuya a que otras administraciones tributarias puedan tomar lecciones importantes de cada medida legislativa aquí comentada. Es cierto que la realidad de cada nación es diferente y que no existen soluciones listas para los problemas de cada una. Sin embargo, de todo lo que se dijo, cabe destacar que las modificaciones legislativas pueden ser un importante instrumento a favor de los administradores tributarios, como aquí se demostró, siempre que las medidas adoptadas sean transparentes y que den en el blanco de la evasión y de la elusión tributarias, tan nocivas para la sociedad.

T E M A 3

LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL COMO HERRAMIENTA PARA ALCANZAR LA RECAUDACIÓN POTENCIAL

Ponencia:

TEMA 3. LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL COMO HERRAMIENTA PARA ALCANZAR LA RECAUDACIÓN POTENCIAL

Deborah Nolan
Comisionada de la División de Grandes y Medianas Empresas
Servicio de Rentas Internas - IRS
(Estados Unidos de América)

SUMARIO: I. Introducción.–II. Foros Internacionales. A. El Diálogo Fiscal Internacional. B. La COIAT. C. Las Naciones Unidas. D. CIAT. E. IOTA y COTA. F. OCDE. G. Foro de Administraciones Tributarias. H. FATF.–III. Intercambios Multilaterales. A. Intercambios en el nivel sectorial. B. Reuniones de inspectores tributarios de la OCDE. C. Foro global sobre tributación. D. Foro de los siete países sobre paraísos fiscales. E. JITSIC.–IV. Asistencia Técnica Horizontal. A. Asistencia de la OCDE. B. Otras formas de asistencia.–V. Actividades Prácticas.–VI. Resumen/Cierre.

I. INTRODUCCIÓN

La tesis de esta Asamblea General es que la recaudación del total de las obligaciones tributarias adeudadas al Estado nacional es una variable dinámica (de allí la designación de recaudación «potencial») que, a su vez, depende de otras variables dinámicas. Estas variables son de dos tipos: aquellas que se encuentran en el entorno interno de la nación en la que opera la administración tributaria (y que son jurídicas o administrativas); y aquellas que son consecuencia del entorno internacional (que también pueden ser mecanismos jurídicos o administrativos).

Respecto de este último tipo de variables, ha resultado evidente para las autoridades tributarias que la globalización –la creciente integración de las economías y el comercio entre fronteras nacionales– origina, o al menos debería originar, estrategias administrativas orientadas a optimizar la recaudación de las obligaciones tributarias. La globalización inevitablemente obliga a las administraciones tributarias a prestar especial atención al entorno internacional, y hace conveniente mejorar sus relaciones con otras autoridades tributarias para abordar los desafíos críticos que enfrenta la administración tributaria. Como se señala en el programa de esta sesión, los desafíos críticos tienen dos vertientes: impedir una erosión injustificada de la base imponible, y facilitar actividades comerciales legítimas que promuevan el bienestar económico nacional.

En tres oportunidades durante 2005, el Comisionado del Servicio de Ingresos Internos de los Estados Unidos, Mark Everson, habló ante el Congreso de los Estados Unidos sobre la «brecha fiscal», un término estadounidense que resulta aproximadamente paralelo al tema de esta conferencia, «recaudación potencial». En su reciente testimonio de octubre de 2005, ante la Subcomisión Federal de Gestión Financiera de la Comisión del Senado de los Estados Unidos sobre Seguridad Interior y Asuntos de Gobierno, el Comisionado Everson identificó la necesidad de la cooperación internacional como un componente clave en los esfuerzos de los Estados Unidos por abordar las cuestiones relativas a la brecha fiscal y la recaudación potencial. En nuestra opinión, la cooperación internacional, desarrollada en una serie de foros, es condición *sine qua non* para una efectiva administración tributaria.

Más recientemente, en una entrevista con publicaciones tributarias reconocidas en diciembre de 2005, el Comisionado Everson mencionó nuestro cometido para 2006, incrementar el foco en el plan

estratégico que abarca todo el Servicio para una lucha más efectiva contra las prácticas tributarias abusivas donde participen elementos internacionales, en conjunción con una mayor utilización de los avances tecnológicos.

Yendo un paso atrás en el tiempo, de modo de plantear el contexto de estas ideas, en julio de 2004, el IRS anunció su plan estratégico para 2005-2009, que incluía tres objetivos clave para el IRS: mejorar la asistencia al contribuyente; optimizar el cumplimiento de la legislación tributaria; y modernizar el IRS a través de procesos de negocios y tecnología. El Comisionado Everson considera que el mayor acento puesto en 2006 sobre el análisis del IRS de las estrategias tributarias donde participen elementos internacionales es una mejora del objetivo estratégico existente en el IRS de optimizar nuestros esfuerzos en el ámbito del cumplimiento de la legislación fiscal. La atención añadida a las operaciones transfronterizas vinculadas con lo tributario es para asegurar que las operaciones internacionales cumplan con la legislación tributaria vigente. Esto se debe a que nos preocupan cada vez más las operaciones internacionales y la globalización de todas las cuestiones tributarias, tanto aquéllas del ámbito empresarial como (y cada vez en mayor medida) las que surgen con las personas físicas. El IRS identificó una cantidad de ardides de elusión fiscal con divisas, paraísos tributarios *offshore*, y el uso de bancos no ubicados en los EUA para evitar declarar ingresos. Ya se ha actuado contra algunas prácticas que pueden incluir elementos internacionales a través de la utilización de conocimientos desarrollados dentro de muchos de los marcos relacionales descriptos más adelante en este trabajo.

Las próximas dos sesiones de nuestro programa tratarán dos áreas importantes y específicas de la cooperación internacional; a saber, el intercambio de información y la importancia de las prácticas tributarias nocivas. Lo que consideramos en esta presentación son otras tres actividades más generales de la cooperación internacional, aunque igualmente importantes para la consideración, y tal vez incluso para la participación de las administraciones tributarias en su abordaje de los desafíos del entorno internacional. Se las puede categorizar por temas en: Foros Internacionales, Intercambios Multilaterales y Asistencia Técnica Horizontal. La última parte de esta presentación se ocupará de las actividades prácticas en materia de cooperación internacional, según ilustra la experiencia de los Estados Unidos.

II. **FOROS INTERNACIONALES**

Al ocuparnos del rol de los foros internacionales en la promoción de una administración tributaria efectiva, consideraremos en primer lugar los marcos más abarcativos para la cooperación internacional. Estos serían las organizaciones con mayor cantidad y amplitud de miembros y participantes. A partir de allí, se derivará la atención hacia aquéllos marcos con intereses más limitados o focalizados.

A. EL DIÁLOGO FISCAL INTERNACIONAL

En primer término, debe considerarse el Diálogo Fiscal Internacional (DFI), que es una iniciativa del Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el Banco Mundial, en cooperación con las Naciones Unidas, para un mejor cumplimiento de los mandatos de sus instituciones mediante la facilitación de una mayor cooperación en asuntos tributarios entre los gobiernos, las organizaciones tributarias internacionales y otras con intereses en cuestiones tributarias. El DFI apunta a facilitar el diálogo, compartir buenas prácticas y alcanzar objetivos comunes al mejorar el funcionamiento de los regímenes tributarios nacionales.

El DFI se desarrolló en el contexto del llamado de la Conferencia sobre Financiación para el Desarrollo de Monterrey a un mayor diálogo internacional sobre cuestiones tributarias. El concepto subyacente del DFI es que un diálogo creciente y el correspondiente fortalecimiento de los regímenes tributarios nacionales, a su vez, asistirán en movilizar los ingresos tributarios para el desarrollo. El DFI reconoce la importancia de desarrollar medios prácticos para encarar el diálogo sobre estas cuestiones en formas que minimicen la necesidad de recursos adicionales al tiempo que se maximizan las ganancias para todos los países. El enfoque del DFI es construir sobre las fortalezas de las organizaciones existentes. En julio de 2004 se emitió una carta que reseñaba el papel del DFI, sus actividades actuales e invitaba a participar a los 184 países miembros del FMI y el Banco Mundial. Las respuestas a esta invitación fueron muy positivas, en especial por parte de países en desarrollo

ansiosos de contar con un mecanismo global para el diálogo. Más de 70 países respondieron la carta directamente y proporcionaron información de contacto para facilitar un diálogo más intenso.

Uno de los objetivos clave del DFI es establecer un foco más claro en la asistencia técnica sobre cuestiones tributarias. Para facilitar el intercambio de información entre los países proveedores de asistencia técnica y los países receptores, y a su vez coordinar mejor dichas actividades, se desarrolló una base de datos basada en Internet con un rango de facilidades de búsqueda. La base de datos fue implementada por primera vez a comienzos de 2004. Los objetivos de la base de datos son: (1) facilitar el acceso de los funcionarios de los países a la información relevante con el fin de mejorar su toma de decisiones y el uso de asistencia técnica disponible; (2) facilitar un nivel optimizado de coordinación entre las organizaciones participantes y así minimizar cualquier duplicación de esfuerzos; y (3) brindar una visión «de países completos» sobre la asistencia técnica propuesta en el corto y mediano plazo de modo de asistir a las organizaciones participantes en la planificación de más largo plazo para la asistencia técnica futura.

La base de datos del DFI actualmente contiene detalles de más de 660 actividades de diálogo sobre asistencia técnica/políticas. Durante una fase piloto inicial, los datos ingresados provenían únicamente del FMI, la OCDE y el Banco Mundial. Actualmente, la facilidad se está expandiendo a otros proveedores de asistencia técnica.

Como resultado de ello, los Ministerios de Finanzas o las administraciones tributarias de una serie de países ya comenzaron a compartir sus conocimientos y experiencias con pares a través del website del DFI. Estos países son: Australia, Canadá, Chile, Francia, Japón, Irlanda, México, los Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Singapur, España, el Reino Unido y los Estados Unidos. Para los países de la OCDE, el trabajo continuará a través del Foro sobre Administración Tributaria (que se tratará más adelante en esta presentación) para facilitar que todos los países pongan a disposición al menos un nivel básico de información. Para los países no miembro de la OCDE continúa la acción de marketing en todos los eventos de extensión y a través del enlace del FMI y el Banco Mundial con países clientes. Más aún, se prevé que las asociaciones ampliadas con organizaciones internacionales y regionales tendrán un efecto positivo en sentido de fomentar que los países compartan información con pares.

B. LA COIAT

El Comité de Organismos Internacionales de Administraciones Tributarias (COIAT) es una asociación de organizaciones tributarias regionales e internacionales, una asociación que fue creada para proporcionar un foro para la cooperación, la coordinación y el intercambio de experiencias, conocimientos, información, actividades y mejores prácticas sobre cuestiones tributarias entre sus organizaciones miembros.

En junio de 2001, cinco organizaciones tributarias regionales internacionales cooperaron para convocar (en Canadá) una conferencia internacional llamada «Las Administraciones Tributarias en un Mundo Electrónico». Tras esta reunión, los titulares de las cinco organizaciones co-auspiciantes propusieron la creación de un «Grupo/Consejo Directivo de Organizaciones Tributarias Internacionales», que consistiría en las Secretarías de estas organizaciones. Estas organizaciones eran la Asociación de Administraciones Tributarias de la Commonwealth (CATA), el Centro Inter-Americano de Administraciones Tributarias (CIAT), el Centre de Rencontres et d'Études des Dirigeants des Administrations Fiscales (CREDAF), la Organización Intraeuropea de Administraciones Tributarias (IOTA) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Se estableció un nombre formal para la organización - «Comité de Organismos Internacionales de Administraciones Tributarias» (COIAT) y se aprobaron una declaración de misión y una lista de actividades. La función primaria de la organización es proveer un foro para la cooperación, la coordinación y el intercambio de experiencias, conocimientos, información, actividades y mejores prácticas sobre cuestiones tributarias entre las organizaciones miembros. La Asociación Africana de Administraciones Tributarias (AATA), el Grupo de Estudio e Investigación en Administración Tributaria Asiática (SGATAR) y la Asociación de Administraciones Tributarias del Caribe (COTA) también se sumaron a la Comisión durante ell año 2002.

Más específicamente, los objetivos de la COIAT son:

- convocar reuniones de representantes de alto nivel de las organizaciones tributarias regionales para intercambiar ideas y experiencias. Estos encuentros se convocan periódicamente e idealmente tienen lugar en conjunto con conferencias y asambleas internacionales de las organizaciones tributarias;

- facilitar la disponibilidad de información y el intercambio de información relacionado con el mejoramiento global de las capacidades de las administraciones tributarias al fomentar la cooperación entre las organizaciones miembro;
- mantener a los miembros al día respecto de los desarrollos del seno de la COIAT al circular trabajos de referencia de interés común;
- facilitar los encuentros globales de los estados miembro sobre temas tributarios relevantes;
- desarrollar y mejorar las relaciones entre las organizaciones internacionales y entre las autoridades tributarias nacionales;
- realizar consultas sobre actividades existentes y propuestas de las organizaciones tributarias regionales e internacionales tendientes a evitar la duplicación y la redundancia.

C. LAS NACIONES UNIDAS

Durante muchos años, las Naciones Unidas (ONU) convocó periódicamente un Grupo Ad Hoc de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación. Entre otras cosas, este grupo consideraba temas que surgían bajo la Convención sobre la Doble Imposición Tributaria de las Naciones Unidas de 1980. En noviembre de 2004, tras muchos meses de debate, las Naciones Unidas acordaron la creación de una Comisión de Expertos en Cooperación Internacional sobre Asuntos Fiscales que reemplazaría el Grupo Ad Hoc mencionado.

La creación de la Comisión de Expertos tiene cierta similitud con el FDI en que debe ser visto en el contexto del llamado formulado durante la Conferencia de Monterrey de 2002 sobre Financiación para el Desarrollo a un mayor diálogo internacional entre las autoridades tributarias nacionales y multilaterales y los organismos regionales que se ocupan de asuntos tributarios. La Comisión de Expertos está conformada por 25 expertos, seleccionados por el Consejo entre expertos nominados por los gobiernos, para cumplir mandatos de cuatro años, con vistas a una distribución geográfica equitativa que represente a las cinco regiones del mundo y distintos regímenes tributarios. La nueva Comisión debe reunirse anualmente en Ginebra, y su primera reunión tuvo lugar del 5 al 9 de diciembre de 2005[1]. La Comisión no es un organismo intergubernamental, ya que los expertos, si bien son nombrados por sus gobiernos, están actuando en calidad de expertos y no con carácter oficial.

Se le ha otorgado a la Comisión un mandato amplio. La Comisión deberá:

(i) revisar y actualizar según sea necesario la Convención Modelo sobre Doble Imposición entre los Países Desarrollados y en Desarrollo de las Naciones Unidas y el Manual para la Negociación de Tratados Tributarios Bilaterales entre los Países Desarrollados y en Desarrollo;

(ii) brindar un marco para el diálogo con vistas a optimizar y promover la cooperación fiscal internacional entre las autoridades tributarias nacionales;

---

[1] La composición del Comité de Expertos de la ONU se anunció en julio de 2005 durante la reunión del ECOSOC. Según se indicara en la carta de la Secretaría de la ONU E/2005/9/Add.1, los 25 miembros son:
- Moftah Jassim **Al-Moftah** (Qatar)
- Bernell L. **Arrindell** (Barbados)
- Noureddine **Bensouda** (Marruecos)
- Rowena G. **Bethel** (Bahamas)
- Patricia A. **Brown** (EUA)
- José Antonio Bustos **Buiza** (España)
- Nahil L. Hirsh **Carrillo** (Perú)
- Danies Kawama **Chisenda** (Zambia)
- Paolo **Ciocca** (Italia)
- Andrew **Dawson** (Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte)
- Talmon de Paula **Freitas** (Brasil)
- Harry Msamire **Kitillya** (República Unida de Tanzania)
- Frank **Mullen** (Irlanda)
- Kyung Geun **Lee** (República de Corea)
- Habiba **Louati** (Túnez)
- Ronald Peter van **der Merwe** (Sudáfrica)
- Dmitry Vladimirovich **Nikolaev** (Federación Rusa)
- Pascal **Saint-Amans** (Francia)
- Serafin U. **Salvador, Jr.** (Filipinas)
- Erwin **Silitonga** (Indonesia)
- Stig B. **Sollund** (Noruega)
- Yoshiki **Takeuchi** (Japón)
- Robert **Waldburger** (Suiza)
- Armando Lara **Yaffar** (México)
- Zhiyong **Zhang** (China)

(iii) considerar de qué manera los asuntos nuevos y emergentes podrían afectar la cooperación internacional sobre cuestiones tributarias y desarrollar evaluaciones, comentarios y recomendaciones pertinentes;

(iv) formular recomendaciones sobre la generación de capacidades y la provisión de asistencia técnica a países en desarrollo y países con economías en transición;

(v) prestar especial atención a los países en desarrollo y los países con economías en transición al lidiar con todos los asuntos mencionados más arriba;

(vi) presentar un informe anual al Consejo Económico y Social en su sesión sustantiva (generalmente celebrada en julio), a ser considerado bajo el punto llamado «Cooperación Internacional sobre Cuestiones Fiscales».

Otros foros internacionales pueden ser considerados de manera productiva según dos clasificaciones generales-geográfica y económica.

D. CIAT

El CIAT mismo es un ejemplo primordial de un foro organizado mayormente según la clasificación geográfica. La intención original del CIAT continúa siendo: crear un foro para asistir a las administraciones tributarias de las Américas. Esta intención es llevada a cabo por el CIAT al intentar alcanzar tres objetivos estratégicos específicos:

- fomentar la cooperación entre los países miembro para combatir la evasión y la elusión y toda otra forma de incumplimiento con las obligaciones tributarias;
- estimular y realizar investigaciones sobre los regímenes tributarios y las administraciones tributarias y, sobre la base de estos, adoptar lineamientos y desarrollar modelos, promoviendo la diseminación oportuna de información relevante, e intercambiar ideas y experiencias a través de eventos internacionales;
- proveer asistencia técnica sobre tributación para responder a las necesidades e intereses indicados por los países miembro, a través de la ejecución de actividades de cooperación técnica del Centro, la coordinación de intercambios temporarios de personal y/o pedidos de funcionarios técnicos de otros países miembro.

La visión del CIAT es que debe velar por constituir la principal asociación de administración tributaria en el nivel internacional, proveyendo los servicios de la más alta calidad a sus países miembro. La expectativa es que esto se logrará a través de:

- permitirles a los países miembro actuar en un entorno de total cooperación mutua para combatir la evasión y la elusión fiscal, y promover la asistencia mutua y la cooperación bilateral entre miembros en un esfuerzo por contrarrestar la evasión fiscal e impedir la doble tributación internacional;
- emitir lineamientos sobre cuestiones tributarias y promover acuerdos tributarios entre los países miembro;
- permitir un foro abierto para que las administraciones tributarias compartan ideas, expresen sus preocupaciones y alcancen soluciones sobre cuestiones tributarias mundiales;
- brindar servicios de cooperación técnica de excelencia, dirigir y participar en la formulación, ejecución y evaluación de los proyectos de asistencia técnica, en las administraciones tributarias que los permitan, para actuar con eficiencia y efectividad;
- realizar trabajos de investigación de naturaleza innovadora, siempre a la vanguardia para identificar tendencias en la economía mundial y en materia de tecnología en lo que impacta a la administración tributaria y los regímenes impositivos;
- utilizar y diseminar prácticas administrativas y tecnología de estado del arte, y asistir a los países miembro en el mejoramiento de sus administraciones y sistemas tributarios, al realizar análisis comparativos del tipo de «benchmarking»;
- elaborar y poner a disposición modelos y prototipos de sistemas de información que sirvan como referencia para el mejoramiento de la administración tributaria y la legislación de los países miembro, y que faciliten la identificación de soluciones en las actividades de cooperación técnica llevadas a cabo por el Centro.
- diseminar información relevante a través de Asambleas Generales, Conferencias Técnicas, Seminarios y Publicaciones;

- desarrollar programas de asistencia técnica especializada relevantes para las necesidades e intereses particulares de sus miembros, a través de pasantías y coordinación de solicitudes de expertos técnicos; y
- colaborar con otras organizaciones (por ejemplo, la OCDE) según resulte relevante para los intereses del CIAT.

Al igual que muchas otras instituciones mencionadas en esta presentación, el CIAT no es una «Organización de Tratado» (en contraste con, por ejemplo, las Naciones Unidas, la Organización de los Estados Americanos, o la OCDE). Sin embargo, varios países miembro, entre ellos los Estados Unidos, le han otorgado la jerarquía de «Organización Internacional». Actualmente hay cerca de 12 proyectos de asistencia técnica en países miembro, llevados a cabo por asesores en administración tributaria reclutados para cada proyecto. Se encuentran basados dondequiera que se esté conduciendo el proyecto. Sus sueldos se pagan a través del contrato del proyecto, y el Banco Inter-americano de Desarrollo financia muchos de ellos. Las actividades organizativas están suplementadas por las misiones permanentes de asistencia técnica de España y Francia. Estas misiones asisten al CIAT en los programas de capacitación y los proyectos de asistencia técnica.

Otras organizaciones que están organizadas mayormente según líneas geográficas son la Organización Intraeuropea de Administraciones Tributarias (IOTA) y la Organización de Administradores Tributarios del Caribe (COTA).

E. IOTA y COTA

La Organización Intraeuropea de Administraciones Tributarias (IOTA) es una organización intergubernamental sin fines de lucro que les brinda a los miembros de los países europeos una oportunidad de mejorar la administración tributaria. La decisión de establecer la Organización se tomó durante la Conferencia de Administraciones Tributarias de Europa Central y del Este y los Países Bálticos (CEEB) celebrada en Varsovia en octubre de 1996. La Unión Europea y nueve de sus estados miembros, el Fondo Monetario Internacional, la OCDE, el CIAT y los Estados Unidos alentaron esta decisión.

En 1997, la IOTA comenzó a operar. La Secretaría de la organización está ubicada en Budapest, República de Hungría. Los principales objetivos de la IOTA son:

- promover y desarrollar acuerdos tendientes a fortalecer la cooperación entre las administraciones tributarias de los países miembros;
- brindar apoyo a las administraciones tributarias de los países miembro en la implementación de sus programas de modernización;
- fomentar la adopción de buenas prácticas de la administración tributaria;
- promover la identidad específica de la IOTA como organización regional de administraciones tributarias en cooperación con otras organizaciones internacionales y regionales;
- ser un órgano de consulta para los miembros.

En la actualidad, la IOTA tiene 36 miembros: 29 miembros plenos y 7 miembros asociados. A la luz de la intención original de establecer a la IOTA como un esfuerzo europeo, la categoría de miembro pleno está abierta únicamente a países europeos.

La Organización de Administradores Tributarios del Caribe (COTA) se creó en 1971 al momento de ratificarse su Constitución. La Constitución fue aprobada más tarde, en octubre de 1972, por los Ministros de Finanzas de las naciones del Caribe, reunidos en Trinidad y Tobago. La COTA más tarde fue absorbida por la Comunidad y Mercado Común del Caribe (CARICOM) tras su creación en 1973, como institución subsidiaria. El objetivo de la COTA es establecer relaciones de trabajo y compartir mejores prácticas respecto de los problemas que enfrentan las administraciones tributarias del Caribe. Celebra una Asamblea General año por medio, durante once años, para considerar temas relevantes para la administración tributaria directa. Como ejemplo de su trabajo, los temas tratados en la última de tales asambleas incluyeron:

- el impacto de los acuerdos extra-regionales de doble imposición sobre los recursos regionales sociales, ambientales y humanos;
- procesamiento de los retornos de negocios e introducción de nuevas tecnologías;
- gestión de recursos para un desempeño óptimo de la tributación;
- mejorar el desempeño de la administración tributaria mediante la gestión del comportamiento humano;

– gestionar para corregir el comportamiento no profesional y las prácticas corruptas en la administración tributaria.

F. OCDE

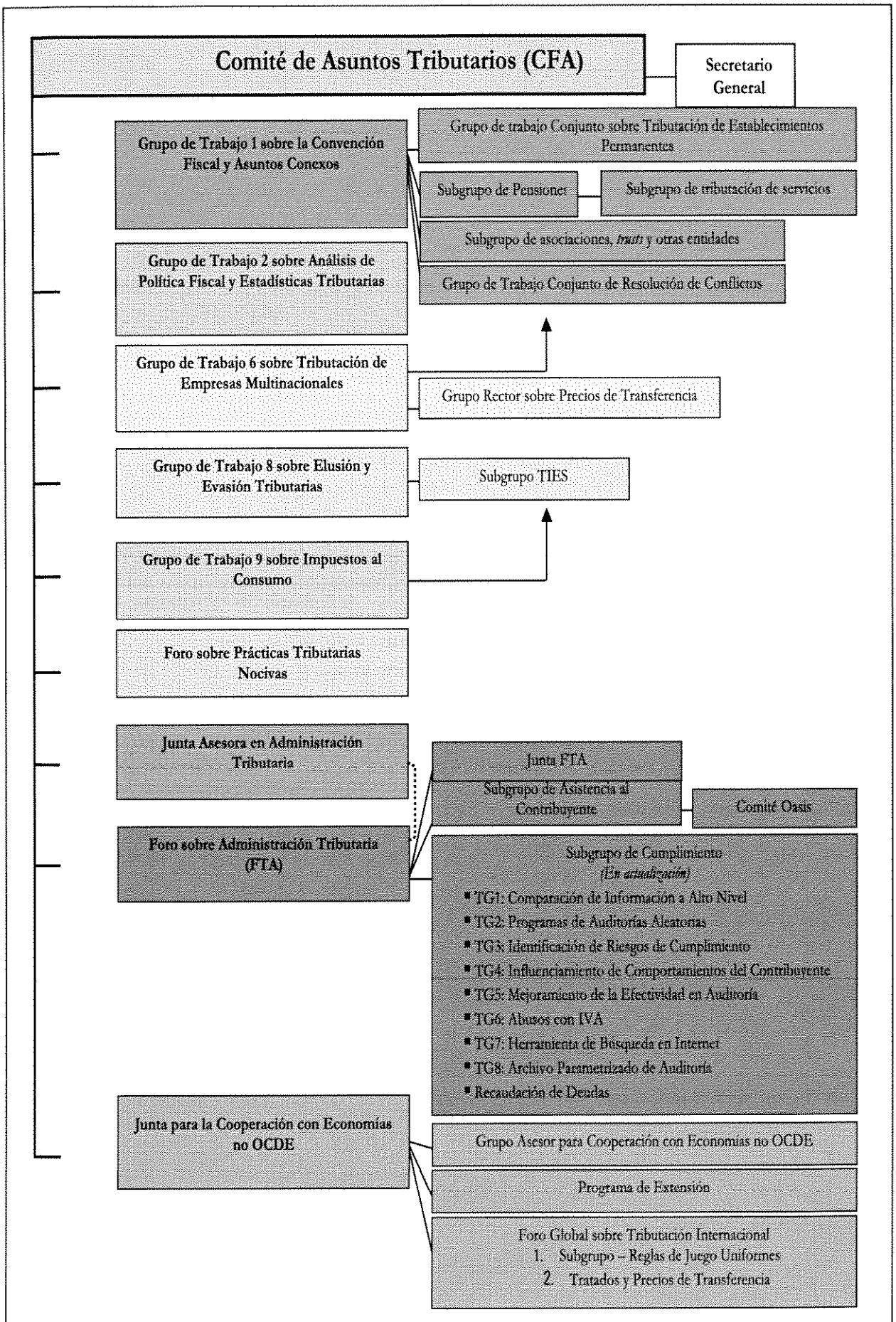
Probablemente el foro más notable de la clasificación económica que se ocupa de cuestiones de administración tributaria sea la OCDE, una institución cuya cartera cubre mucho más que cuestiones tributarias. La OCDE, primordialmente a través del trabajo de su grupo de políticas generales, el Comité de Asuntos Fiscales (CFA), históricamente ha oficiado como líder en el desarrollo de normas y pautas para fomentar la cooperación en asuntos tributarios internacionales. El CFA fue establecido en 1971 para proporcionarles un foro a los formuladores de políticas para debatir cuestiones tributarias internacionales y nacionales.

El programa de trabajo del CFA es llevado adelante por órganos subsidiarios en los que los participantes provienen principalmente de países de la OCDE, que consiste en expertos de gobiernos miembro y, en ciertos casos, economías no miembro. El CFA establece los programas de trabajo de estos órganos y supervisa su implementación. Los órganos subsidiarios consisten en diversos Grupos de Trabajo, Foros, Grupos Directivos, Sub Grupos y Grupos de Asesoría Técnica (TAGs)[2]. Estos grupos no tienen una duración específica en sus funciones y pueden ser cesados por el CFA una vez concluidas sus tareas. Sin embargo, los Grupos de Trabajo son más o menos permanentes, y desempeñan las principales responsabilidades para analizar temas de tributación específicos y proveerle al CFA informes de avance periódicos. El CFA y los Grupos de Trabajo generalmente se reúnen dos veces al año.

Como se señaló, la misión del Comité de Asuntos Fiscales es proveer un foro para que los formuladores de políticas tributarias y los administradores debatan acerca de cuestiones actuales de política y administración; asistir a los países de la OCDE y las economías no OCDE en su trabajo de mejorar el diseño y la operación de sus regímenes tributarios; promover la cooperación y la coordinación entre ellos en materia de tributación; y alentar a las economías no OCDE a adoptar prácticas tributarias que promuevan el crecimiento económico a través del desarrollo del comercio y la inversión internacionales. Para alcanzar estos objetivos, el Comité:

- brinda un foro para el debate entre los formuladores de políticas y administradores tributarios de alto nivel sobre cuestiones de política fiscal y temas administrativos tanto internacionales como nacionales;
- desarrolla normas, pautas y mejores prácticas en áreas donde es deseable la coordinación internacional y monitorea la implementación práctica de otras recomendaciones;
- promueve un clima de fomento de la asistencia mutua entre los países de la OCDE y establece procedimientos mediante los cuales puedan debatirse y resolverse las políticas tributarias y las prácticas administrativas potencialmente conflictivas;
- promueve la comunicación entre los países de la OCDE y la adopción de políticas apropiadas para impedir la doble tributación internacional y contrarrestar la elusión y evasión impositivas;
- alienta a eliminar las medidas tributarias que distorsionan el flujo del comercio y las inversiones internacionales;
- les provee a los países de la OCDE estadísticas tributarias comparables internacionalmente y comparaciones de los principales impuestos utilizados a lo largo y ancho de la zona de la OCDE, y provee análisis estratégicos de cuestiones importantes de política y administración tributaria para su uso en publicaciones, fichas informativas, conferencias y demás;
- fomenta la participación de las economías no OCDE en el trabajo del Comité y en alcanzar la aplicación e implementación más amplias de las pautas y mejores prácticas desarrolladas dentro de la OCDE;
- alienta a las economías no OCDE a adoptar las normas, pautas y mejores prácticas desarrolladas por el Comité, asistiendo así a su integración en la economía internacional;
- promueve y desarrolla asociaciones estratégicas con organizaciones tributarias regionales y otras organizaciones internacionales; y
- coopera con otros comités de la organización.

[2] Ver adjunto.


Comité de Asuntos Tributarios (CFA)
Secretario General
Grupo de Trabajo 1 sobre la Convención Fiscal y Asuntos Conexos
Grupo de trabajo Conjunto sobre Tributación de Establecimientos Permanentes
Subgrupo de Pensiones
Subgrupo de tributación de servicios
Subgrupo de asociaciones, *trusts* y otras entidades
Grupo de Trabajo Conjunto de Resolución de Conflictos
Grupo de Trabajo 2 sobre Análisis de Política Fiscal y Estadísticas Tributarias
Grupo de Trabajo 6 sobre Tributación de Empresas Multinacionales
Grupo Rector sobre Precios de Transferencia
Grupo de Trabajo 8 sobre Elusión y Evasión Tributarias
Subgrupo TIES
Grupo de Trabajo 9 sobre Impuestos al Consumo
Foro sobre Prácticas Tributarias Nocivas
Junta Asesora en Administración Tributaria
Junta FTA
Subgrupo de Asistencia al Contribuyente
Comité Oasis
Foro sobre Administración Tributaria (FTA)
Subgrupo de Cumplimiento
(En actualización)
TG1: Comparación de Información a Alto Nivel
TG2: Programas de Auditorías Aleatorias
TG3: Identificación de Riesgos de Cumplimiento
TG4: Influenciamiento de Comportamientos del Contribuyente
TG5: Mejoramiento de la Efectividad en Auditoría
TG6: Abusos con IVA
TG7: Herramienta de Búsqueda en Internet
TG8: Archivo Parametrizado de Auditoría
Recaudación de Deudas
Junta para la Cooperación con Economías no OCDE
Grupo Asesor para Cooperación con Economías no OCDE
Programa de Extensión
Foro Global sobre Tributación Internacional
1. Subgrupo – Reglas de Juego Uniformes
2. Tratados y Precios de Transferencia

Al pugnar por alcanzar estos objetivos, el CFA contribuye con el objetivo de la OCDE de promover el desarrollo del comercio internacional y el libre movimiento de capital y trabajo, facilitando así el desarrollo de las economías nacionales así como el de la economía global.

A partir de enero de 2004, el CFA reorganizó el staff de su Secretaría y la renombró «Centro de Política y Administración Fiscal» (CTPA). El personal del CTPA lleva adelante buena parte del trabajo práctico de la redacción y documentación de los debates y decisiones de política y administrativos del CFA y sus órganos subsidiarios. Este trabajo establece la visibilidad del trabajo de política y administrativo en la comunidad internacional.

G. FORO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Un subconjunto diferenciado del trabajo realizado por la OCDE es el Foro de Administraciones Tributarias. El Foro de Administraciones Tributarias (FTA) fue creado en julio de 2002 por el Comité de Asuntos Fiscales con el fin de promover el diálogo entre las administraciones tributarias e identificar buenas prácticas en administración tributaria. Estos objetivos se basan y reflejan el alto grado de similitud entre las características sistémicas de la tributación en los países miembro de la OCDE. El valor potencial de compartir información sobre las experiencias de los países en sus esfuerzos por mejorar el cumplimiento de los contribuyentes, la asistencia al contribuyente y la eficiencia administrativa en un entorno de cambios rápidos obviamente se ve inmensamente optimizado por estas características comunes.

La creación del FTA tiene la intención de ayudar a las administraciones tributarias nacionales a responder frente a la presión de los gobiernos por mejorar la asistencia que brindan a los contribuyentes, y asegurar la base de ingresos. Ha habido un reconocimiento amplio en el sentido de que el buen cumplimiento, que es el objetivo supremo de toda administración tributaria, exige avanzar simultáneamente en agendas tanto de asistencia al contribuyente como de cumplimiento fiscal. Los ciudadanos tienen derecho a esperar que las autoridades tributarias procuren hacer que el pago de sus impuestos sea lo menos doloroso posible. Pero los contribuyentes honestos también esperan que las administraciones tributarias apliquen la ley y que el no cumplimiento con la ley sea identificado y tratado debidamente.

El trabajo del FTA en gran medida es realizado por dos sub-grupos especializados. El sub-grupo de cumplimiento existe para proveer un foro para que los miembros compartan experiencias y conocimientos sobre enfoques de cumplimiento en los países miembro de la OCDE para implementar buenas prácticas en actividades de cumplimiento y administración, tanto nacionales como internacionales. Su trabajo incluye: (1) un monitoreo e informe periódico sobre las tendencias en abordajes de cumplimiento, estrategias y actividades; (2) consideración y análisis de objetivos de cumplimiento de los miembros, estrategias para alcanzar dichos objetivos y los modelos y supuestos subyacentes de comportamientos de cumplimiento utilizados; (3) consideración y análisis de las estructuras, sistemas y gestión de cumplimiento de los miembros, y habilidades y capacitación del personal; y (4) creación de trabajos de «mejores prácticas» sobre tendencias emergentes y abordajes innovadores.

El Sub-grupo de Asistencia al Contribuyente existe para proporcionar un foro para que los miembros compartan experiencias y conocimientos de abordajes a la provisión de asistencia al contribuyente, en especial a través del uso de tecnología moderna. En este contexto, procura: (1) monitorear e informar de manera periódica sobre las tendencias en la provisión de asistencia al contribuyente, con un foco especial en el desarrollo de servicios electrónicos/online; (2) examinar formas de promover la adopción y el uso de servicios electrónicos por parte de órganos de ingresos; (3) examinar opciones para la simplificación y congruencia administrativas transfronterizas; y (4) asistir, según resulte apropiado, a otros grupos del CFA.

Está previsto que el FTA elabore una serie de productos adicionales en los próximos años. Entre ellos se encuentran las pautas sobre técnicas de administración de riesgos de cumplimiento, guías sobre estrategias para el mejoramiento de la recaudación de las deudas tributarias, información relativa a abusos en el IVA, orientación sobre normas de datos de auditoría impositiva, y orientación práctica sobre abordajes para determinar el mejor *mix* de canales para la provisión de asistencia al contribuyente.

En su relativamente corta existencia, el FTA se ha convertido en un mecanismo cada vez más efectivo para el intercambio de opiniones e información acerca de prácticas productivas de administración tributaria entre países miembros y además, en un sentido más general, a no miembros a través de los esfuerzos de extensión de la OCDE. El trabajo del FTA continuará facilitando el desarrollo de un sistema de materiales sobre buenas prácticas que se pondrá a disposición para asistir a los órganos tributarios (miembros y no miembros de OCDE) en la optimización de sus programas administrativos.

H. FATF

Un grupo que tiene ligera vinculación con la OCDE y cuyas actividades son significativas para la administración tributaria es el Grupo de Trabajo sobre Acción Financiera (FATF). El FATF es un organismo intergubernamental, no una organización formal y oficial, cuyo fin es el desarrollo y la promoción de políticas, tanto en el nivel nacional como internacional, para combatir el lavado de dinero y la financiación del terrorismo. Por ende, está menos relacionado con la administración, y es más bien un esfuerzo de formulación de políticas que funciona para generar la voluntad política necesaria para concretar reformas legislativas y regulatorias nacionales en las áreas relevantes.

En respuesta a la creciente preocupación por el lavado de dinero, surgió la creación del FATF en la Cumbre del G-7 celebrada en París en 1989. Reconociendo la amenaza que plantea al sistema bancario y a las instituciones financieras, los Jefes de Estado del G-7 y el Presidente de la Comisión Europea convocaron al Grupo de Trabajo de entre los estados miembro del G-7, la Comisión Europea, y ocho países más. El grupo de trabajo recibió el mandato de examinar las técnicas y tendencias del lavado de dinero, y revisar la acción que ya se había tomado en un nivel nacional o internacional, y plantear las medidas adicionales a tomar para combatir el lavado de dinero. En abril de 1990, menos de un año después de su creación, el FATF emitió un informe que contenía una serie de cuarenta recomendaciones, que brinda un amplio plan de acción necesario para luchar contra el lavado de dinero.

Durante 1991 y 1992, el FATF amplió su cantidad de miembros de los 16 originales a 28 miembros. Desde entonces, el FATF continuó examinando los métodos utilizados para lavar ingresos delictivos y completó dos rondas de evaluaciones mutuas de sus países y jurisdicciones miembro. También actualizó las Cuarenta Recomendaciones de modo de reflejar los cambios que han tenido lugar en materia de lavado de dinero y ha procurado alentar a que otros países alrededor del mundo adopten medidas anti-lavado de dinero. En 2001, el desarrollo de normas en la lucha contra la financiación terrorista se sumó a la misión del FATF.

El FATF monitorea el avance de sus miembros en la implementación de las medidas necesarias, revisa la técnicas y contramedidas de lavado de dinero y financiación terrorista, y promueve la adopción e implementación de medidas apropiadas en todo el mundo. Al desarrollar estas actividades, el FATF colabora con otros órganos internacionales que se ocupan de combatir el lavado de dinero y la financiación del terrorismo. Por ejemplo, en su reunión de octubre de 2005, el FATF lanzó un proyecto ambicioso, en asociación con el Grupo de Asia/Pacífico sobre Lavado de Dinero, para explorar la relación simbólica entre la corrupción, el lavado de dinero y la financiación del terrorismo y cómo la experiencia previa de los esfuerzos del FATF en AML/CFT (es decir, Anti Lavado de Dinero y Combate de la Financiación del Terrorismo) pueden utilizarse en la lucha contra estas amenazas combinadas. El FATF trabaja estrechamente con siete grupos regionales similares, entre ellos el Grupo de Trabajo sobre la Acción Financiera del Caribe y el Grupo de Trabajo sobre Acción Financiera de Sudamérica contra el Lavado de Dinero (a/k/a GAFISUD[3]), el órgano regional de América del Sur.

El FATF no tiene una constitución definida de manera muy precisa, ni una duración ilimitada, y revisa su misión cada tantos años. El FATF existe desde 1989, y sus gobiernos constituyentes han acordado que su mandato actual debe continuar hasta el término de 2012. Sin embargo, podrá continuar existiendo y desarrollando sus funciones luego de dicha fecha únicamente si los gobiernos miembro acuerdan que esto es necesario.

III. **INTERCAMBIOS MULTILATERALES**

Los Foros Internacionales a menudo se ocupan de una amplia gama de asuntos tributarios y, por lo tanto, su trabajo puede o no afectar a la administración tributaria de manera directa. La participación de una administración tributaria en tales Foros puede ser relativamente superficial y meramente conceptual, reflejando en gran medida solamente el compromiso nacional con la institución. En contraste con ello, la actividad de una administración tributaria en la categoría de Intercambios Multilaterales puede abarcar el trabajo de administración tributaria en un esfuerzo más focalizado y práctico. Por consiguiente, hay una mayor variedad de ejemplos de dichas actividades que reflejan la cooperación internacional entre administraciones tributarias.

[3] El Grupo de Acción Financiera Internacional sobre lavado de dinero.

A. INTERCAMBIOS EN EL NIVEL SECTORIAL

Un Intercambio en el Nivel Sectorial es una reunión de socios de un tratado tributario o TIEA en un esfuerzo por promover el entendimiento de las operaciones mundiales de industrias principales selectas; por ejemplo, el sector bancario o el de desarrollo/fabricación farmacéutica. El objetivo principal de dicho intercambio es asegurar información abarcadora sobre prácticas y patrones operativos del sector en el nivel mundial. Esta información permite una revisión más efectiva e informada de las declaraciones impositivas de las empresas multinacionales.

El alcance de un intercambio en el nivel sectorial se establece mediante intercambio de notas entre las Autoridades Competentes del tratado tributario o socios TIEA. Generalmente, la Autoridad Competente iniciadora designa un «Representante Designado» para coordinar el intercambio en el nivel sectorial. El Intercambio en el Nivel Sectorial es luego conducido por funcionarios tributarios de cada país, quienes se reúnen periódicamente para:

1. debatir eventos actuales de interés recíproco para el sector;
2. explorar problemas comunes de manera conjunta;
3. reunir recursos para estudios especiales;
4. debatir metodologías comparadas al establecer normas en condiciones de operadores independientes;
5. conducir seminarios sobre temas internacionales de importancia; y
6. cooperar en temas nuevos y emergentes.

Durante un intercambio sectorial, no se habla de los contribuyentes ni se intercambia información sobre los contribuyentes. Cualquier solicitud formulada por un socio de tratado de información específica sobre un contribuyente es manejada en forma bilateral, según el articulado sobre intercambio de información del tratado tributario pertinente o convenio TIEA, bajo el Programa de Intercambio de Información Específica de los países pertinentes.

Cualquier información obtenida en un intercambio sectorial sólo debe revelarse a aquéllas personas cuyas responsabilidades oficiales de administración tributaria respecto de los problemas de la industria requieren dicha divulgación.

B. REUNIONES DE INSPECTORES TRIBUTARIOS DE LA OCDE

Los Grupos de Trabajo de la OCDE ocasionalmente celebran reuniones *ad hoc* de inspectores tributarios de los países miembro, para compartir estrategias y experiencias relativas a las cuestiones específicas de la administración tributaria. Un ejemplo sería una reunión celebrada para abordar los ardides internacionales de evasión y elusión impositivas. Tales reuniones pueden contar con la participación de 50 o más especialistas en tributación internacional con experiencia en las áreas relevantes de cumplimiento internacional, intercambio de información y auditorías tributarias internacionales de la OCDE y las principales economías no-OCDE que participan de la reunión.

C. FORO GLOBAL SOBRE TRIBUTACIÓN

La OCDE auspicia reuniones periódicas del Foro Global sobre Tributación (GFT), que incluye a países y jurisdicciones miembro de la OCDE así como no miembro, para abordar cuestiones surgidas bajo el proyecto sobre Prácticas Tributarias Nocivas. Una sesión posterior durante esta Asamblea del CIAT sin duda se referirá en mayor detalle al trabajo del GFT. El GFT es un seguimiento de parte de la OCDE respecto de los no miembros en el marco de sus esfuerzos permanentes por mejorar la transparencia, establecer un intercambio de información efectivo en cuestiones tributarias y trabajar hacia el logro de reglas de juego uniformes en estas áreas. El objetivo primordial de este trabajo es optimizar la cooperación internacional y mejorar la transparencia y el intercambio de información para fines tributarios de modo que todos los países se encuentren mejor posicionados a la hora de aplicar sus propias legislaciones tributarias.

En los últimos años, el Foro Global llevó adelante varios proyectos en pos de estos objetivos. El trabajo del Foro Global sobre la transparencia y el intercambio de información tuvo su inicio en 2000 con un grupo de trabajo de países miembro y no miembro de la OCDE que produjeron el Convenio Modelo sobre Intercambio de Información en Asuntos Fiscales emitido por la OCDE en 2002.

El Modelo refleja el alto nivel de intercambio de información al que aspira el Foro Global y actualmente se está utilizando en la negociación de convenios bilaterales. El trabajo de dicho grupo fue complementado por el del Grupo Ad Hoc Conjunto sobre Cuentas del Foro Global, que desarrolló guías sobre los requisitos contables y de información para sociedades, asociaciones, fideicomisos, entidades o instituciones.

Tanto en países desarrollados como en desarrollo, el Foro Global ha recibido un apoyo político en franco crecimiento. El G20, un grupo que representa al 90 por ciento del PBI mundial y dos tercios de la población mundial, emitió una declaración a fines de 2004 comprometiendo a sus representados con «las exigentes normas de transparencia e intercambio de información para fines tributarios reflejadas en el Convenio Modelo de Intercambio de Información sobre Cuestiones Fiscales» y apelando a que todos los países adopten dichas normas. El grupo G20 «apoya firmemente los esfuerzos del Foro Global sobre Tributación de la OCDE para promover exigentes normas de transparencia e intercambio de información para fines tributarios y proveer un foro cooperativo en el que los países puedan trabajar en pos del establecimiento de reglas de juego uniformes basadas en dichas normas»[4].

Al trabajar en pos de reglas de juego uniformes, el Foro Global busca fijar normas de una manera justa y equitativa y permite la competencia leal entre todos los países, grandes y pequeños, pertenecientes o no a la OCDE. Como se indicara en un informe reciente «El objetivo subyacente de contar con reglas de juego uniformes es facilitar la creación de un entorno en el que todos los centros financieros de importancia encuentren exigentes normas de transparencia y un efectivo intercambio de información en materia tributaria tanto civil como penal. Esto resulta vital para garantizar que los países obtengan de otros países la información necesaria para aplicar sus propias leyes tributarias, asegurar que los centros financieros que cumplen dichas normas no queden en desventaja indebidamente por hacerlo, y garantizar que los centros financieros que cumplen con dichas normas exigentes estén y permanezcan plenamente integrados en el sistema financiero internacional y la comunidad global.»

La creciente utilización de ardides transfronterizos de evasión y elusión tributarias es un desafío de importancia para todas las administraciones tributarias. Dichas prácticas pueden detectarse y disuadirse a través del intercambio efectivo de información entre las autoridades tributarias. Los participantes del Foro Global analizaron los mecanismos jurídicos que facilitan dicha cooperación y comparten experiencias prácticas a través de la discusión de casos de estudio que ilustran cómo la cooperación internacional entre socios de tratados asistió a las administraciones tributarias nacionales en la detección y combate de los ardides de evasión y elusión tributarias.

D. FORO DE LOS SIETE PAÍSES SOBRE PARAÍSOS FISCALES

El Foro de los Siete Países sobre Paraísos Fiscales es un grupo no oficial de países miembro de la OCDE que se reúne como asociación estratégica con el objeto de mejorar la capacidad de los respectivos países de lidiar con los riesgos planteados por los paraísos fiscales a sus regímenes tributarios. El Foro les brinda la oportunidad de compartir detalles sobre esquemas actuales de planificación tributaria y explicar técnicas de cumplimiento que se están empleando para abordar el riesgo de los paraísos fiscales, además de lidiar con cuestiones de cumplimiento *offshore* que surgen del uso de los paraísos fiscales.

El Foro permite que los países participantes desplieguen sus técnicas y bases de datos en el monitoreo de promotores, ardides y participantes. Generalmente, estos debates se centran en los promotores, o en temas que permitan el trabajo interactivo en grupo, por ejemplo, mediante el uso de casos de estudio con el fin de armonizar la categorización de riesgos y los perfiles de los promotores. Este Foro también facilita los encuentros de personal apropiado de algunas de las jurisdicciones sobre temas conexos tales como operaciones con tarjetas de crédito, transferencias bancarias y otros ardides y capacidades financieras de vanguardia. El Foro celebra una asamblea general anual alrededor de febrero/marzo, y una tele conferencia cada dos meses.

[4] Los miembros del G-20 son los ministros de finanzas y presidentes de los Bancos Centrales de 19 países: Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Francia, Alemania, India, Indonesia, Italia, Japón, Corea, México, Rusia, Arabia Saudita, Sudáfrica, Turquía, el Reino Unido y los Estados Unidos. Otro miembro es la Unión Europea, representado por la presidencia del Consejo y el Presidente del Banco Central Europeo. El Director Gerente del FMI y el Presidente del Banco Mundial, más los presidentes del Comité Internacional Monetario y Financiero y el Comité de Desarrollo del FMI y el Banco Mundial también participan en las conversaciones como miembros *ex-oficio*.

E. JITSIC

El Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos y las agencias tributarias nacionales del Reino Unido, Canadá y Australia crearon el Centro de Información Conjunta sobre Refugios Fiscales (JITSIC) para identificar, desarrollar y compartir información y experiencias sobre operaciones de elusión impositiva abusiva. Representantes de los cuatro países trabajan juntos en el Centro, ubicado en Washington, DC, intercambiando información y compartiendo experiencias en «tiempo real».

La intención del JITSIC es hacer foco en las operaciones transfronterizas. En los últimos años, la proliferación de los refugios fiscales abusivos evolucionó para incluir la creación, estructuración y comercialización de los refugios fiscales, e inversiones en refugios, entre fronteras internacionales. Estas operaciones son más difíciles de detectar y develar cuando no se comparten información y conocimientos entre las autoridades nacionales de ingresos. El JITSIC inicialmente se centrará en productos financieros estructurados, comercializados y utilizados para generar ardides tributarios abusivos.

Si bien el JITSIC no es un emprendimiento conjunto de aplicación, la información intercambiada asiste a cada autoridad tributaria miembro en la determinación de pasos adicionales para poner fin a las operaciones abusivas. En este sentido, los miembros del JITSIC intercambian información sobre ardides tributarios abusivos y comparten experiencias y prácticas tendientes a combatirlos. El JITSIC también comparte información sobre operaciones que podrían desarrollarse y promoverse dentro de los regímenes tributarios de las naciones participantes.

Para combatir los refugios fiscales abusivos, Estados Unidos tiene implementada una estrategia multifacética que se centra en la divulgación y la transparencia. Las reglamentaciones requieren que los promotores registren refugios y lleven listas de inversionistas. También requieren que los inversionistas divulguen su participación en los refugios. El IRS investiga activamente y toma acción jurídica y de aplicación de la ley para detener a los promotores de los refugios fiscales abusivos. La dependencia también examina las declaraciones de impuestos de los inversionistas en los refugios fiscales. El IRS emite guías sobre las operaciones abusivas para advertirle al público acerca de posiciones tributarias que serán objetadas. Sin embargo, las promociones de refugios y las inversiones que cruzan fronteras internacionales son difíciles de detectar y develar. Las capacidades de detección y análisis combinadas del JITSIC le permitirán al IRS y a las demás dependencias tributarias participantes actuar en contra de aquéllos que salen al exterior para planificar, facilitar o tomar parte en operaciones tributarias abusivas. Se prevé que la participación en el JITSIC optimizará la estrategia de refugios impositivos de cada país miembro.

IV. **ASISTENCIA TÉCNICA HORIZONTAL**

Para que resulte efectiva, la administración tributaria debe garantizar los ingresos suficientes para que su gobierno pueda brindar los servicios necesarios para el bienestar del estado. Estados Unidos, junto con muchas otras naciones desarrolladas, se comprometió con un programa de asistencia técnica a las administraciones tributarias que soliciten tal apoyo. Las economías estables requieren sistemas efectivos de administración tributaria y el IRS considera que las solicitudes de asistencia constituyen oportunidades para contribuir al fortalecimiento de los regímenes tributarios y las economías que ellos respaldan. La visión de este esfuerzo con respecto a cada país es ayudar a los funcionarios locales a incorporar en cada dependencia tributaria métodos, técnicas, procedimientos, programas, actitudes y organizaciones modernos que continúen como modo de vida para los funcionarios tributarios y la comunidad de contribuyentes.

A. ASISTENCIA DE LA OCDE

La OCDE lleva adelante un programa amplio de asistencia técnica en materia fiscal e impositiva. La Junta para la Cooperación con las Economías no OCDE, en representación del CAF, supervisa el programa de trabajo de la OCDE con economías no miembro, y brinda un marco para comprometer a las economías no miembro en un diálogo permanente sobre cuestiones clave de política y administración tributarias. El CAF participa en una serie de actividades diseñadas para asistir a estas economías. Estas actividades se desarrollan de dos maneras:

- El Foro Global sobre Tributación Internacional, que consiste en un grupo de redes, diálogos y reuniones informales, diseñadas para exponer a las economías no OCDE a las normas y pau-

tas de la OCDE y proporcionar un foro para el diálogo entre miembros y no miembros de la OCDE.

- El Programa de Extensión, que consiste en asistencia orientada hacia regiones y países específicos. Se desarrollan seminarios y talleres en los cuatro centros fiscales multilaterales de la OCDE (ubicados en Ankara, Budapest, Chonan y Viena), así como también, ocasionalmente, en otras sedes internacionales.

B. OTRAS FORMAS DE ASISTENCIA

Una forma más genérica y multilateral de Asistencia Horizontal es el desarrollo para uso general de documentación jurídica y administrativa «modelo» para articular principios y pautas comunes para la administración de regímenes tributarios entre fronteras. Ejemplos de este tipo de documentos serían la Convención Modelo de la ONU sobre Doble Imposición, la Convención Fiscal Modelo de la OCDE sobre Renta y Capital, y el Modelo de CIAT para el Intercambio de Información Fiscal. Ejemplos de dichos documentos relacionados con los aspectos administrativos de la cooperación fiscal internacional serían el Código de Conducta Modelo del CIAT, y el Manual de la OCDE sobre la Implementación del Intercambio de Información.

Por último, otra posibilidad de Asistencia Horizontal, aunque a veces resulte más difícil de combinar debido a diversas restricciones jurídicas y logísticas, es la asignación de funcionarios a otras administraciones tributarias, por ejemplo, mediante traslados en comisión. Esto podría tener fines de desarrollo relativos a la proyección de carrera de esa persona en particular, o para el directo beneficio de la jurisdicción receptora, porque el conjunto de habilidades específicas de esa persona es especialmente necesario o deseable. Un ejemplo de esta posibilidad es la pasantía del CIAT. Este programa tiene tres objetivos primordiales:

- les brinda a los funcionarios la oportunidad de familiarizarse y comprender los procesos, reglamentaciones y procedimientos de gestión tributaria y aduanera utilizados en otros países miembro;
- contribuye a mejorar los procesos, procedimientos y, en general, la gestión técnica de los países miembro al brindarles a los funcionarios capacitación y asistencia técnica; y
- promueve un uso mejor y más intensivo de los recursos existentes en las administraciones tributarias y aduaneras de los países del CIAT mediante la promoción de la cooperación bilateral entre los países miembro del CIAT.

V. **ACTIVIDADES PRÁCTICAS**

Estados Unidos ha participado activamente en las tres formas de cooperación internacional descritas anteriormente, y durante muchos años. Por ejemplo, con respecto a los Foros Internacionales, representantes del IRS asisten y participan activamente en muchos de los subgrupos de la OCDE, y han desempeñado papeles especialmente importantes en el Foro de la OCDE sobre Administración Tributaria. Si bien el staff del IRS participa sólo ocasionalmente en algunos de los esfuerzos internacionales más orientados hacia políticas, hemos sido los protagonistas principales en aquellos proyectos de naturaleza primordialmente administrativa, tales como el FTA y los Grupos de Asesoría Técnica que analizaron diversas cuestiones relativas al comercio electrónico. El IRS también brinda un apoyo muy importante a nuestros colegas del ámbito de políticas en las organizaciones en las que resulta crítico contar con un conocimiento detallado de los aspectos prácticos de la administración tributaria, tales como el FATF.

De igual manera, los empleados del IRS son los representantes principales de los Estados Unidos en los intercambios multilaterales cuyo foco son las cuestiones administrativas. El IRS fue anfitrión de muchos Intercambios Sectoriales y participó de muchos otros. El staff del IRS asiste periódicamente a los Encuentros de Inspectores Fiscales organizados por la OCDE, y asiste de modo rutinario en la organización de esfuerzos en el campo de cumplimiento transfronterizo, incluso en los diversos emprendimientos sobre paraísos fiscales que centran su atención en los evasores tributarios. Finalmente, buena parte de la asistencia técnica horizontal proporcionada por los Estados Unidos a economías en desarrollo se brinda a través del trabajo de la oficina del IRS sobre Servicios de Asesoría en Administración Tributaria.

Si bien el siguiente segmento del programa más amplio de la Asamblea General sobre Cooperación Internacional se ocupará del tema del Intercambio de Información, esta presentación estaría incompleta si no abordara varias cuestiones relativas a ese tema.

En primer lugar, un programa efectivo de cooperación internacional debe estar fundado en una base jurídica suficiente. Dicha base jurídica suficiente sólo se encuentra en una red de tratados tributarios y/o convenios de intercambio de información tributaria que le otorguen a una administración tributaria la autoridad y la facultad de compartir información respecto de contribuyentes específicos y operaciones puntuales. Una red de este tipo es absolutamente necesaria porque, a fin de cuentas, la administración tributaria sólo está cumpliendo su cometido cuando examina cabalmente la información de los contribuyentes para garantizar que dicha información refleje con exactitud las obligaciones tributarias reales de los contribuyentes. Y, por su puesto, el corolario del examen cabal de la información del contribuyente es el aseguramiento, mediante investigación, de que los contribuyentes de hecho están pagando sus obligaciones. Estados Unidos tiene un programa activo de negociación de tratados y TIEA; en la actualidad tiene vigentes más de 75 tratados tributarios y TIEAs, más otros en camino. Muchas de las jurisdicciones presentes en esta sala tienen convenios de este tipo con los Estados Unidos, que los habilita a compartir información con el Servicio de Ingresos Internos.

Sin embargo, la base jurídica para el intercambio va más allá del convenio internacional que la autoriza. También debe existir una estructura jurídica interna y nacional que le permita a la administración tributaria actuar en representación de su socio, de modo de poder obtener y transmitir la información necesaria, especialmente frente a una solicitud de obtener dicha información. Es importante que el esquema estatutario se vea reforzado por el respaldo del poder judicial del país a la administración tributaria mediante un compromiso efectivo de recabar información y su visto bueno respecto de la «autoridad competente» de la administración tributaria del socio según el tratado. Además, resulta de importancia crítica para los Estados Unidos y para muchos otros países contar con leyes de confidencialidad internas a nivel nacional que preserven el debido secreto de la información del contribuyente y estipulen consecuencias apropiadas frente a la divulgación no autorizada de dicha información. Estados Unidos tuvo la bendición de contar con el desarrollo de una estructura jurídica amplia y la aprobación judicial respecto del cumplimiento de la ley tributaria; incluso ha habido esfuerzos de cumplimiento en representación de socios de tratados, además de un esquema de confidencialidad de los contribuyentes cuidadosamente diseñado que prevé penalidades significativas en caso de divulgación no autorizada de información del contribuyente.

Además del marco jurídico, una administración tributaria debe contar con una variedad de recursos para respaldar su trabajo de cooperación internacional. En nuestra experiencia, es importante que existan procedimientos internos claros por escrito respecto de cómo recabar información, tanto a nivel nacional como mediante solicitudes por escrito a otros países y jurisdicciones. Es altamente beneficioso tener la capacidad de acceder a fuentes de información electrónicas identificables a través de bases de datos externas y públicas, así como información llevada en registros tributarios internos. Sistemas de comunicaciones internos y externos actualizados (teléfono, correo, fax, correo electrónico), instalaciones adecuadas en cuanto a espacio de oficinas y equipamiento no son negociables. Un presupuesto suficiente para la administración tributaria, para personal, suministros, viáticos y demás costos inherentes a las actividades de cumplimiento, un staff suficientemente instruido y motivado, y capacitación apropiada del staff son otros de los elementos indispensables de un programa efectivo de cooperación internacional.

Obviamente, un subconjunto necesario de la infraestructura administrativa es un Programa de Intercambio de Información organizado. Algunos de los requisitos de este tipo de programa son:

- Una oficina designada como «autoridad competente» (CA) bajo el convenio internacional, ocupada por una persona identificable.
- Cantidad de personal suficiente para la oficina de la CA, con capacitación y delegación de autoridad adecuadas. Este personal debe tener:
  - conocimientos sobre los procedimientos de Intercambio de Información de los tratados tributarios y TIEAs;
  - conocimientos sobre la administración tributaria y cómo está estructurada;
  - conocimientos sobre los procedimientos administrativos relevantes;
  - conocimientos sobre la legislación tributaria nacional que afecte la recabación de información;
  - capacidad para analizar y trabajar con los procesos administrativos;
  - capacidad para comunicarse con personas de diferentes culturas;
  - habilidades de resolución de problemas.

- Sistemas de archivo y rastreo de casos, historial del programa y políticas.
- Políticas y procedimientos escritos.
- La autoridad para dirigir al personal de campo en la recabación de información en caso de ser necesario.
- La capacidad de modificar procedimientos según sea necesario para recabar información.
- La capacidad de proteger la información recabada e intercambiada.
- Asesoría legal para asesoramiento o defensa, según sea necesario.

Un Programa de Intercambio de Información cubre una variedad de actividades funcionales. Estas actividades a menudo se agrupan en cinco categorías de Intercambio:

- Específicos.
- Espontáneos.
- Automáticos.
- Verificaciones simultáneas.
- Intercambio Sectorial.

El artículo sobre Intercambio de Información de un tratado tributario o TIEA comúnmente cubre (y autoriza) todas y cada una de las cinco categorías. Según se describiera antes en esta presentación, un Intercambio Sectorial se da de manera algo esporádica. De igual manera, las verificaciones simultáneas pueden o no ser frecuentes. Estados Unidos tiene convenios con alrededor de quince socios de tratados para plantear más claramente los procedimientos empleados al llevar a cabo una actividad de este tipo (actividades que son, entre paréntesis, distintas de una auditoría «conjunta»). Los intercambios espontáneos también son esporádicos, cuando una administración tributaria descubre información, por ejemplo, durante una auditoría, que sugiere no cumplimiento en un socio de tratado y luego remite dicha información al socio del tratado. Los intercambios automáticos, en cambio, se dan más o menos en forma anual, y comprenden un intercambio de una masa de información relativa a transferencias de renta pasiva, es decir dividendos, intereses y regalías.

El tipo más común de intercambio de información es el realizado en base a una solicitud expresa de un socio de tratado. La información solicitada es la información de rutina solicitada en cualquier otro tipo de auditoría: registros bancarios, registros de intermediación, registros societarios e inmobiliarios, información de las declaraciones, información a partir de entrevistas con terceros. Esta información puede, en muchos casos, estar en poder de la administración tributaria extranjera, pero a menudo está en manos de los contribuyentes. La solicitud y el suministro de dicha información deben hacerse conforme a los requisitos y obligaciones legales dispuestos por el tratado o TIEA.

Por último, tal vez el componente más crítico de un programa de cooperación internacional verdaderamente efectivo sea el intangible de un compromiso de intercambiar información. Esto es la voluntad de la administración tributaria y todo su *staff* pertinente, además de la autoridad legal de hacerlo, de obtener y proveer información cuando le sea requerida por sus socios de tratado. En última instancia, este intangible resulta más necesario en el staff de la oficina de la AC –la persona que ocupa el cargo de «Autoridad Competente», junto con todos los demás empleados de su despacho– e incluye un reconocimiento por parte de esas personas respecto de las cuestiones relativas al intercambio de información y su capacidad de interactuar de manera efectiva con personal del socio de tratado en el esfuerzo por obtener la información solicitada que se encuentre disponible.

VI. **RESUMEN/CIERRE**

Al dialogar en el marco de encuentros tanto formales como informales, pueden germinar y brotar ideas de cambios importantes. Tanto dentro como entre sociedades, las conversaciones e interacciones de las personas les permiten decidir cuál es el curso de acción necesario para afectar sus vidas e instituciones. Es a través de la actividad en las relaciones –es decir, la actividad de cooperación– que echan raíces y florecen los objetivos de un gobierno eficaz. Y es a través de su actividad en las relaciones internacionales, tales como esta Asamblea, al igual que aquéllas descriptas anteriormente en esta presentación, que los ejecutivos de gobierno y otros funcionarios lograrán más efectivamente sus objetivos nacionales en la administración tributaria.

Caso práctico:

TEMA 3.1. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y LA ASISTENCIA MUTUA PARA GARANTIZAR Y EXIGIR LAS DEUDAS TRIBUTARIAS

Matthijs Alink
Consejero Principal
Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
(OCDE)

SUMARIO: A) Intercambio de Información y Cooperación Internacional en materia de Recaudación Tributaria. 1. La creciente importancia del intercambio de información y asistencia mutua en materia de recaudación. 2. El marco legal internacional. 3. Formas de intercambio de información. 4. Las reglas básicas del intercambio de información internacional. 5. Las reglas básicas de la asistencia internacional mutua en materia de recaudación. 6. Iniciativas recientes de la OCDE.–B) La Administración de las actividades en materia de Recaudación de las deudas tributarias. 1. Introducción. 2. Principios generales y enfoques para el marco del relevamiento de las prácticas de recaudación de deuda tributaria de los países. 3 . Relevamiento de las prácticas de recaudación de deudas de 2005-Hallazgos clave y conclusiones. 4. Resumen.

Las administraciones tributarias enfrentan la responsabilidad de determinar de manera precisa los montos adeudados en materia tributaria por cada sujeto pasivo y cobrar dichos montos. Tanto la determinación como la recaudación de impuestos se han tornado mayores desafíos como consecuencia de la globalización de las economías nacionales.

La primera parte de este documento describe de qué manera los mecanismos bilaterales y multilaterales para el intercambio de información y asistencia mutua en materia de recaudación pueden contribuir para que las administraciones tributarias estén a la altura de este desafío. Define el marco legal internacional, las distintas formas de intercambiar información y las reglas operativas básicas del intercambio de información a nivel internacional y la asistencia mutua en materia de recaudación transfronteriza. Luego aborda las recientes iniciativas de la OCDE en esta temática, tal como la reciente revisión del Artículo 26 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE y el trabajo de la OCDE con centros financieros *offshore*.

La segunda parte del documento brinda un breve resumen del trabajo reciente de la OCDE para la revisión de las estrategias y enfoques de recaudación tributaria llevado a cabo como respuesta a las preocupaciones de un número de sus países miembros acerca de la creciente incidencia del incumplimiento con las obligaciones tributarias. Este material ha sido incluido para mantener a los delegados del CIAT, y a otros observadores, al tanto del trabajo de la OCDE, a la luz del ávido interés por parte de las administraciones tributarias en cuanto al desempeño de la función de recaudación de las deudas tributarias.

A) INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

1. LA CRECIENTE IMPORTANCIA DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA DE RECAUDACIÓN

Las últimas décadas han sido testigo de una liberalización y globalización de las economías nacionales sin precedente. Los países han eliminado o limitado de manera creciente los controles sobre la

inversión extranjera y los controles sobre el cambio de divisas se tornaron más laxos, cuando no inexistentes. Asimismo, la tecnología de la información y de las telecomunicaciones redujo las distancias en el mundo. Por ende, las actividades comerciales y financieras ocurren en un mundo casi sin fronteras.

En la medida en que los negocios se vuelven globales, las administraciones tributarias permanecen confinadas en sus respectivas jurisdicciones. El ejercicio de los poderes soberanos, incluso el control, determinación y recaudación de tributos, se ve limitado en términos generales al territorio de la jurisdicción. Entonces, un inspector fiscal podrá ver solamente una pequeña porción de las actividades o inversiones totales de un sujeto pasivo que opera a nivel internacional si se guía por las fuentes de información nacionales. Como consecuencia, las administraciones tributarias dependen cada vez más de la cooperación de sus pares extranjeras para una mejor y más efectiva aplicación de la legislación nacional en materia tributaria.

Un elemento clave de dicha cooperación es el intercambio de información. Constituye una manera efectiva para que los países mantengan la soberanía en cuanto a la aplicación y cumplimiento de su legislación tributaria y asegurar la apropiada asignación de derechos de recaudación de tributos entre las partes de un tratado en materia tributaria. Asimismo, la cooperación en la asistencia mutua en materia de recaudación se ha convertido en una herramienta de una creciente importancia para la protección de la recaudación tributaria y el mayor cumplimiento con las obligaciones tributarias.

2. EL MARCO LEGAL INTERNACIONAL

Existen varios instrumentos legales internacionales que sirven de base para el intercambio de información con fines tributarios, entre ellos podemos mencionar:

- Convenios fiscales bilaterales que en general se basan en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE sobre los Ingresos y el Capital o en el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas sobre los Ingresos y el Capital.
- Instrumentos internacionales diseñados específicamente para los fines de la asistencia en materia tributaria como los acuerdos de intercambio de información en materia tributaria que generalmente se basan en el Modelo de Acuerdo para el Intercambio de Información en Materia Tributaria del 2002 desarrollado por los países miembros de la OCDE y los centros financieros *offshore*, el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria del Consejo de Europa/OCDE, o el Modelo de Acuerdo para el Intercambio de Información Tributaria desarrollado por el CIAT.
- Dentro de la Comunidad Europea, la Directiva de la CE sobre la Asistencia Mutua (Directiva 77/799/CEE, actualizada), para el intercambio de información relacionado con el IVA, Reglamento CEE Nº 1798/2003 y para los impuestos especiales, Reglamento Nº 2073/2004.
- Los acuerdos internacionales de asistencia legal, como la Convención Interamericana sobre Asistencia Mutua en Materia Penal (extendido por el Protocolo Opcional del 23 de mayo de 1992) para los casos de delitos fiscales.

Los procedimientos para brindar asistencia a las jurisdicciones extranjeras también pueden definirse en la legislación nacional. Por ejemplo, algunos países como Alemania, permiten la rendición de información a otra jurisdicción, sujeta a ciertas condiciones y salvaguardas (por ejemplo, la reciprocidad y confidencialidad de la información), aun en ausencia de un acuerdo internacional y únicamente fundamentado en lo dispuesto por su legislación nacional.

Las disposiciones sobre el intercambio de información no permiten la asistencia en materia de recaudación tributaria en el sentido de facultar a las autoridades competentes para permitirles recaudar en nombre de la otra parte contratante. Sin embargo, incluyen el intercambio de información para la «recaudación tributaria» y por ende permite el intercambio de información que contribuya a la recaudación de impuestos nacionales entre partes contratantes. Dicha información puede ser útil en los casos en los que un sujeto pasivo persiga la reducción del impuesto determinado con la excusa de no contar con los fondos para pagar el monto total de la obligación tributaria. Un acuerdo de intercambio de información facultaría a la autoridad tributaria para verificar si el sujeto pasivo posee activos en el extranjero.

El desarrollo de disposiciones que permitan a los países recaudar impuestos en nombre de sus pares en el tratado está retrasado con respecto al desarrollo de disposiciones para el intercambio de información. El Modelo de Convenio para la Asistencia Administrativa Mutua para la Recuperación de Créditos Públicos, publicado por la OCDE en 1981, no se implementó de manera amplia. Históricamente, el principio general del Derecho Tributario Internacional indicó que un país no asistirá en

los reclamos de créditos de otro país. Los sujetos pasivos pueden poseer activos en diversos lugares del mundo, pero las autoridades tributarias en general no trascienden sus fronteras para emprender acciones tendientes al cobro de tributos. Sin embargo, con la creciente movilidad de los sujetos pasivos y el capital, este principio, también conocido como la *«revenue rule»* o «regla de los ingresos» según el sistema jurídico anglo-norteamericano *(Common Law)*, se está abandonando gradualmente. Los países se muestran cada vez más dispuestos a participar en actividades de asistencia para la recaudación tributaria siempre que se cumplan algunas condiciones.

Hasta hace poco tiempo, la experiencia con la asistencia para la recaudación tributaria involucró mayormente a países vecinos con fuertes lazos económicos y políticos que están vinculados por acuerdos bilaterales o multilaterales tal como el Tratado de Asistencia Mutua de los países del Benelux de 1952 o el Primer Convenio Nórdico de Asistencia Mutua en Materia Tributaria. La asistencia para la recaudación tributaria sobre la base de convenios fiscales bilaterales era más bien limitada y el Modelo de Convenio de la OCDE no incluyó un artículo sobre la asistencia en la recaudación tributaria hasta el 2003. La Directiva de la UE de 1976 sobre la asistencia mutua para la recuperación de créditos públicos solo recuperó algunos gravámenes imponibles e impuestos pero no así el IVA ni los impuestos directos.

En una era de globalización, las actitudes tradicionales con respecto a la recaudación de impuestos cambiaron. Este cambio fue de alguna manera influido por el desarrollo del comercio electrónico debido a las preocupaciones sobre la capacidad de recaudar IVA sobre dichas actividades. El informe de la OCDE de 1998, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, también destacó la preocupación sobre la creciente evasión impositiva si un país no exige los créditos fiscales de otro país. Por lo tanto, dicho informe recomienda que *«los países deben ser alentados a revisar las reglamentaciones vigentes en lo que respecta a la exigencia de créditos fiscales de otros países y que el Comité de Asuntos Fiscales cumpla con su tarea en esta área con el fin de redactar disposiciones que puedan incluirse en los convenios fiscales para dicho fin».*

Por lo tanto, el Consejo de la OCDE aprobó en el año 2003 la inclusión del nuevo Artículo 27 sobre la asistencia para la recaudación tributaria en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. Este Artículo es opcional y puede incluirse en un convenio multilateral en el que cada Estado llegue a la conclusión de que, según distintos factores, puedan aceptar brindar asistencia en la recaudación de tributos imponibles del otro Estado. Los factores que se tuvieron en cuenta incluyen la importancia de las inversiones transfronterizas, la reciprocidad, la capacidad de sus respectivas administraciones para brindar dicha asistencia y la similitud del nivel de sus normas legales, particularmente con respecto a la protección de los derechos legales de los sujetos pasivos y en mayor medida, los derechos humanos. La legislación vigente de algunos países puede no permitir o justificar este tipo de asistencia.

Existen actualmente algunos otros instrumentos que incluyen disposiciones sobre la recaudación tributaria: tanto el Primer Convenio Nórdico de Asistencia Mutua en Materia Tributaria y el Convenio Multilateral Conjunto entre la OCDE y el Consejo de Europa incluyen disposiciones en materia de asistencia para la recaudación tributaria. Además, la UE ha desarrollado una Directiva para la Asistencia Mutua para la Recuperación de Créditos Públicos (Directiva 76/308/CEE, modificada por la Directiva 79/1071 que abarca el Impuesto al Valor Agregado, y por la Directiva 2001/44/CEE para los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguro). Finalmente, también existen convenios bilaterales para la asistencia mutua en la recuperación de créditos (por ejemplo el Convenio entre Países Bajos y Nueva Zelanda).

3. FORMAS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

Las principales formas de intercambio de información son: previa solicitud, automático y espontáneo. Estas formas diferentes se describen a continuación:

- *Intercambio de información previa solicitud.* Se refiere a la situación en la que la autoridad competente de un país solicita información específica de la autoridad competente de otra parte contratante.
- *Intercambio de información automático.* La información que se intercambia de manera automática típicamente comprende muchos casos individuales del mismo tipo, generalmente detalles de ingresos de fuentes en el país de origen, por ejemplo, intereses, dividendos, regalías, pensiones, etc. Esta información la recaba el país emisor de rutina (generalmente por medio de la declaración de los pagos que presenta el sujeto pasivo) y, por lo tanto, se encuentra disponible para ser transmitida a sus pares en el tratado. Normalmente, las autoridades competentes interesadas en el intercambio automático acordarán previamente qué tipo de información desean intercambiar sobre esta base. Para mejorar la eficiencia y efectividad de los intercambios de información automáticos, la OCDE ha diseñado inicialmente un formato impreso estándar y

posteriormente un formato electrónico estándar (conocido como el Formato Magnético Estándar de la OCDE o «SMF», por sus siglas en inglés). La OCDE recomienda el uso del SMF y ha desarrollado además un Modelo de Memorando de Entendimiento para el intercambio de información automático disponible para cualquier país que desee utilizarlo.

- *Intercambio de información espontáneo.* La información se intercambia de manera espontánea cuando una de las partes contratantes, habiendo obtenido información que considera de interés para una de sus pares en el tratado con fines tributarios mientras hace cumplir sus propias leyes en materia tributaria, transmite la información sin que el último deba solicitarla. La efectividad de esta forma de intercambio de información depende en gran medida de la capacidad de los inspectores de identificar, durante una investigación, la información que puede ser relevante para una administración tributaria extranjera. La autoridad competente que solicita información espontáneamente debe requerir una devolución por parte de la administración tributaria extranjera ya que puede producir un ajuste tributario para la parte contratante emisora. Por ejemplo, una administración tributaria extranjera que recibió espontáneamente información sobre comisiones pagadas a uno de sus residentes, puede descubrir que en realidad no se pagaron comisiones e informar de este hecho a su par que brindó la información. Como resultado, la deducción de las comisiones será denegada y se realizará el ajuste a la base imponible según corresponda.

También existen otros tipos de intercambio de información además de los tradicionales mencionados anteriormente:

- *Inspecciones tributarias simultáneas.* Es un acuerdo entre dos o más países para examinar de manera simultánea e independiente, cada uno en su territorio, los asuntos tributarios de un sujeto pasivo (o más de uno) en el que ambos tienen un interés común o relacionado, con el propósito de intercambiar cualquier información relevante que obtengan para tal fin. Las diferencias vigentes en cuanto a leyes de prescripción de los países constituyen una consideración práctica vital en la selección de los casos. Dichas inspecciones son particularmente útiles en el área de los precios de transferencia y la identificación de maniobras para la evasión impositiva en jurisdicciones de baja imposición. La OCDE ha diseñado un modelo de acuerdo para realizar inspecciones tributarias simultáneas.
- *Visita de representantes autorizados de las autoridades competentes.* Los viajes a una jurisdicción extranjera con el propósito de recabar información para un caso particular puede ser útil en ciertos casos. Sin embargo, esta visita debe ser autorizada por la jurisdicción extranjera (y prevista en la legislación del país emisor), de lo contrario representaría una violación de la soberanía. Por lo tanto, las decisiones en cuanto a la autorización o no de dichas visitas, y de hacerlo, si la presencia de los funcionarios fiscales extranjeros requieren el consentimiento del sujeto pasivo (así como también cualquier otro término y condición para dichas visitas) quedan a la exclusiva discreción de los países individualmente. Los funcionarios fiscales deben ser representantes autorizados de las autoridades competentes. Esta presencia en el extranjero puede ocurrir en diversas instancias. Puede ser a solicitud del país que busca información si se estima facilitará el entendimiento de la solicitud y la recabación de información. Puede ser a instancias de la autoridad competente receptora de la solicitud para reducir el costo y la carga asociados con la recabación de información. En varios países, los representantes autorizados de las autoridades competentes del otro país podrán participar en la inspección tributaria y esto suele ser muy valioso para aseverar una situación de negocios clara y demás relaciones que el residente de un país pudiera tener con sus asociados extranjeros.
- *Intercambio de información entre industrias*: Este intercambio no concierne a un sujeto pasivo específico sino a un sector económico en su totalidad, por ejemplo, la industria farmacéutica o la petrolera. Un intercambio entre industrias implica que los representantes de los estados contratantes deben reunirse para discutir la manera de operar de un sector económico en particular, las estructuras de financiamiento, la determinación de precios, las tendencias que se identificaron en cuanto a evasión de impuestos, etc.

4. LAS REGLAS BÁSICAS DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN INTERNACIONAL

El intercambio de información es obligatorio[1]. La obligación al intercambio de información no se limita a la información que contienen los archivos en materia tributaria que lleva una administra-

[1] Con respecto al Modelo de Convenio de la OCDE, esto se debe al uso de la palabra «debe» en la primera oración del Artículo 26. El Modelo de Acuerdo del CIAT presenta la misma letra en el Artículo 4.

ción tributaria. En los casos en que la información solicitada no estuviera disponible en los archivos en materia tributaria, la parte receptora de la solicitud debe recurrir a sus propias medidas para recabar información con el fin de obtener la información del sujeto(s) pasivo(s) o de terceros. Esto puede incluir las investigaciones especiales o inspecciones especiales de las cuentas comerciales a nombre del sujeto pasivo u otras personas. Según lo previsto en el párrafo 4 del Artículo 26 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, que la parte receptora de la solicitud tenga un interés en la información para sus propios fines fiscales es irrelevante. Debe brindarse la información aun cuando la parte receptora de la solicitud no necesite la información para la ejecución o el cumplimiento de sus propias leyes tributarias.

La obligación legal de proporcionar información queda sin efecto en limitadas ocasiones. Con respecto al Modelo de Convenio de la OCDE estas excepciones se detallan en los párrafos 3 a 5 del Artículo 26. En las raras ocasiones en las que correspondan las excepciones, las partes contratantes no se encuentran obligadas a brindar información. La decisión de brindar o no la información queda entonces a discreción de la parte contratante que recibe la solicitud. Luego, puede ocurrir que una autoridad competente decida brindar la información, aun cuando no exista obligación de hacerlo. Por ejemplo, en los casos en los que una solicitud se refiera a información que pudiera implicar un secreto comercial, la autoridad competente puede de todos modos entregar dicha información si estima que la legislación y prácticas del Estado solicitante, junto con las obligaciones de confidencialidad vigentes según el instrumento de intercambio que corresponda, aseguren que la información no pueda utilizarse para fines no autorizados contra los cuales deben proteger las reglamentaciones comerciales o de secreto.

Toda información que se reciba será tratada como información confidencial[2]. Las reglas de confidencialidad rigen para todo tipo de información, inclusive la que se brinda en una solicitud de información y la información que se transmite en respuesta a una solicitud. Si las disposiciones de secreto según las leyes nacionales del Estado Contratante son más limitadas que bajo el instrumento de intercambio correspondiente, entonces las disposiciones del instrumento de intercambio no generarán consecuencias. Si, por el contrario, las disposiciones nacionales fueran más amplias, entonces las disposiciones de confidencialidad se tornarán restrictivas con respecto al uso de la información que se recibe del extranjero. Las autoridades tributarias locales tienen la obligación de informar a sus autoridades correspondientes sobre cualquier problema que pudiera surgir con respecto a la divulgación de la información recibida.

5. LAS REGLAS BÁSICAS DE LA ASISTENCIA INTERNACIONAL MUTUA EN MATERIA DE RECAUDACIÓN

El Artículo 27 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE dispone que un Estado Contratante está obligado a asistir al otro Estado en la recaudación de impuestos de cualquier tipo y característica, siempre que se cumplan las condiciones expresadas en el Artículo. Sin embargo, actualmente, las disposiciones en materia de asistencia para la recaudación tributaria que se incluyen en los convenios fiscales bilaterales generalmente rigen solamente sobre los impuestos amparados en los convenios fiscales.

La asistencia concierne a los créditos fiscales, por ejemplo: cualquier monto adeudado en concepto de impuestos cubiertos por la asistencia pero solo en la medida en que la imposición de dichos tributos no sea contraria a la Convención u otro instrumento vigente entre los Estados Contratantes así como también el interés, las multas administrativas y los costos de recaudación o de conservación relacionados con dicho monto.

Las condiciones que deben cumplirse para formular una solicitud de asistencia para la recaudación son que el crédito fiscal debe ser exigible según las leyes vigentes del Estado solicitante y que su propiedad sea de una persona que, en dicho momento, no pudiera evitar su recaudación, según la ley de dicho Estado. Este será el caso en el que el Estado solicitante tendrá el derecho, en virtud de sus leyes nacionales vigentes, de recaudar los créditos fiscales y la persona que adeude el monto no estará amparada por ningún derecho administrativo ni emanado de una ley para evitar dicha recaudación. Salvo en lo que respecta a los plazos y prioridades, el Estado receptor de la solicitud debe cobrar el crédito fiscal del Estado solicitante como si fuera el crédito fiscal propio del Estado receptor de la solicitud.

---

[2] Ver el párrafo 2 del Artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, el Artículo 8 del Modelo de Acuerdo de la OCDE, el Artículo 22 del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria del Consejo de Europa/OCDE y el párrafo 9 del Artículo 4 del Modelo de Acuerdo del CIAT.

El Estado solicitante podrá pedirle al otro Estado que tome medidas de conservación si el crédito fiscal no fuera aún exigible o si tuviera el derecho de evitar su recaudación. La obligación legal de brindar asistencia queda sin efecto en una serie limitada de situaciones, según lo previsto en el párrafo 5 del Artículo 27.

6. INICIATIVAS RECIENTES DE LA OCDE

Existen una serie de iniciativas recientes de la OCDE que se emprendieron en el área del intercambio internacional de información y de asistencia mutua transfronteriza en materia de recaudación. Dichas iniciativas incluyen la actualización del Artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, acciones tendientes a mejorar los aspectos prácticos del intercambio de información, esfuerzos para mejorar el intercambio de información con los centros financieros *offshore*, y acciones para mejorar el aspecto operativo de las disposiciones sobre la asistencia para la recaudación tributaria.

Actualización del Artículo 26

Las disposiciones que toman como modelo el Artículo 26 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE son, lejos, los mecanismos empleados con mayor frecuencia para el intercambio de información. Más de 2000 convenios de recaudación bilaterales se basan en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. El Artículo 26 define las reglas según las cuales podrá intercambiarse información entre las autoridades tributarias.

Para asegurar la vigencia permanente del Artículo 26, el Comité de la OCDE para Asuntos Fiscales recientemente ha realizado una revisión exhaustiva del Artículo 26. Este trabajo ya se completó y el Comité adoptó en julio de 2004 el Artículo 26 que se incluye en la actualización de 2005 del Modelo de Convenio. La revisión alínea el Artículo 26 con las prácticas vigentes en los países e incorpora el trabajo que el Comité para Asuntos Fiscales realizó con respecto al acceso a la información bancaria y el desarrollo del Modelo de Acuerdo de la OCDE sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria de 2002 (que se trata con mayor detalle en el presente).

Al completar el trabajo sobre el Artículo 26, el Comité para Asuntos Fiscales desarrolló mecanismos actualizados para el intercambio de información tanto para los acuerdos individuales sobre el intercambio de información en materia tributaria como en el contexto de convenios fiscales de ingresos más amplios. En el desarrollo de estos modelos, la OCDE centró sus esfuerzos en brindar distintos modelos que se ajustaran a distintas situaciones al tiempo que aseguraran la coherencia de normas clave del intercambio independientemente del modelo que se aplique. Se recibieron aportes considerables por parte de Economías extra-OCDE en este trabajo y 25 países extra-OCDE ya han suscripto el Artículo 26 revisado.

Las modificaciones clave a la versión anterior del Artículo 26 pueden resumirse como se indica a continuación:

Cambios al texto del Artículo:

- La condición de «necesario» se cambió por «potencialmente relevante». El Artículo 26 revisado dispone ahora que los Estados Contratantes deben realizar el intercambio de información que se considere «potencialmente relevante» para el cumplimiento del Convenio o para la administración o ejecución de su legislación tributaria nacional. La condición de «potencialmente relevante» también se encuentra en el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria del Consejo de Europa/OCDE y el Modelo de Convenio de la OCDE de 2002. El Comentario explica que el cambio se implementó para lograr una coherencia entre los instrumentos para el intercambio y no con el propósito de alterar el efecto de la disposición.
- Se añadió un nuevo párrafo 4 que en el texto del Artículo aborda explícitamente las cuestiones de los requisitos que emanen de los intereses nacionales en materia tributaria. El requisito de los intereses nacionales en materia tributaria se refiere a las leyes o prácticas que impedirían a la autoridad competente de un Estado Contratante intercambiar información que fuera solicitada por el otro Estado Contratante salvo que el Estado Contratante receptor de la solicitud tuviera un interés en dicha información para sus propios fines tributarios. El nuevo párrafo aclara que los Estados Contratantes deben obtener e intercambiar información independientemente de si necesitan la información para sus propios fines tributarios. La misma

condición ya había sido incorporada en el Modelo de Acuerdo de la OCDE de 2002 y, según se describe en el informe de avance de 2003, «Mejorar el Acceso a la Información Bancaria con Fines Tributarios», todos los países de la OCDE han abordado dicha temática (más información disponible en www.OCDE.org/ctp).

- Se agregó un nuevo párrafo 5 con respecto a la propiedad y la información en mano de los bancos, instituciones financieras, representantes designados, agentes y fiduciarios. El nuevo párrafo 5 dispone que un Estado Contratante no puede negarse a brindar información sobre la única base de que dichas personas la detentan o por ser información propietaria. Esto es coherente con la práctica de la amplia mayoría de los países de la OCDE y refleja la norma que se incluye también en el Modelo de Acuerdo de 2002. La consecuencia más importante de este cambio es que las reglas del secreto bancario nacional por sí solas no podrán servir como justificativo para negarse a brindar información.
- Las reglas de confidencialidad del Artículo 26 se cambiaron para permitir la divulgación de información a las autoridades de fiscalización. Este cambio refleja una tendencia de mayor auge en los países de la OCDE. Las autoridades de fiscalización son aquellas autoridades que fiscalizan la administración tributaria y a las autoridades competentes en la materia como parte de la administración general del gobierno de un Estado Contratante.

Cambios en el texto del Comentario:

- Se utilizó lenguaje opcional en el Comentario para aquellos países que deseen compartir información con fines no-tributarios (por ejemplo, para contrarrestar el lavado de dinero o la corrupción). Dispone que los Estados Contratantes pueden utilizar la información para otros fines siempre que la información se emplee según lo que prevé la legislación de ambos países y que el uso lo autorice la autoridad competente del país que entrega la información.
- Se agregó lenguaje para aclarar diversos términos y conceptos que se emplean en el Artículo 26. El Comentario revisado incluye explicaciones más detalladas con respecto a (i) el principio de reciprocidad, (ii) comercio, actividad empresaria y otros secretos, (iii) los privilegios de Letrado-Cliente y similares, y (iv) el término «política pública/orden público».

Acciones tendientes a mejorar los aspectos prácticos del intercambio de información

La OCDE ha desarrollado un nuevo «Manual de la OCDE sobre las Disposiciones para la Implementación del Intercambio de Información con Fines Tributarios». El objeto de este manual es el de brindarles a los funcionarios fiscales que se desempeñan en el intercambio de información con fines tributarios una visión general de cómo operan las disposiciones sobre el intercambio de información y una orientación técnica y práctica para mejorar la eficiencia de dichos intercambios.

El objetivo para diseñar el Manual ha sido ser lo más prácticos y globales posibles. Las economías extra-OCDE y las organizaciones tributarias regionales fueron invitadas a contribuir con sus comentarios con respecto a las anteriores versiones del Manual.

El Manual sigue un enfoque modular ya que algunos módulos pueden carecer de relevancia para algunos países según el tipo de intercambio que los países realicen y debido a que facilita las actualizaciones y agregados de nuevos módulos. Los módulos actuales se describen a continuación:

Módulo general y aspectos legales del intercambio de información.

Módulo 1 Intercambio de información previa solicitud.

Módulo 2 Intercambio de información espontáneo.

Módulo 3 Intercambio de información automático (o de rutina).

Módulo 4 Inspecciones fiscales simultáneas.

Módulo 5 Inspecciones fiscales en el exterior.

Módulo 6 Perfiles de país según el intercambio de información.

Módulo 7 Instrumentos y modelos para el intercambio de información.

Módulo 8 Intercambio de información entre industrias.

El CIAT emplea actualmente el Manual de la OCDE como referencia para el desarrollo de su propio manual sobre el intercambio que será adaptado al Modelo de Acuerdo del CIAT sobre el intercambio de información.

Además de desarrollar el Manual, la OCDE también trabaja para mejorar los aspectos técnicos del intercambio de información. Un número creciente de países participan en el intercambio de información automático. La información adecuada para el intercambio automático suele ser infor-

mación voluminosa que comprende muchos casos individuales del mismo tipo, que generalmente consiste en detalles de ingresos que surgen de fuentes del Estado que aporta la información, en el que dicha información está disponible periódicamente en el sistema propio de ese Estado y en condiciones de transmitirse de rutina. El intercambio de información automático exige la estandarización eficiente de formatos. La OCDE desarrolló y sigue desarrollando estándares para el intercambio automático teniendo en cuenta las últimas tecnologías disponibles. El nuevo formato se denomina *Standard Transmission Format*, un formato estándar de transmisión de datos tributarios (STF, por sus siglas en inglés) y se basa en el Lenguaje Extensible de Marcas (XML), un lenguaje extensible de documentos ampliamente difundido en la tecnología de la información actual debido a sus múltiples ventajas. Los Estándares de la OCDE también fueron adoptados con las enmiendas del caso por el Consejo de Europa para la implementación de la Directiva de Ahorros de la UE.

Con el fin de agilizar el intercambio de información previa solicitud o el intercambio espontáneo en los casos que corresponda, la OCDE también recomienda procedimientos para el intercambio electrónico seguro (por ejemplo, la transmisión de comunicaciones provenientes de autoridades competentes en archivos encriptados adjuntos en los mensajes de correo electrónico).

Acciones para mejorar el intercambio de información con los centros financieros *offshore*

Uno de los principales desafíos para los gobiernos es el mayor espectro para el uso ilícito del sistema financiero, inclusive la evasión impositiva, generado por un sistema financiero cuyas fronteras se desdibujan cada vez más. En respuesta a este desafío, la OCDE lanzó en 1996 la iniciativa sobre Prácticas Tributarias Nocivas. El trabajo se desarrolló en tres frentes: 1) identificar y eliminar las prácticas tributarias nocivas de los regímenes tributarios preferenciales de los países de la OCDE, 2) identificar los «paraísos fiscales» y buscar su compromiso con los principios de transparencia e intercambio de información efectivos y 3) alentar a otras economías extra-OCDE a involucrarse con el trabajo en cuanto a prácticas tributarias nocivas.

La OCDE definió 4 criterios clave para identificar las prácticas tributarias nocivas:

- Impuestos inexistentes o nominales, en el caso de los paraísos fiscales, y cero o baja imposición en el caso de los países miembros con regímenes tributarios preferenciales.
- Falta de transparencia.
- Falta de un intercambio de información efectivo.
- Ausencia de actividades significativas, en el caso de los paraísos fiscales, y el criterio de estanqueidad (*ring-fencing*), en el caso de los regímenes preferenciales del país miembro.

El criterio de impuestos inexistentes/nominales/bajos se utiliza meramente como un criterio amplio para definir aquellas situaciones en las que se requiere el análisis de los demás criterios. La adopción de tasas efectivas de tributación bajas o cero *jamás* alcanzan por sí solas para identificar a una jurisdicción como un paraíso fiscal o a un régimen tributario preferencial como dañino. La OCDE no impone niveles apropiados de tasas efectivas de tributación ni tampoco dicta el diseño del sistema tributario de los países.

En el año 2000, la OCDE identificó 35 jurisdicciones que se ajustaban a los criterios de un paraíso fiscal[3] y 47 regímenes tributarios *potencialmente* dañinos en países miembros de la OCDE[4]. Asimismo, se estableció un proceso por el que los paraísos fiscales identificados se comprometerían a mejorar la transparencia e implementar un efectivo intercambio de información con fines tributarios. Aquellas jurisdicciones que no estaban dispuestas a asumir dichos compromisos, serían incluidas en una lista de paraísos fiscales no cooperativos. Entonces, la distinción clave para los países de la OCDE fue la de diferenciar a un paraíso fiscal que cooperaba de aquél que se negaba a cooperar.

En abril de 2002, la OCDE publicó la lista de paraísos fiscales que se negaban a cooperar. La lista incluyó en principio a siete jurisdicciones, pero dos de ellas –Nauru y Vanuatu– se comprometieron

[3] Seis otras jurisdicciones –Bermuda, Islas Caimán, Chipre, Malta, Mauricio y San Marino– no se incluyeron en el Informe del año 2000 debido a que prometieron eliminar sus prácticas tributarias nocivas antes de la publicación del informe.

[4] Los regímenes preferenciales potencialmente dañinos se clasificaron por categorías (por ejemplo, seguros, financiamiento y arrendamiento, administradoras de fondos, etc.) con algunos regímenes que recaían en más de una categoría. Entonces, si bien existen 61 entradas en la tabla de regímenes preferenciales potencialmente dañinos en el Informe del año 2000, existían solamente 47 regímenes preferenciales potencialmente dañinos. Note que este documento no desarrolla en detalle este aspecto del trabajo. La información en detalle se encuentra disponible en el sitio Web de la OCDE (www.OCDE.org/taxation).

en el 2003 y la lista ahora incluye solamente 5 jurisdicciones: Andorra, Liberia, Liechtenstein, las Islas Marshall y Mónaco. Las 33 jurisdicciones enumeradas a continuación han aceptado trabajar con los miembros de la OCDE para mejorar la transparencia y establecer un efectivo intercambio de información[5].

Anguila	Islas Cook	Malta	San Marino
Antigua y Barbuda	Chipre	Mauricio	República de Seychelles
Aruba	Dominica	Montserrat	Santa Lucía
Bahamas	Gibraltar	Nauru	San Cristóbal y Nieves
Reino de Bahrein	Granada	Antillas Holandesas	San Vicente y las Granadinas
Bermuda	Guernesey	Niue	Islas Turcas y Caicos
Belice	Isla de Man	Panamá	Islas Vírgenes de los Estados
Islas Vírgenes Británicas	Isla de Jersey	Samoa	Unidos
Islas Caimán			Vanuatu

Las jurisdicciones antes mencionadas, junto con los países de la OCDE, trabajan para desarrollar normas internacionales para la transparencia y el efectivo intercambio de información en materia tributaria bajo los auspicios del Foro Global de la OCDE en Materia Tributaria como «Asociados Participantes». Un grupo de trabajo especialmente creado desarrolló el Acuerdo Modelo sobre el Intercambio de Información en Materia Tributaria (disponible en http://www.OCDE.org/ctp) que ahora se utiliza como base para la negociación de los acuerdos bilaterales de intercambio de información en materia tributaria. Desde el año 2000, los Estados Unidos han firmado tales acuerdos con Antigua y Barbuda, Aruba, las Bahamas, las Islas Vírgenes Británicas, las Islas Caimán, Isla de Jersey, Guernesey, Isla de Man y las Antillas Holandesas. Antillas Holandesas suscribió un acuerdo con la Isla de Man el 7 de octubre de 2005, que se basa en el Modelo de Acuerdo, y Bermuda firmó un acuerdo con Australia en noviembre de 2005. Existen muchos acuerdos más en negociaciones entre la OCDE y los 33 países identificados anteriormente.

El Foro Global ha estado trabajando hacia el logro de un campo de juego equitativo con respecto a la transparencia y el efectivo intercambio de información en materia tributaria. Esto se discutió en una reunión del Foro Global en junio de 2004 en Berlín. Los participantes aceptaron una serie de acciones individuales, bilaterales y colectivas. Con respecto a las acciones colectivas, los participantes aceptaron realizar una revisión de las prácticas actuales de transparencia e intercambio de información de los centros financieros (inclusive todos los países de la OCDE, los 33 Asociados Participantes extra-OCDE y otros centros financieros significativos). Las revisiones se resumirán en un informe descriptivo que demuestra el grado de convergencia en la implementación de los estándares de transparencia e intercambio de información definidos por la OCDE. Se presentó la versión borrador del informe descriptivo en la reunión de Melbourne de noviembre de 2005 que reunió a más de 140 delegados que representaban a más de 50 gobiernos. Los participantes dieron su apoyo al informe descriptivo en general, y se espera su publicación en el primer semestre de 2006[6].

Acciones para mejorar la operación de las disposiciones sobre la asistencia en materia de recaudación tributaria

La OCDE se encuentra en el proceso de desarrollar un Manual sobre la Asistencia para la Recaudación Tributaria. La meta del Manual es brindar una visión general de la operación de las disposiciones sobre la asistencia para la recaudación tributaria y algunas pautas técnicas y prácticas para mejorar la eficiencia de dicha asistencia.

---

[5] Tres jurisdicciones –Barbados, la República de Maldivas y el Reino de Tonga– que fueron identificadas como paraísos fiscales en el Informe del año 2000 no son Miembros Participantes ni tampoco se incluyen en la lista de Paraíso Fiscales que se niegan a cooperar. Barbados ha estado suscribiendo acuerdos para el intercambio de información en materia tributaria durante mucho tiempo con otros países cuyos asociados en el tratado declaran que opera de manera efectiva. Barbados está dispuesto a suscribir acuerdos de intercambio de información en materia tributaria con aquellos países de la OCDE con los cuales no ha suscripto dichos acuerdos hasta el presente. También ha implementado prácticas con respecto a la transparencia. Además, el Comité determinó luego de una cuidadosa inspección que la República de Maldivas y el Reino de Tonga ya no se ajustan a los criterios de un paraíso fiscal.

[6] Este trabajo ha sido objeto de un apoyo político significativo. Los Ministros de Finanzas del G7/8 han ofrecido su apoyo político constante al proyecto y los Jefes de Gobierno del G7 confirmaron su apoyo en la Cumbre de Gleneagles en julio de 2005. Asimismo, en la reunión de Noviembre de 2004 de los Ministros de Finanzas del G-20, se emitió una fuerte declaración en apoyo de este trabajo y en uno de los recientes Comunicados de Octubre de 2005, el G-20 informó un mayor apoyo a este esfuerzo.

B) LA ADMINISTRACIÓN DE LAS ACTIVIDADES EN MATERIA DE RECAUDACIÓN DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS

1. INTRODUCCIÓN

El uso efectivo de los procedimientos que asistan en la recaudación de las deudas tributarias presupone que existe un sistema sólido y bien implementado de organización, gestión, políticas, procedimientos y sistemas (inclusive la tecnología) que sostiene la función general de recaudación de deudas. Lograr todo esto en la práctica no es de ningún modo un emprendimiento simple, dados los diversos temas que deben abordarse. Pero es de gran importancia. Como se expresa en el Manual del CIAT: «La recaudación es el principal objetivo de una administración tributaria y la razón de su existencia»[7].

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (CFA, por sus siglas en inglés) recientemente comenzó a estudiar las estrategias y prácticas de recaudación tributaria en los países miembros. Este trabajo surgió de las preocupaciones que algunos países miembros expresaron en el 2004 acerca de la creciente incidencia del incumplimiento de las obligaciones tributarias y el deseo de entender mejor de qué manera los demás países realizaban esta función y los impactos de sus esfuerzos. El trabajo del CFA comenzó en el 2005 y lo está llevando a cabo el Foro sobre Administración Tributaria (FTA, por sus siglas en inglés), un organismo dependiente del CFA.

A la fecha, este trabajo implicó una reunión de expertos de los países y un relevamiento de las prácticas de los países y el análisis de las respuestas, cuyos resultados en detalle han sido recientemente documentados para los países miembros. Si bien no es posible brindarles a los miembros del CIAT los hallazgos detallados por países; es posible describir los hallazgos del trabajo a grandes rasgos y las conclusiones de interés para los miembros del CIAT. Sin embargo, antes de hacerlo, se considera útil destacar algunos principios generales y enfoques para realizar el trabajo de recaudación de la deuda tributaria que se implementaron en el diseño de las prácticas de los países del FTA.

2. PRINCIPIOS GENERALES Y ENFOQUES PARA EL MARCO DEL RELEVAMIENTO DE LAS PRÁCTICAS DE RECAUDACIÓN DE DEUDA TRIBUTARIA DE LOS PAÍSES

Existe bibliografía disponible[8] que trata de la administración tributaria con respecto a los enfoques de los países para llevar a cabo la recaudación forzosa de la deuda tributaria. Si bien no existe un conjunto de principios formales aceptados universalmente o mejores prácticas en este sentido, es posible extraer hilos conductores y enfoques comunes que pueden asociarse lógicamente y según los resultados logrados en la práctica con una función efectiva y eficiente de recaudación de deuda. Esta experiencia se utilizó para informar sobre el diseño del relevamiento del FTA. Estos principios y enfoques se describen brevemente a continuación:

- **Acuerdos institucionales:** la recaudación de la deuda tributaria constituye una parte integral significativa del proceso global de la administración tributaria y no es una función que pueda separarse de inmediato (por ejemplo, tercerizarse) de las operaciones principales.
- **Marco legal:** la eficiencia y efectividad de las actividades de recaudación forzosa de una administración tributaria depende de manera crítica de la aptitud del marco legal subyacente, inclusive la disposición de un régimen adecuado de sanciones (por ejemplo, intereses y/o multas) para disuadir y penalizar el incumplimiento. En la práctica, este marco legal se define individualmente en las leyes que rigen cada tributo que se administra o, preferiblemente para facilitar el mantenimiento legislativo, en una única ley de amplio alcance sobre administración tributaria que defina una serie común de disposiciones, inclusive aquellas para la recaudación forzosa de deudas, que rija a todos los tributos.
- **Estructura de organización y gestión:** las Administraciones Tributarias con programas de recaudación forzosa efectivos prestan especial atención a la forma de organización de esta función y a sus recursos humanos. Dada la importancia de la recaudación forzosa y las aptitudes especializadas que requiere, muchas administraciones tributarias modernas cuentan con un departamento especializado responsable de todas las actividades que se relacionan con la recaudación de deudas morosas (y la función relacionada de garantizar las declaraciones vencidas).

---

[7] Manual para las Administraciones Tributarias, Organigrama y Gestión de las Administraciones Tributarias, CIAT (2000).

[8] Incluso documentos de conferencias de las administraciones tributarias, informes publicados de organismos auditores externos, publicaciones oficiales, informes anuales de las administraciones tributarias y planes de negocios/empresarios, además de revisiones de países por parte de organismos internacionales (por ejemplo, el FMI), entre otros.

- **Objetivos y medición del desempeño:** la recaudación forzosa de las deudas y las operaciones de presentación de declaraciones de ingresos constituyen un programa de trabajo crítico en las administraciones tributarias nacionales en todos los países de la OCDE, dada la relación directa de los mismos con el cumplimiento de las metas de ingresos presupuestarios y el volumen significativo de recursos implicados. Es por lo tanto esperable que estas operaciones se sostengan con prácticas sanas de gestión, inclusive el uso de un conjunto amplio de mediciones/indicadores de desempeño (enfocados tanto a la producción como a los resultados) y con un monitoreo permanente de los resultados y la calidad de las operaciones logradas en la práctica.
- **Procesos de trabajo:** se requieren procesos administrativos bien diseñados para asegurar que las facultades de recaudación forzosa de una administración tributaria se apliquen con efectividad. De hecho, las facultades legales formales de una administración tributaria para recaudar deudas tributarias vencidas –según se define en la legislación tributaria— puede revestir poco valor práctico ante la falta de procedimientos administrativos adecuados para las instancias de seguimiento por deudas tributarias. Al reconocer esto, las administraciones tributarias maduras suelen emplear un enfoque sistemático en el proceso de recaudación forzosa que abarca una serie de acciones graduales para la recaudación, técnicas metódicas de investigación, y una serie de acuerdos institucionales relevantes. Asimismo, la vigencia de las acciones que se emprendan para perseguir el cobro de deudas pendientes es un factor crítico; existe considerable experiencia en el sector privado que indica la criticidad de emprender acciones de recaudación de manera oportuna para el logro de los índices totales de recaudación de ingresos.
- **Uso de la tecnología de la información:** tal vez más que cualquier otra área de la administración tributaria, la recaudación forzosa constituye una función altamente crítica, al tiempo que requiere un acceso rápido a la información precisa concerniente a todos los aspectos de los asuntos de un sujeto pasivo (particularmente que abarque todas las deuda tributarias y las declaraciones pendientes) y otras fuentes de información (por ejemplo, datos sobre activos) que pueden emplearse para asistir en el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes. Por esta razón, muchas administraciones tributarias han realizado esfuerzos considerables para apoyar sus actividades de recaudación de deudas. Estos sistemas brindan una amplia variedad de herramientas tanto para los gerentes como los funcionarios de primera línea a cargo de la recaudación forzosa.
- **Gestión de Recursos Humanos (HRM, por sus siglas en inglés):** la función de recaudación de deudas suele involucrar a un número relativamente grande de recursos humanos, muchos de los cuales requieren aptitudes más amplias (por ejemplo, contacto con el sujeto pasivo, negociación y análisis financiero) y una gestión competente. Las estrategias efectivas son esenciales para la Gestión de Recursos Humanos.

En base a estos principios y enfoques amplios, se diseñó e implementó en el 2005 un cuestionario de relevamiento para todos los países miembros de la OCDE y Sudáfrica, un país observador del CFA.

3. RELEVAMIENTO DE LAS PRÁCTICAS DE RECAUDACIÓN DE DEUDAS DE 2005 - HALLAZGOS CLAVE Y CONCLUSIONES

La información que se presenta en esta sección ofrece un resumen a grandes rasgos de los hallazgos y observaciones, con fundamento en las respuestas al relevamiento de 26 países, y conclusiones concernientes a las estrategias y enfoques que se implementan tanto para alentar un mayor cumplimiento de las obligaciones tributarias, como para abordar con eficiencia los casos individuales de incumplimiento. En los casos en que corresponda, se brindan algunos ejemplos de países para una explicación en mayor detalle de los enfoques individuales. Si bien el relevamiento abarcó una amplia variedad de consultas, no fue la intención del mismo convertirse en un estudio exhaustivo del área temática; por el contrario, el objetivo fue el de establecer un nivel de información básico como indicador de las áreas potenciales para una revisión más profunda como parte del trabajo futuro del FTA.

Acuerdos institucionales

- La recaudación de la deuda tributaria es típicamente una responsabilidad central y principal de las administraciones tributarias nacionales y esto se confirmó en las respuestas al relevamiento con pocas excepciones (o variaciones sobre una temática). Excepcionalmente, el relevamiento identificó algunos acuerdos institucionales únicos para algunos países de la región Nórdica, un enfoque tercerizado en Italia (que será revertido parcialmente en el 2006), y una iniciativa del Servicio de Impuestos Internos de los Estados Unidos de tercerizar una parte de su trabajo para la recaudación de deuda tributaria a partir del año 2006.

- Dadas sus responsabilidades básicas/competencias clave para recaudar ingresos, las administraciones tributarias se encuentran potencialmente bien posicionadas para recaudar otras deudas (no tributarias) adeudadas al gobierno. El relevamiento demostró que el caso es el siguiente: 1) 17/26 administraciones tributarias debieron realizar recaudaciones de deudas no tributarias; y 2) dichas deudas no tributarias típicamente incluyen préstamos para estudiantes, alimentos y pagos en exceso de beneficios de previsión social.

Marco legal

- Existen una serie de facultades bastante universales en su disponibilidad para las administraciones tributarias. Incluyen facultades para: 1) otorgar extensiones de los plazos de pago; 2) formular acuerdos de pago; 3) recaudar deudas tributarias por medio de terceros específicos que adeudan dinero a un sujeto pasivo o retener dinero en su nombre; 4) cargar las deudas tributarias de los sujetos pasivos contra los créditos de otros tributos; 5) iniciar (o disponer) acciones para el embargo; y 6) iniciar las acciones para la quiebra/liquidación.
- Otras facultades que se declararon como menos frecuentes en cuanto a su disponibilidad (algunas que requieren orden judicial), incluyen la facultad de:
  - imponer restricciones en los viajes al exterior de los sujetos pasivos deudores (12/26 países);
  - proceder al cierre de una empresa o la cancelación de una licencia comercial (10/26 países);
  - obtener una orden de embargo sobre los activos del sujeto pasivo (19/26 países);
  - que el gobierno pueda retener los pagos de deudas no tributarias adeudados por sujetos pasivos deudores (17/26 países);
  - descalificar a los sujetos pasivos deudores para participar de licitaciones públicas (16/26 países);
  - imponer responsabilidad sobre los directivos de empresas para ciertas deudas tributarias de la empresa (20/26 países); y
  - requerir un certificado de libre deuda tributaria de los sujetos pasivos (en algunos casos, sujeto a un umbral) que participan de licitaciones públicas (20/26 países).
- Con muy pocas excepciones, los gobiernos no tienen ninguna prioridad sobre los acreedores preferenciales para la recaudación de las deudas tributarias.
- Una mayoría (15/26 países) informó la existencia de un período exigido por ley durante el que deben iniciarse las acciones para la recaudación forzosa, si bien en muchos casos estos plazos pueden extenderse en circunstancias particulares; en general, estos períodos exigidos por ley duraron aproximadamente cinco años.
- Salvo en casos excepcionales, virtualmente todos los países disponen la imposición de intereses aplicables a deudas pendientes/vencidas; 15 países operan con un régimen uniforme en el que se aplican intereses a una tasa estándar única para todos los impuestos más relevantes, y que se revisa regularmente y mantiene alineado con las fluctuaciones de las tasas de interés de los bancos oficiales. Algunos ejemplos se ofrecen a continuación:

País	Método para fijar el monto de la sanción
Australia	La tasa de interés se revisa trimestralmente y es el rendimiento promedio mensual de las Aceptaciones Bancarias a 90 días publicado por el Banco de la Reserva de Australia más 7 puntos porcentuales. Para el trimestre que terminó el 30 de junio de 2005, la tasa fue de 12,63% anual. El interés es acumulativo y se calcula diariamente sobre la deuda pendiente.
República Checa	Por cada día de mora, el punitorio aplicable será del 140% de la tasa de descuento del Banco Nacional Checo en vigencia el primer día del trimestre que corresponda según el calendario.
Finlandia	El interés por mora o sobretasa es la tasa de interés de referencia del período de seis meses precedente al año calendario corriente, más siete (7) puntos porcentuales. En el año 2005, la tasa de interés fue del 9,5%.
Japón	La tasa para el impuesto por mora es mayor que la de la tasa comercial y se define en dos etapas según la duración de la mora. En general, es de 14,6% anual, pero para los dos meses desde la fecha de vencimiento, la tasa se calcula normalmente al 7,3% anual. La Ley sobre Medidas Tributarias Especiales también prevé la reducción de la tasa según la tasa de descuento. En el año 2005, se aplicó una tasa anual especial (4,1%) para el bimestre posterior a la fecha de vencimiento.

- Para 17/26 países, la ley dispone sanciones punitorias especiales (que suelen variar según el tipo de impuesto), mientras que 9/26 países aplican una única sanción (que refleje los elementos tanto de «interés» como de «punitorio»).
- Tres países ofrecieron detalles de los acuerdos de incentivos especiales, inclusive tasas de interés o punitorios reducidos, diseñados para alentar al pago de deudas sin recurrir a mayores acciones para la exigibilidad del pago (ver más detalles a continuación).

País	Descripción de un programa de incentivo especial
Australia (ATO)	*Iniciativa para la asistencia en deudas de Pequeñas Empresas:* según esta iniciativa, se ofreció una tasa de interés reducida junto con opciones de pago flexibles sobre los impuestos pendientes adeudados por pequeñas empresas calificadas al 30 de junio de 2004. Los sujetos pasivos debieron autorizar al Inspector a realizar débitos directos de los pagos parciales de sus cuentas bancarias y cumplir con las obligaciones de declaración y pago en el futuro. Los sujetos pasivos que no aceptaron la oferta, se enfrentaron a acciones legales tramitadas en tribunales competentes o la emisión de una orden de embargo de las cuentas bancarias. Se advirtió a los sujetos pasivos que esta era una única oportunidad para que las empresas calificadas pagaran sus deudas en términos favorables o de lo contrario, enfrentarían acciones concretas de nuestra parte. Las propuestas se enviaron directamente a los sujetos pasivos calificados, solicitando la devolución de la respuesta dentro de los 28 días de recibida la misma. La respuesta inicial de la comunidad ha sido muy positiva, y muchas personas se pusieron en contacto con la ATO antes de que les fuera enviada una carta. La estrategia continua es permitirles a los sujetos pasivos tipo pequeñas empresas pagar las deudas tributarias en cuotas a una tasa de interés reducida del 10% anual.
Canadá (CRA)	La CRA implementa actualmente un proyecto piloto sobre punitorios escalonados para la condonación de deducciones en la fuente fuera de término. Nuestra estructura actual de un punitorio del 10% se modificó a 3% para 3 días, 5% entre 3 y 5 días, 7% para 5 a 7 días y 10% a partir de éste último.
Nueva Zelanda (IRD)	En los casos en los que se hubiera suscripto un acuerdo de pago antes de la fecha de vencimiento, se reduce el punitorio fijado en un principio. Esto genera el efecto de alentar a los sujetos pasivos a contactar al IRD antes de que opere el vencimiento del tributo. En los casos de acuerdos de pagos suscriptos con posterioridad a la fecha de vencimiento, los punitorios se eliminan mientras que se cumplan los términos del acuerdo, si bien se acumula el interés por el uso del dinero en todo el período. Rige la suspensión de los punitorios en los siguientes supuestos: 1) en los casos en los que se hubiera llegado a un acuerdo para pagar una deuda mediante un acuerdo de pagos parciales; 2) en los casos en los que los que se condonaron los tributos debido a la imposibilidad de pagar (por ejemplo, situación de extrema dificultad, actividad no rentable); y 3) cuando el sujeto pasivo hubiere elevado la solicitud de condonación debido a circunstancias únicas.

- Todos los países respondieron que generalmente se encuentran facultados para renunciar/dar de baja (o que han derivado para dar de baja) las deudas que estimen incobrables, si bien en algunos casos existen plazos y pasos procesales extensos que deben cumplirse; la mayoría de las administraciones tributarias están facultadas para volver a reclamar dichas deudas si se producen cambios en las circunstancias de los sujetos pasivos en cuestión.
- Alrededor de dos tercios de los países informaron que sus tratados de doble imposición y/o la Directiva de Asistencia Mutua en Materia Tributaria de la UE prevén la asistencia con respecto a la recaudación de las deudas tributarias; Noruega informó el mayor número de acuerdos—acuerdos bilaterales con alrededor de 19 países y dos acuerdos multilaterales: El Convenio Nórdico de 1989 y el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria de la OCDE/Consejo de Europa de 1988.
- Para indicar el grado de confiabilidad de dichos acuerdos, un país (por ejemplo, Alemania), brindó los siguientes datos estadísticos para el año 2004 en cuanto a las cuestiones relacionadas con la recuperación de deudas –alrededor de 850 solicitudes referidas a la Directiva de la UE y aproximadamente 550 solicitudes con respecto a varios acuerdos sobre doble imposición.

Estructura de organización y gestión

- Poco más de la mitad (14/26 países) declararon haber implementado un función organizada centralmente o con dedicación exclusiva para dirigir y cumplir las tareas de recaudación de la deuda tributaria y funciones relacionadas.

- 9/26 administraciones tributarias informaron datos con respecto a los recursos humanos empleados para la recaudación de la deuda tributaria (y funciones relacionadas); en los casos en los que estaban disponibles, el volumen de los datos confirmaron la relevancia de esta función en términos globales de administración: 7/9 administraciones tributarias indicaron que las inversiones en recursos humanos eran equivalente a por lo menos el 10 por ciento o más de los recursos totales de la administración.

Objetivos y medición del desempeño

- El relevamiento identificó variaciones sustanciales en la naturaleza y el alcance de las metas y mediciones de desempeño que se aplicaron en la gestión de la recaudación de deuda tributaria y la presentación de declaraciones, lo que sugiere que esta sería un área valiosa para el trabajo futuro.
- Las mediciones/indicadores centradas en los resultados más frecuentemente citadas fueron: 1) el porcentaje de declaraciones presentadas y/o impuestos pagados a la fecha de vencimiento establecida por ley o cualquier otra fecha establecida (ver ejemplo a continuación); y 2) el índice de mora tributaria al finalizar el año con respecto a la recaudación tributaria neta (o bruta).

Tipo de tributo	**Promedio de recaudación tributaria en el mes de vencimiento (%)**		**Tipo de tributo/ sujeto pasivo**	**Cumplimiento con la declaración de IVA y PAYE en el mes de vencimiento (%)**	
	2003	**2004**		**2003**	**2004**
PAYE	93	93	PAYE: Grande PAYE: Mediano	91 85	92 86
IVA	85	84	IVA: Grande IVA: Mediano	88 78	88 78
Ganancias (no PAYE)	97	95			
Ganancias de Capital	98	94			
A las Sociedades	90	81			

Fuente: Memoria anual 2004 (Administración Tributaria de Irlanda)

- Las mediciones de resultados más frecuentemente citadas fueron: 1) número y valor de los casos concluidos; 2) número y valor de los nuevos casos recibidos; y 3) recaudación de efectivo en los casos de sujetos pasivos morosos.
- Algunos países formalizan su desempeño esperado en planes corporativos/de negocio o por medio de acuerdos oficiales de gobierno vinculados con acuerdos de financiamiento/recursos con las administraciones. Algunos ejemplos de objetivos/indicadores de desempeño formalizados se indican a continuación:

País	Resultados esperados	Indicadores	Metas
Canadá (CRA)	La deuda tributaria se paga en tiempo y forma y dentro de los niveles establecidos como meta.	Monto de la recaudación en Dólares.	$8,6 mil millones en 2005-06.
		Porcentaje de cuentas a cobrar > 5 años de antigüedad.	2005-06-menos del 16%.
		Cuentas saldadas comparadas con nuevas cuentas ingresadas.	Más del 91% de cuentas saldadas en el período 2005-06.
		% de cuentas ingresadas saldadas en el año de ingreso.	60-65% de cuentas saldadas en el período 2005-06.
Francia (DGI)	Responder al incumplimiento con la correspondiente declaración y pago de las obligaciones.	% de empresas que no cumplen con la declaración de ganancias anuales en tiempo y forma.	2003-2,1%; 2004-2,0%; y 2005-<2,0%
		Índice neto de acciones para la recuperación en casos de incumplimiento.	2003-53,5%; 2004-54,0%; y 2005-54,5%
	Reforzar y promover el cumplimiento del sujeto pasivo.	Índice de cumplimiento puntual con la obligación de presentar la declaración de IVA.	2003-83,0%; 2004-84,0%; y 2005-86,0%
		Índice de cumplimiento voluntario con la obligación de presentar las declaraciones individuales.	2003-97,5%; 2004-97,6%; y 2005-97,8%
		Índice de cumplimiento en tiempo y forma con los impuestos a las Sociedades.	2003-98,0%; 2004-98,0%; y 2005-98,0%

Fuentes: **Canadá**-Resumen del Plan de Negocios Corporativo (2005-2008); **Francia**-Contrato de Desempeño (2003-05)

- Aproximadamente la mitad de los países que participaron del relevamiento no estaban en condiciones de brindar información amplia con respecto al estado de la actividad para la recaudación de deudas pendientes (por ejemplo, los montos de deuda sujetos a acuerdos de pago, acciones de quiebra, o juicios) de las deudas dentro de su inventario total.

Procesos de negocio

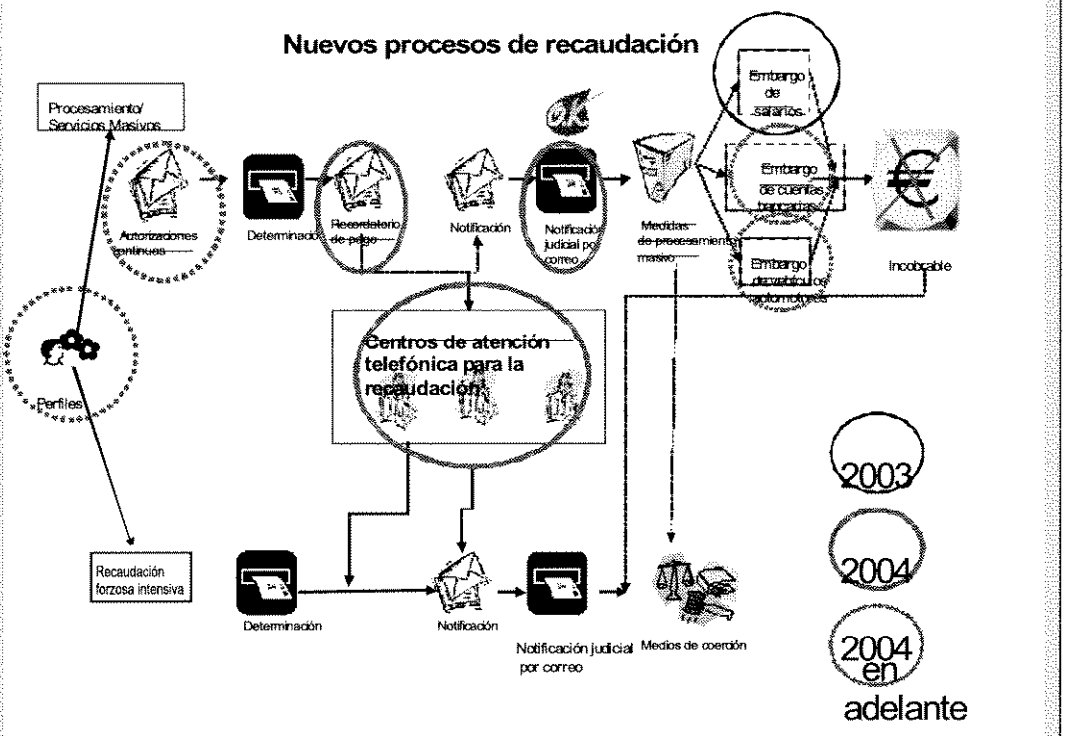
- La educación del sujeto pasivo juega un papel relevante, inclusive el uso de eventos públicos de extensión para alentar al cumplimiento de la legislación vigente. A continuación podemos observar el caso de un país:

País	Descripción de las actividades de extensión para promover el cumplimiento con la legislación tributaria vigente.
Canadá	**** Programa voluntario de impuesto a las ganancias para la comunidad (CVITP*, por sus siglas en inglés**): según este programa, los voluntarios que trabajan con diversas organizaciones en Canadá donan su tiempo y trabajo para ayudar a las personas en situaciones tributarias simples a cumplir con los requisitos para preparar sus declaraciones de renta y de beneficios. Durante el año fiscal 2004 – 2005, más de 5.000 voluntarios colaboraron con aproximadamente 455.026 Canadienses en la preparación de sus declaraciones de impuesto a las ganancias y beneficios. ****Educación tributaria***: el Programa de educación tributaria les presenta a los estudiantes de escuelas secundarias y terciarias el Sistema Tributario de Canadá y la importancia de la recaudación de impuestos dentro de la sociedad canadiense. También les enseña la manera de preparar una declaración básica de impuesto a la renta y de beneficios. En el período 2004 – 2005, distribuimos 5.290 manuales para maestros y 97.040 cuadernos de ejercicios. ****Seminarios de información para pequeñas empresas (SBIS*, por sus siglas en inglés.):** la CRA ofrece seminarios completos sobre los impuestos de nómina, Impuesto a la renta y el GST/HST (Impuestos a los bienes y servicios/Impuesto armonizado a las ventas), y suele unirse a las organizaciones provinciales u otras organizaciones del gobierno federal para llevar a cabo cursos educativos conjuntos para las empresas. Estos seminarios fueron diseñados para atender a las pequeñas y medianas empresas recientemente inscriptas. El número de seminarios informativos para las Pequeñas empresas dictados en el período 2004 – 2005 fue de aproximadamente 1.460 con la participación de alrededor de 21.368 personas.

- Virtualmente todos los países declararon haber adoptado un conjunto de medidas escalonadas para recordarles a los sujetos pasivos que tienen tributos pendientes y perseguir el pago de los montos adeudados; sin embargo, hubo diferencias significativas en los plazos involucrados y la naturaleza de las acciones implementadas en puntos críticos del proceso de recaudación forzosa; en muchos países, el monto de la deuda constituye un criterio relevante para la evaluación de la prioridad en cuanto a las acciones para la recaudación.
- Las administraciones tributarias están comenzando a utilizar los criterios de riesgo automatizados para identificar casos que exigen acciones avanzadas para la recaudación forzosa; se requiere de mayores esfuerzos para evaluar los beneficios de estos enfoques de perfiles de riesgo.
- 11/26 administraciones tributarias declararon utilizar centros de atención telefónica al cliente exclusivos para asesorar en los casos de deudas tributarias y notificar los casos de mora; en las administraciones tributarias en cuestión, los centros de atención telefónica al cliente parecen haber desempeñado un papel importante para gestionar los casos de sujetos pasivos con deudas tributarias y los casos de incumplimiento con las declaraciones.
- 20/26 países identificaron las acciones telefónicas como el método más predominante para resolver los casos; las otras acciones relevantes que se identificaron fueron los acuerdos de pagos parciales y el uso de órdenes de embargo/embargo de dinero de terceros.
- La mayoría de los países (20/26 países) informaron que sus funcionarios de recaudación de deudas suelen contar con el grado de autoridad necesario para formular acuerdos de pago con aquellos sujetos pasivos que no están en condiciones de cumplir con la totalidad de sus obligaciones de pago; 10/26 países informaron que los acuerdos de pagos parciales se otorgan automáticamente en términos generales a los pequeños deudores siempre que puedan cumplir con el acuerdo dentro de un plazo determinado relativamente corto.
- Si bien los datos por país en el área del otorgamiento de acuerdos de pagos parciales no fueron completos, parecen existir variaciones considerables entre países en cuanto a la prioridad administrativa que debe asignarse a acuerdos de pago alarmantes con sujetos pasivos que no están en condiciones de pagar el total de sus obligaciones.
- Las principales y más recientes iniciativas identificadas para alentar el cumplimiento con las obligaciones de pago fueron: 1) énfasis significativo en cuanto a la disponibilidad de facilidades de pago electrónico (especialmente débito directo); 2) expansión del uso de centros de atención telefónica a clientes para perseguir el cobro de deudas; y 3) mayor renovación de los métodos y procesos de negocio de las organizaciones.
- Un país (por ejemplo, Países Bajos) informó que está implementando una reforma fundamental de sus procesos de recaudación. Los elementos clave de su estrategia de reforma se describen en el Cuadro 1.

Cuadro 1. Países Bajos: Modernización de la recaudación de deuda tributaria

- Se desarrolló un nuevo enfoque que incluyó los elementos que se describen a continuación: 1) desarrollo de una nueva estrategia de negocios, valores y metas; 2) nuevos procesos más modernos y simples; 3) énfasis en resultados a corto plazo (por ejemplo, en bloques trimestrales) para mejorar el desempeño de negocios en el corto plazo; 4) desarrollo de un caso de negocio para prever el desempeño futuro con métodos modernizados; 5) convocar a un equipo de trabajo flexible y experimentado; 5) salir al mercado a buscar soluciones disponibles en vez de desarrollarlas internamente.
- Se completó una arquitectura de procesos para los nuevos y modernos procesos (se espera su implementación final para el 2007) y se centra con énfasis en la centralización del trabajo para procesar pagos a gran escala, mejor desarrollo de perfiles de riesgo, gestión integral de deudores, automatización de elementos para la gestión de casos y mejor información de gestión;



- Al reconocer el marco de tiempo implicado en las acciones totales de renovación, el equipo de trabajo desarrolló una serie de iniciativas a corto y mediano plazo para obtener beneficios rápidos, alineadas con la estrategia y metas de largo plazo;
- El rango de acciones para beneficios rápidos incluyó un sistema de recordatorios de pago (01/2005), implementación de centros de atención telefónica para la recaudación (01/2005), envío de notificaciones por correo (01/2004), embargo de sueldo por los montos tributarios adeudados (10/2003), y embargo de cuentas bancarias y automóviles (2005).

Fuente: Administración Tributaria y Aduanera de los Países Bajos (IOTA, junio de 2004).

En su Memoria anual de 2004, la administración declaró una reducción significativa del monto absoluto y relativo de tributos pendientes y destacó que esto había sido una consecuencia del uso más eficiente de las órdenes de ejecución. Desde el año 2004, las órdenes pudieron entregarse por correo (lo que aceleró el proceso en aproximadamente 6 a 8 semanas), con la ayuda de un proceso automatizado que permitió un incremento significativo en el número de órdenes entregadas (de 975.000 (2003) a 1,6 millones (2004)).

- Si bien los datos sobre el uso de órdenes de embargo para terceros (por ejemplo empleadores, instituciones financieras) para exigir el cobro no se consideraron parte del relevamiento, los datos de otras fuentes (principalmente desempeño anual y/o informes estadísticos) sugieren que existen enormes variaciones entre países en cuanto al grado de uso de esta herramienta para exigir la recaudación de las deudas tributarias.

- Las fuentes de información externas citadas con mayor frecuencia que se emplean para facilitar la recaudación de deudas fueron (en orden de prioridad): 1) bancos; 2) registro de la propiedad inmueble; 3) registro automotor; y 4) empleadores.

Uso de la tecnología de la información

- Sólo tres de 26 países informaron que contaban con todas las funcionalidades descriptas para realizar el relevamiento (ver a continuación) en sus sistemas de Tecnología de la Información como soporte para su trabajo de recaudación de deudas, mientras que otros doce indicaron que la gran mayoría de estas funcionalidades estaban implementadas.

Funcionalidad	Definición
Vista en una única pantalla de toda la información del sujeto pasivo en el sistema contable	Función de afirmar rápidamente un estado de situación completo de las deudas de un sujeto pasivo (e información relacionada) entre todos los tipos de impuestos.
Emisión automatizada de recordatorios, etc.	Correspondencia generada por computadora para los sujetos pasivos según hitos predeterminados.
Identificación automática de casos de alto riesgo con acciones prioritarias.	Aplicación de criterios incorporados de calificación de riesgo para poder identificar oportunamente a los sujetos pasivos en situaciones de riesgo.
Funciones de gestión de casos totalmente automatizada (según se describe en el relevamiento).	Incluyen típicamente identificación y asignación automatizada, monitoreo de correspondencia, cierre de casos e información de gestión.
Generación automática de formularios.	Generación automática de formularios esenciales (por ejemplo, documentos legales).
Cálculo automatizado de intereses y punitorios.	Actualización automática periódica de las cuentas del sujeto pasivo con los intereses y/o punitorios acumulados que se notifican a los sujetos pasivos por medio de resúmenes de cuenta actualizados.

- En términos de brechas en cuanto a la funcionalidad, las áreas clave identificadas en las respuestas al relevamiento fueron: 1) la falta de una vista completa de los sujetos pasivos y la totalidad de sus deudas (12 países); 2) imposibilidad de identificar automáticamente los casos de alto riesgo para que reciban atención prioritaria (17 países); y 3) falta de capacidad de gestión en todo su espectro para la gestión automatizada de casos (14 países).
- El grado de acceso a bases de datos de terceros (por ejemplo, propiedad inmueble, vehículos automotores, participación accionaria en sociedades, inscripciones de sociedades, y datos sobre la titularidad de cuentas bancarias) también varía significativamente entre países:
  - sólo 3/26 países declararon contar con acceso a todas las bases de datos de información externa disponibles;
  - 17/26 países declararon contar con acceso a 3 o más de las fuentes indicadas; y
  - las fuentes de datos menos accesibles fueron los registros de accionistas de sociedades y los detalles sobre la titularidad de cuentas bancarias.
- 12/26 países brindan acceso *en línea* a la información de las cuentas de los sujetos pasivos y sus representantes tributarios.

Asuntos de gestión de recursos humanos

- La mayoría de las administraciones tributarias hacen hincapié en el desarrollo de habilidades especializadas en negociación, análisis financiero y legislación tributaria y civil, y en brindar capacitación formal en éstas áreas.
- La mayoría del personal tiende a ser reclutado de otras partes de la administración tributaria o directamente por medio de procesos de la administración pública; sólo una minoría de los países hacen hincapié/asignan prioridades al empleo de personal calificado universitario para el trabajo de recaudación forzosa de deudas.

- Aproximadamente la mitad de las administraciones tributarias del relevamiento han formalizado procesos de medición del desempeño/productividad conjuntos o individuales.
- 5/26 administraciones tributarias informaron el uso de los procesos de aseguramiento de la calidad para medir la calidad del trabajo producido. Un ejemplo se describe brevemente a continuación:

País	Descripción del proceso de aseguramiento de la calidad
Australia (ATO)	***Aseguramiento de la calidad conjunto*** es un proceso de aseguramiento de la calidad interno que se realiza a nivel conjunto mensualmente. La metodología de revisión brinda la certeza de que la decisión con respecto a la recaudación de deudas se basó en hechos disponibles, los hechos fueron suficientes para permitir la toma de decisiones adecuadas y la decisión cumplía con las políticas y prácticas de la ATO. ***Aseguramiento de la calidad por tipo de trabajo*** es un proceso que se realiza trimestralmente, salvo que se identifique para una revisión mensual debido al nivel de riesgo en las decisiones que se toman. El proceso emplea una muestra estadística aleatoria de 97 casos de decisiones tomadas dentro del tipo específico de trabajo (por ejemplo, Gestión de acuerdos, Correspondencia o Declaraciones de impuesto a las ganancias). Un equipo de Asesores Técnicos independientes está a cargo de la revisión de los casos. ***Aseguramiento de la calidad técnica*** es un programa de aseguramiento corporativo que se realiza dos veces por año. Las decisiones se seleccionan al azar y un panel está a cargo de su revisión. El panel incluye a funcionarios técnicos jerárquicos y a un profesional externo calificado. El representante externo pertenece generalmente a un estudio contable pequeño a mediano con experiencia en representar a sujetos pasivos con relación a las obligaciones de deudas y de presentación de declaraciones.

- Dos administraciones tributarias declararon la existencia de programas de bonificaciones salariales como incentivo por buen desempeño al personal, mientras que un número mayor pero no significativo informó la existencia de programas de bonificaciones salariales en todo el organismo.

Desempeño total de la recaudación de deudas

- Medido en términos del tamaño relativo de los inventarios de deuda, los inventarios de casos y los montos de impuestos saldados, el nivel de desempeño total y los niveles de cumplimiento con el pago logrado por las administraciones tributarias nacionales en los países que participaron del relevamiento varían significativamente y justifica un mayor estudio para identificar con mayor claridad los factores que contribuyen al proceso.

4. RESUMEN

El trabajo inicial del CFA confirmó la importancia de la función de recaudación de la deuda tributaria pero identificó asimismo que existen muchas áreas potenciales para mejorar entre los países que participaron del relevamiento. Se requiere un estudio más profundo en diversas áreas y este tema recibirá más atención como parte del programa de trabajo del CFA y en línea con el interés y el compromiso del país.

El trabajo refuerza aún más la importancia del intercambio de conocimientos y experiencias para aprender de las prácticas mutuas y demuestra la voluntad de las administraciones tributarias en ese sentido. La elección por parte del CIAT del tema de recaudación de la deuda tributaria para la Asamblea General de 2006 no pudo ser más oportuna y adecuada.

Caso práctico:

TEMA 3.1. **LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA INTERNACIONAL**

António Magalhaes Machado
Subdirector General
Dirección General de Impuestos - DGCI
(Portugal)

SUMARIO: 1. Introducción.–2. El Intercambio de Información Tributaria. 2.1. Funciones e instrumentos jurídicos. 2.2. Tipos y concretizaciones del intercambio de información. Dificultades.–3. La Asistencia Mutua en la Cobranza. 3.1. Funciones e instrumentos jurídicos. 3.2. Tipos y concretizaciones.–4. La Cooperación Administrativa en Portugal. 4.1. Instrumentos legislativos que la fundamentan. 4.2. Entidades responsables. 4.3. Algunos datos cuantitativos.

1. **INTRODUCCIÓN**

La tributación internacional asume un papel principal en la efectividad de los sistemas tributarios, sea en términos del diseño de varias de sus normas, sea en términos de tornarlos operacionales; funciones estas que deben ejecutar las administraciones tributarias.

El planeamiento tributario de las nuevas empresas de la economía globalizada –las empresas multinacionales–, frecuentemente insertadas en un ambiente de competencia tributaria nociva, fruto de la existencia de países o espacios territoriales que adoptan políticas de total ausencia de tributación o de gran reducción en su nivel, caracterizan la actual vivencia tributaria. De hecho hoy, son amplias las facultades de reubicarse negocios y decisiones donde sean económicamente más ventajosos; conforme a políticas pensadas exactamente para la captación de inversiones en las varias formas concretas en las que se pueden presentar y que procuran compensar dificultades estructurales o meramente coyunturales de sus economías. Y, una de las vertientes de esa búsqueda de ventajas económicas es, indudablemente, el componente tributario. Maniobras más o menos sofisticadas ocurren para ubicar las bases de tributación en los países o territorios que ofrezcan total exoneración de impuestos o tributaciones muy bajas (algunas veces meramente simbólicas), las cuales vienen ganando importancia creciente en calidad y en cantidad. De ahí resulta la erosión de los activos tributarios de los países preteridos en una compleja telaraña de competencia tributaria nociva, con distorsión de flujos comerciales y con consecuencia en la afectación de los recursos a nivel mundial.

Las actitudes asumidas por los Estados, a nivel individual, en el sentido de si adoptar, en su orden jurídico interno, medidas de reacción que se entienden más justas para lidiar con el fenómeno, no han producido los resultados esperados. La experiencia ha mostrado que solo en el contexto de una actuación conjunta y conjugada se podrá obtener efectos capaces de operar el necesario combate a tales prácticas. Los procedimientos de cooperación inter estadual, bilateral o multilateral, o sea, de asistencia mutua administrativa, los cuales incluyen esencialmente el intercambio de información y la asistencia en la cobranza de créditos fiscales, vienen recibiendo la atención de todos cuantos se preocupan de la temática, sean las diversas autoridades tributarias nacionales, organizaciones tributarias internacionales o entidades dedicadas a la tributación, académicos o no.

2. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

2.1. FUNCIONES E INSTRUMENTOS JURÍDICOS

No será exagerado decir que en las administraciones tributarias actuales, la obtención, tratamiento y utilización de la información necesaria para la determinación y cobranza de la deuda tributaria de cada sujeto pasivo o contribuyente es una función esencial.

A nivel internacional, el intercambio de informaciones es requisito primordial para dotar a las administraciones tributarias de los medios capaces para lidiar con las prácticas de los contribuyentes que actúan fuera de las fronteras nacionales, en el sentido de asegurarse el cumplimiento de todos los deberes tributarios que les incumben y, en especial, el pago del impuesto.

En términos de tributación directa, la cual se apoya en el principio del rendimiento de la base total o mundial, por ser eso lo que verdaderamente traduce la capacidad económica o capacidad contributiva, el conocimiento de la parcela que se genera externamente constituye requisito indispensable para su aplicación y prosecución de la justicia y equidad del sistema tributario.

El intercambio de informaciones, como garante de la correcta tributación de la renta es, desde hace mucho, una necesidad que mucho se hace sentir. Prueba de eso es el texto de la versión inicial y de las que siguieron del Modelo de Convenio de la OCDE, donde, desde siempre, se insertó en el articulado una norma específica para consagrar el mecanismo de intercambio de informaciones. Habiendo comenzado con un ámbito que la colocaba apenas al servicio de los intereses buscados por el Modelo de Convenio, pasó, especialmente a partir del Modelo de 1977, a conceder la facultad de que el intercambio de informaciones fuese utilizado también como garante de la buena aplicación de la legislación tributaria interna (impuesto sobre la renta) de los Estados Contratantes. La versión de 2003 extiende aún más el ámbito, pasando a incluir la totalidad de los impuestos internos, cualquiera que sea su naturaleza.

Sin embargo, y como se ha dicho anteriormente, la temática desbordó la funcionalidad relacionada con la buena aplicación de las convenciones y/o de la legislación interna. Con la globalización, la deslocalización, la desmaterialización y la no intermediación en el mundo económico que constituye la base y el fundamento del hecho tributario, se agravó la erosión de los ingresos fiscales provocada, unas veces por fenómenos de fraude tributario efectivo, otras veces por la mera elusión tributaria o, tan sólo, la procura del negocio tributario menos dispendioso. Cierto es que los problemas son hoy mucho mayores. La obtención del activo necesario para el mantenimiento de un nivel razonable del *Welfare State*, con el que nos habituamos a convivir, crea, en este contexto, un dilema: o se altera radicalmente el modelo de tributación existente o se opta por su sobrevivencia, apelando obligatoriamente a instrumentos que aseguren al modelo en uso, la capacidad necesaria para responder a aquellas exigencias del activo.

Y tales instrumentos son, obviamente, los que exigen y aumentan el establecimiento y concretización de un alto nivel de cooperación tributaria internacional.

Es en el modelo convencional, y sobre todo, en el ámbito más amplio de combate a las prácticas tributarias nocivas, con mantenimiento del actual sistema tributario y de los principios jurídico-constitucionales que lo informan, que la OCDE produjo, en 1998, un informe específico[1], el cual siguió hasta el informe de 25 de marzo de 2004[2]. También en la Unión Europea (UE) fue aprobado, como compromiso político, el «Código de Conducta»[3].

Esa misma preocupación estuvo en el origen de la Convención Multilateral del Consejo de Europa y de la OCDE, de 1988, que contiene obligaciones de intercambio de informaciones entre las administraciones tributarias de los Estados signatarios, con alcance similar –puesto que no es igual– a las de las Convenciones de doble tributación.

Acompañando estos esfuerzos y actuaciones, también la Unión Europea se preocupó con la temática de intercambio de información. Desde entonces está la aprobación de la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre de 1977 que, no obstante, fue objeto de sucesivas alteraciones[4], siempre orientadas hacia el perfeccionamiento y operacionalidad de ese mecanismo fundamental de asistencia mutua y cooperación administrativa.

---

[1] «Harmful Tax Competition – An emerging issue,» de 1 de enero de 1998.

[2] «The 2004 Progress Report: The OECD's Project on Harmful Tax Practices».

[3] COM(97) 546 final, de 1 de diciembre de1997

[4] Directiva 79/1070/CEE, de 6 de diciembre de 1979; Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero de 1992; Directiva 2033/93/CE, de 7 de octubre de 2003 y Directiva 2004/56/Ce, de 21 de abril de 2004.

Más recientemente, fue en el intercambio de informaciones que la Unión Europea puso las bases de la sobrevivencia del modelo de tributación sobre rendimientos del ahorro en el Estado de residencia del respectivo titular. Entre mantener la utilización del mecanismo de retención en la fuente sobre los rendimientos de capitales resultantes de la inversión en ahorros (esencialmente los intereses), pagados en un Estado miembro a personas físicas residentes en otro Estado miembro, se optó por éste haciendo del mecanismo de intercambio de información el instrumento privilegiado y se opera la tributación de tales rendimientos en el Estado de residencia del beneficiario efectivo (Directiva 2003-48-CE, de 3 de Junio de 2003). De hecho, a través de la obligatoriedad del intercambio automático de información entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia, los Estados obtienen las necesarias e indispensables informaciones para tornar efectiva la tributación de tales rendimientos.

Como se sabe, se quedaron fuera de ese sistema apenas tres Estados miembros de la Unión Europea, Austria, Bélgica y Luxemburgo. Estos Estados, durante un período transitorio, podrán continuar utilizando el sistema de retención en la fuente.

Como complementación, y con la entrada en vigencia de la nueva Directiva, para dar eficacia a la disciplina establecida en la directiva, se celebraron acuerdos con terceros países y territorios asociados.

Se justifica aquí una referencia al mecanismo de intercambio de informaciones como garante del régimen (transitorio) del IVA, luego de la abolición de las fronteras físicas y tributarias entre los Estados de la Unión Europea. Luego en 1992, el Reglamento 218/92, de 27 de enero, aseguró la condición de ejecutabilidad del VIES como esencial para el funcionamiento del sistema. Después, y con los desafíos del comercio electrónico emergente, la alteración consubstanciada en el Reglamento 792/2002, de 7 de mayo de 2002, fue la garante de la aplicación de las normas existentes al nuevo tipo de transacciones. Más recientemente, la necesidad de perfeccionamiento para asegurar el mantenimiento de aquel régimen transitorio, teniendo en cuenta los mecanismos de fraude y evasión tributaria que la abolición de los controles fronterizos vinieron a permitir (de lo que es ejemplo elocuente el «fraude carrusel»), se impuso la aprobación de una mejor y más detallada disciplina de cooperación administrativa e intercambio de informaciones, a través del reglamento nº 1798/2003, de 7 de octubre. Ahora se vislumbra la extensión del mecanismo a las prestaciones de servicios, que hasta aquí era específico del comercio de bienes, siempre que la regla de localización implique la adopción de la reversión del cargo (*«reverse charge»*)[5].

Simultáneamente, se viene desarrollando la tendencia a crear mecanismos internacionales específicos de intercambio de informaciones, de carácter bilateral – los Convenios de Intercambio de Información–, para garantizar el acceso a información relevante con países no obligados a la disciplina de la Directiva comunitaria y con los cuales también no se haya celebrado y esté vigente una Convención de Doble Tributación (CDT), como para agilizar el proceso en caso de Estados miembros de la UE o de Estados contratantes signatarios del CDT. Materializándose todo esto, la OCDE publicó el Acuerdo de Intercambio de Información de la OCDE, el 18 de abril de 2002.

2.2. TIPOS Y CONCRETIZACIONES DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN. DIFICULTADES

No obstante la disposición insertada en el Modelo de Convenio de la OCDE sobre Intercambio de Información (Art. 26º) se limita a decir que: «Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán entre sí las informaciones necesarias a la aplicación de las disposiciones de la presente Convención o de las leyes internas relativas a los impuestos de cualquier naturaleza y denominación...» , en los respectivos comentarios (v.g. nº 9), son admitidos, para el intercambio de información, tres formas separadas: a solicitud o pedido, automática y espontáneamente. Sin embargo, las tres formas pueden ser combinadas, sin que, no obstante, se agoten todos los métodos admisibles. Los Estados pueden aún recurrir a otras técnicas para la obtención de información útil. Ejemplo de eso es la realización de controles tributarios simultáneos, controles tributarios en el extranjero y los intercambios de informaciones relativas a un sector económico en su globalidad.

También la Directiva 77/799/CEE, del Consejo, de 19 de diciembre admite esas modalidades para todos los impuestos a excepción del Impuesto sobre el Valor Agregado, aplicándose a éste la disciplina contenida en el reglamento (CE) nº 1798/2003, y aún la Convención Multilateral del Consejo de Europa y de la OCDE, de 1988.

[5] Se habla, a propósito, en un «VIES II», el cual no obstante, parece tener un horizonte temporal de aplicación apenas en el 2008.

La concretización de todas y cualquiera de estas formas de intercambio de informaciones presenta, tanto teóricamente como en términos operativos –siendo esta de la que más se ocupan las administraciones tributarias–, dificultades urgentes que superar para dar mayor dignidad e interés a la forma como las administraciones de los Estados encaran el intercambio de información tributaria en el desempeño de sus funciones. En ese ámbito, se depara con conceptos indeterminados, fórmulas imprecisas, deficientes articulaciones de la disciplina y, sobre todo, falta de sensibilización. Todo esto resta funcionalidad y eficacia al mecanismo del intercambio de información.

Aun así, y todo visto y considerado, mucho se ha avanzado. Se aumentaron y mejoraron los flujos de información, se accionaron pedidos de realización de auditorias específicas, se reglamentó la presencia de funcionarios de otros Estados y la realización de controles simultáneos.

Al reconocerse que es mayor la facilidad de llevar a cabo los intercambios automáticos de los datos que las administraciones ya poseen debido al cumplimiento de la obligaciones tributarias de los respectivos contribuyentes, fue disciplinado el almacenamiento informático de esa información y establecida la regularidad de los intercambios automáticos (estructurados o no), acreditándose que, en este contexto, la experiencia originada de la ejecución del intercambio automático exigido por la reciente Directiva 2003/48, de 3 de junio de 2003 (Directiva Ahorro), permitirá avanzar más rápidamente y mejor, puliéndose las particularidades que aún persisten y que restan fuerza operacional a los procedimientos. Pero no se puede dejar de dar realce de que esta nueva directiva dio un gran paso frente a la materia de reducción de las limitaciones del intercambio de datos personales constantes de la Directiva 95/46/CE, de 24 de octubre de 1995. Se introdujeron disposiciones concretas para cerrar el paso a algunas de esas limitaciones como continuidad del importante paso que ya se había dado con el Reglamento IVA nº 1798/2003, de 7 de octubre, en casos de fraude o de fundada sospecha de fraude.

Por otra parte, y para asegurar las necesidades y exigencias de los instrumentos jurídicos que disciplinan la cooperación administrativa en general y el intercambio de informaciones en particular, al reconocerse como indispensable que los funcionarios responsables por la tributación tengan elevado conocimiento del Derecho comunitario, se estableció, a través del programa Fiscalis – creado por la Decisión nº 888/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de marzo de 1998 – acciones esenciales para proporcionar apoyo al intercambio de informaciones en el dominio de asistencia mutua mejorando la deseable cooperación entre los Estados miembros y garantizando una aplicación más perfecta de las reglas existentes, que son, sin margen de duda, instrumentos esenciales en la temática en análisis, y de ahí esta referencia, no obstante que no se trata propiamente de instrumentos jurídicos disciplinadores del intercambio de informaciones tributarias.

Los resultados alcanzados motivaron la Decisión nº 2235/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, del 3 de diciembre de2002, que volvió a conducir el Programa por un período de cinco años más.

Entre las actividades del Programa constan las relacionadas con los sistemas de comunicación y de intercambio de informaciones, controles multilaterales en que participen Estados Miembros y otros países candidatos que hayan celebrado acuerdos bilaterales o multilaterales, seminarios, intercambios y acciones de formación.

En el ámbito del Programa se realizaron intercambio de funcionarios de la Dirección General de Impuestos con funcionarios de administraciones tributarias de otros Estados que contribuyeron a mejorar el conocimiento recíproco de los respectivos sistemas tributarios y sus procedimientos, fruto de experiencias de trabajo efectivo.

El programa está abierto a la participación de países asociados de Europa Central y Oriental, en las condiciones previstas en los acuerdos europeos.

3. **LA ASISTENCIA MUTUA EN LA COBRANZA**

3.1. FUNCIONES E INSTRUMENTOS JURÍDICOS

En el ámbito de la cooperación administrativa, la vertiente relacionada con la asistencia mutua en materia de cobranza ha tenido avances menos significativos que el intercambio de informaciones. Mientras esta última, y como anteriormente se ha dicho, fue desde el inicio introducida en el Modelo de Convenio de la OCDE en 1963, la primera sólo pasó a ser parte de este instrumento a partir de 2003, no obstante, antes de aquella fecha, algunos países hubiesen introducido en las Convenciones de Doble Tributación que celebraron entre sí normas relativas a esta materia, de un modo más visible a partir de la Convención Multilateral del Consejo de Europa y de la OCDE, de 1988.

Hay razones que justifican el hecho de que los países aceptaren más fácilmente, en las CDT bilateralmente celebradas, normas sobre el intercambio de información que sobre la asistencia en cobranza; se considera, desde luego, la singularidad de la naturaleza de unas y otras. En el intercambio de información, lo que se pretende, esencialmente, es la cooperación entre los Estados en el sentido de una correcta aplicación de sus normas tributarias con miras a la determinación de la liquidación del impuesto debido, mientras que la asistencia en la cobranza apela a una colaboración posterior por parte de los Estados contratantes con miras a la aplicación, en la generalidad de situaciones, de medidas ejecutorias encaminadas a la efectiva cobranza de la deuda. Bueno, esta tarea presupone indispensable compatibilidad entre las estructuras de los ordenamientos tributarios de los Estados contratantes en esta materia, como condición *sine qua non* de la efectiva capacidad operacional de su funcionamiento, lo que no siempre acontece. Se acrecienta que los Estados temen que la introducción de este tipo de cláusula en los tratados internacionales pueda provocar efectos adversos en la atracción de inversiones, prefiriendo, como alternativa, establecer internamente medidas de gestión y cobranza que aseguren la cobranza de los impuestos sin recurrir a mecanismos siempre complejos que este tipo de cooperación indudablemente requiere.

No obstante, el hecho de que la Convención Modelo de la OCDE haya introducido en su versión de 2003 el artículo 27, específico para la asistencia mutua en cobranza, hecho que constituye una de las más relevantes alteraciones que el referido modelo sufrió, a la par de la concienciación que los países vienen teniendo en el sentido de que este será un medio adicional de combate a la evasión tributaria con implicaciones positivas a nivel de recaudación de activos, deja prever para el futuro una tendencia de que la respectiva inclusión sea asumida como materia de capital importancia para los Estados signatarios.

También en la Unión Europea, luego se tomó conciencia sobre la relevancia de la materia para el mejor funcionamiento del mercado europeo, a través de la aprobación de la Directiva 76/308/CEE, de 15 de marzo de1976, la cual, gracias a varias alteraciones que ha sufrido[6], viene ampliando desde entonces su campo de aplicación a la casi totalidad de los créditos tributarios, ya sea resultantes de los sistemas tributarios de los diferentes Estados miembros, o los más estrechamente relacionados con sus recursos propios.

3.2. TIPOS Y CONCRETIZACIONES

En el ámbito de las Convenciones de Doble Tributación, la aplicación de los procedimientos relativos a la asistencia en la cobranza depende, antes que todo, de la voluntad de los Estados contratantes en cuanto a la inclusión o no en el tratado de una disposición propia para el efecto. En ese caso, la misma establece los parámetros de actuación que se pretende, o sea, se puede optar por una cláusula reducida, o por una cláusula más completa, conforme si se deja para reglamentación posterior la concretización de las respectivas medidas o, por el contrario, si se pretende disciplinar de inmediato, y de un modo tan exhaustivo como sea posible, los mecanismos a ser observados por las partes en el procedimiento de cobranza de la deuda tributaria.

La temática es diferente en términos de la Directiva 76/308/CEE, de 15 de marzo de 1976 y de las directivas de perfeccionamiento que le siguieron, en virtud de la obligatoriedad de la respectiva transposición para los ordenamientos jurídicos de los diferentes Estados Miembros, fijando para estos la total reciprocidad de derechos y obligaciones, en cuanto Estados requerientes y Estados requeridos.

En cuanto a las modalidades de asistencia mutua en la cobranza es habitual distinguir, entre medidas de información, medidas de notificación, medidas cautelares y medidas de ejecución de la deuda tributaria.

Las medidas de información están relacionadas con la obtención y transmisión de información entre los Estados requerientes y requeridos, calificadas como relevantes para la recaudación de las deudas tributarias. Las medidas de notificación se destinan, esencialmente, a facilitar el pago voluntario en el Estado requeriente por parte de sujetos pasivos que, por cualquier motivo, en la fecha en que el monto del impuesto debido fue determinado, vivan o estén establecidos en el Estado requerido. Este, a solicitud del Estado requirente, tomará las iniciativas necesarias para dar conocimiento de la deuda al obligado tributario.

Las dos últimas modalidades, con naturaleza de medidas cautelares y de ejecución de la deuda tributaria asumen, en este contexto, lo esencial del tema que venimos abordando, afectando, de un

[6] Directiva 79/1071/CEE, de 6 de diciembre de 1979, Directiva 2001/44/CE, de 15 de junio de 2001, complementadas con otras Directivas que fijan las modalidades prácticas necesarias para la aplicación de la Directiva 76/308/CEE.

modo visible y marcado la situación personal de los obligados tributarios. Con las medidas cautelares lo que se pretende es asegurar que el Estado requeriente pueda garantizar el pago del crédito tributario a costa de bienes o derechos de que el obligado tributario sea titular en el Estado requerido, con miras a la efectiva satisfacción de la deuda.

En lo que respecta a las medidas de ejecución efectiva, el objetivo en cuestión es que el crédito tributario del Estado requeriente sea, en el Estado requerido, equiparado a un crédito tributario de este Estado, a fin de que en él se pueda dar seguimiento a los procedimientos coercitivos previstos en su legislación interna, con el fin de garantizar la satisfacción de la deuda tributaria.

Por la razón de que estos dos últimos tipos de medidas afectan de modo significativo la situación de los obligados tributarios, por un lado y, por el otro, la afectación de recursos en el Estado requerido para satisfacer los créditos del Estado requeriente, es hábito colocar algunas limitaciones al uso de estas medidas por parte de este último. En lo relativo a las medidas cautelares, el Estado requeriente solo puede apelar para su aplicación si su legislación interna y la del Estado requerido lo hace posible. En lo que se refiere a las medidas de ejecución efectiva, se exige también, por norma, la verificación de un conjunto de condiciones previamente acordadas entre los Estados contratantes, en cuanto al respectivo uso, las cuales pasan, a grosso modo, por las condiciones previstas en el nº 8 del citado artículo 27 del Modelo de Convenio de la OCDE.

4. LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN PORTUGAL

4.1. INSTRUMENTOS LEGISLATIVOS QUE LA FUNDAMENTAN

En los comentarios hasta ahora hechos hemos dado particular realce a la Convención de la OCDE sobre Renta y Patrimonio y a las Directivas Comunitarias, por ser los elementos de referencia para la legislación portuguesa en esta materia.

En cuanto al intercambio de información, y en el ámbito de la OCDE, los primeros pasos se remontan a 1968[7] habiéndose celebrado, a partir de entonces, diversas convenciones internacionales (CDT) con varios países[8].

En todas ellas, a excepción de la CDT celebrada con Suiza[9], están previstas medidas de intercambio de información, obviamente con particularidades entre unas y otras de acuerdo con la voluntad de los Estados contratantes.

En la sede comunitaria, y no obstante la adhesión de Portugal haber ocurrido en 1986, hubo un período transitorio, por el que, apenas en 1989, se verificó la obligatoriedad de traspasar para el orden jurídico interno la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre de 1977, habiéndose hecho el referido traspaso mediante el Decreto Ley nº 127/90, de 17 de abril. En la secuencia de las modificaciones a aquella Directiva también aquel Decreto sufrió alteraciones[10].

Relevante en este contexto, porque traduce de forma inequívoca la voluntad de los Estados de intensificar el intercambio de información y otras formas de colaboración y asistencia mutua, ha sido la celebración de un Acuerdo Bilateral entre Portugal y el Reino de España, tanto más importante pues se trata de Estados limítrofes.

En la otra vertiente de la cooperación administrativa, la que se relaciona con la asistencia en la cobranza, la tradición ha sido, en el ámbito de las CDT hasta ahora celebradas, la no inclusión de ninguna norma relativa a esta materia, con excepción de las CDT entre los Países Bajos y Portugal[11] y Portugal con la República de la India[12].

En el marco de la Unión Europea, Portugal introdujo en el ordenamiento jurídico interno la disciplina contenida en la Directiva 76/308/CEE, de 15 de marzo de 1976, en un contexto de adaptación a su futura adhesión a través del Decreto - Ley nº 504-N/85, de 30 de diciembre, posteriormente alterado[13] en la secuencia de las modificaciones que se hicieron en la citada Directiva 76/308/CEE. Finalmente, y después de consolidado el texto de esta Directiva, el Decreto - Ley

[7] Convención entre el Reino Unido e Irlanda del Norte – Decreto-Ley nº 48497, de 24 de julio de 1968.
[8] Hasta la fecha se han celebrado 45 CDTs.
[9] Decreto – Ley nº 716/74, de 12 de diciembre.
[10] Decreto-Ley nº 52/93, de 26 de febrero, Ley nº 39-B/94, de 27 de diciembre, Decreto-Ley nº 235/96, de 7 de diciembre, Ley nº 87/B/98 de 31 de diciembre y Ley nº 55-B/2004, de 30 de diciembre.
[11] Resolución nº 4/99, de 28 de enero de la Asamblea de la República.
[12] Resolución nº 20/2000, de 6 de marzo de la Asamblea de la República.
[13] Decreto –Ley nº 186/89, de 3 de junio y Decreto - Ley nº 69/94, de 3 de marzo.

nº 296/2003, de 21 de noviembre se presenta, actualmente, como instrumento global de la disciplina de asistencia mutua en cobranza.

4.2. ENTIDADES RESPONSABLES

La entidad responsable por la asistencia administrativa, salvo la relativa a la asistencia en la cobranza en el cuadro de la UE, fue hasta muy recientemente la Dirección de Servicios de los Beneficios Fiscales, a través de un sector especialmente seleccionado para este fin.

Sin embargo, claros con relación al papel cada vez más importante que la temática de las relaciones internacionales viene asumiendo, las autoridades tributarias portuguesas crearon, en el marco orgánico de la Dirección General de Impuestos, la Dirección de Servicios de Relaciones Internacionales. Su creación, a través de la Portaría nº 257/2005, de 16 de marzo, establece, en lo que se refiere a la asistencia administrativa, un conjunto de funciones que materializan los aspectos anteriormente referidos, proveniente de las tareas que en ella están atribuidas, sobresaliendo, entre otras, las relativas a:

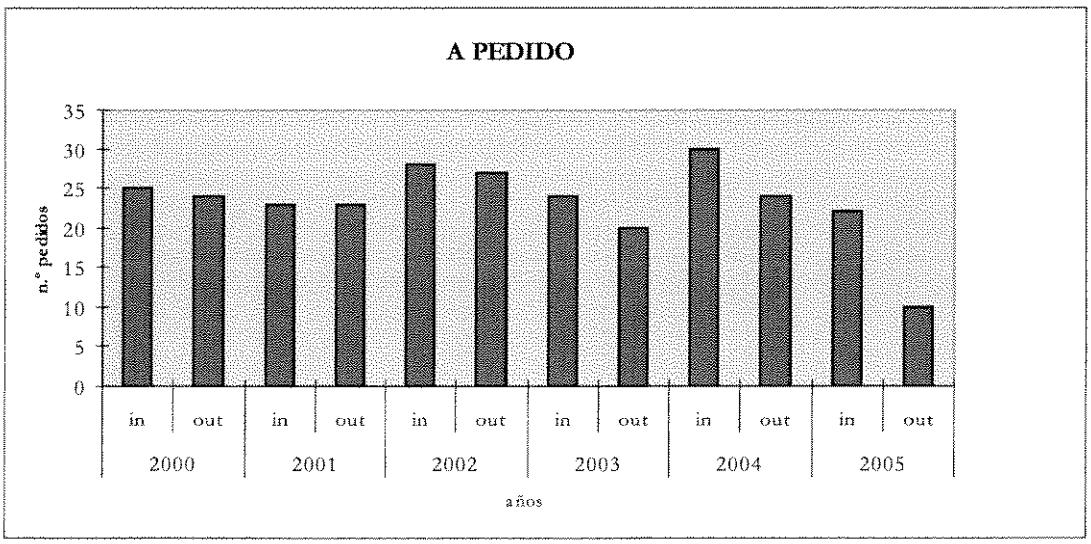
- *asegurar, en articulación con el área de inspección tributaria, el intercambio de informaciones en el marco de los instrumentos previstos en las convenciones internacionales en materia tributaria y en el derecho comunitario;*
- *participar, en articulación con el área de inspección tributaria, en acciones de cooperación internacional en el ámbito de la prevención de la evasión y fraude tributarios;*
- *participar en acciones en el ámbito de la Unión Europea, u OCDE y otros organismos internacionales, incluyendo la representación nacional en las diferentes comisiones y grupos de trabajo constituidos en el seno de las referidas entidades en el dominio de la cooperación administrativa y de la asistencia mutua.*

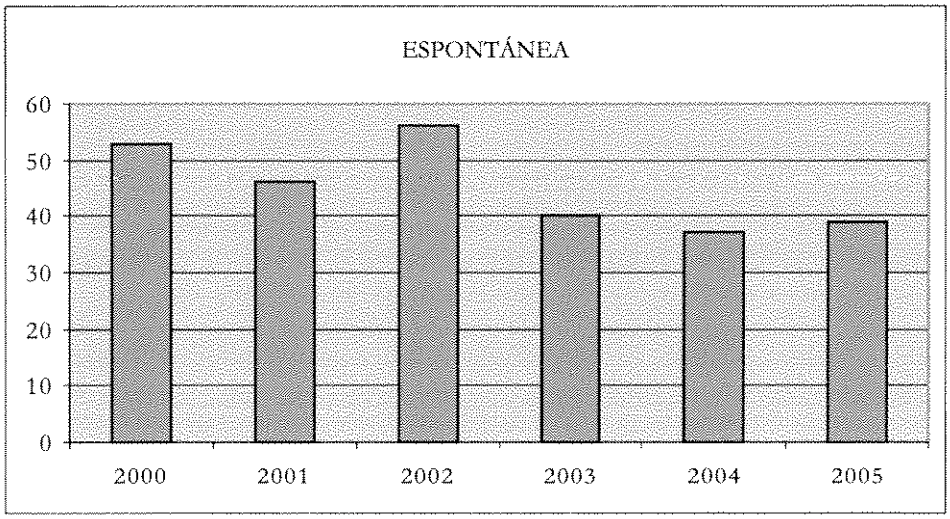
En cuanto a la asistencia en la cobranza, la entidad responsable, con la naturaleza de una comisión interministerial, fue creada por la Portaría nº 160/2004, de 14 de febrero. De aquella comisión participan representantes de varios ministerios, dada la necesidad de colaboración de cara a los varios componentes que el fenómeno comporta.

4.3. ALGUNOS DATOS CUANTITATIVOS

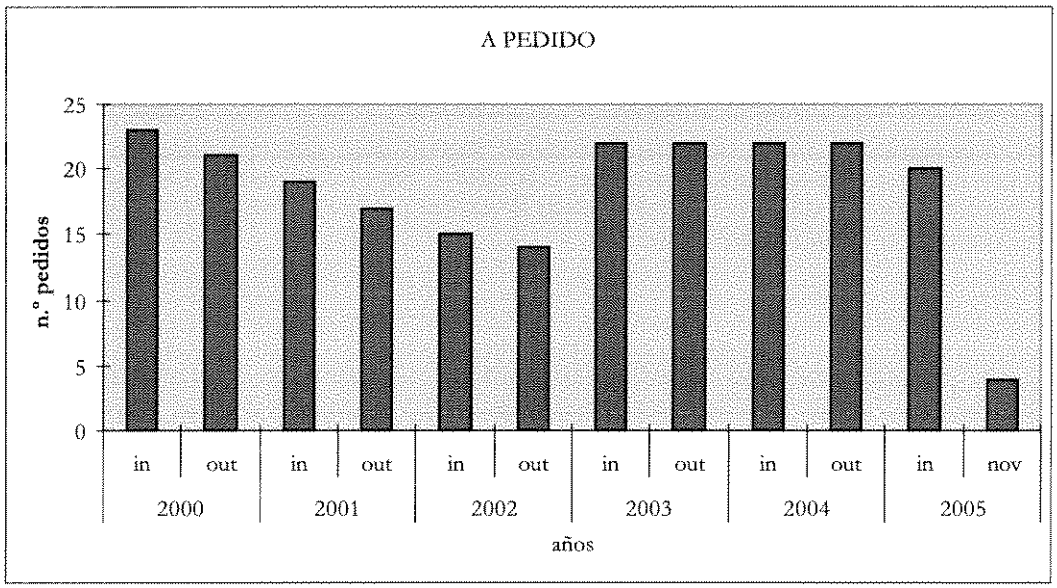
4.3.1. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

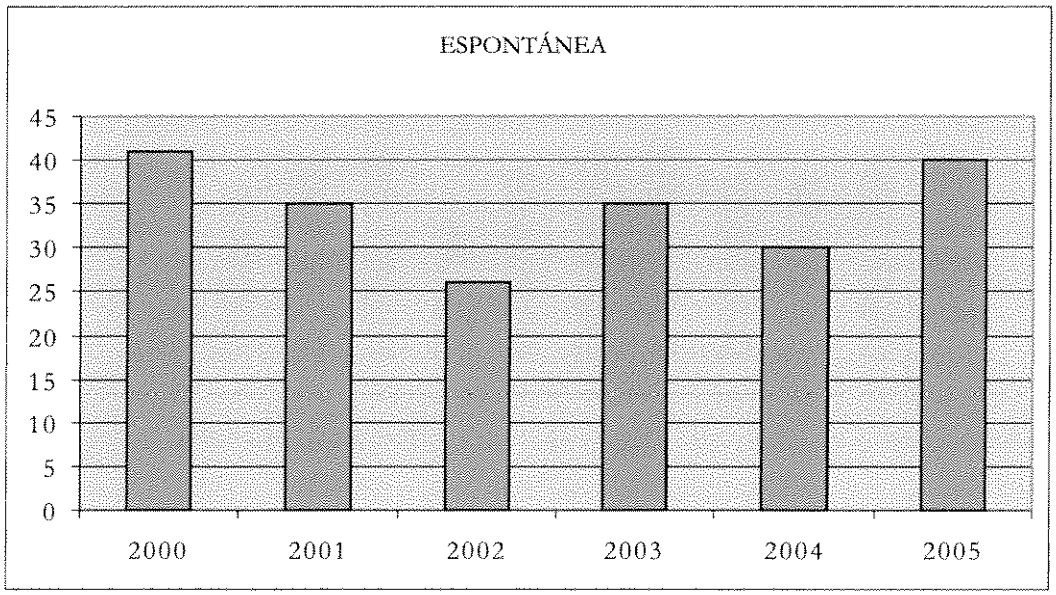
4.3.1.1. Pedidos recibidos e informados e información espontánea enviada





4.3.1.2. Pedidos efectuados e informados e información espontánea recibida





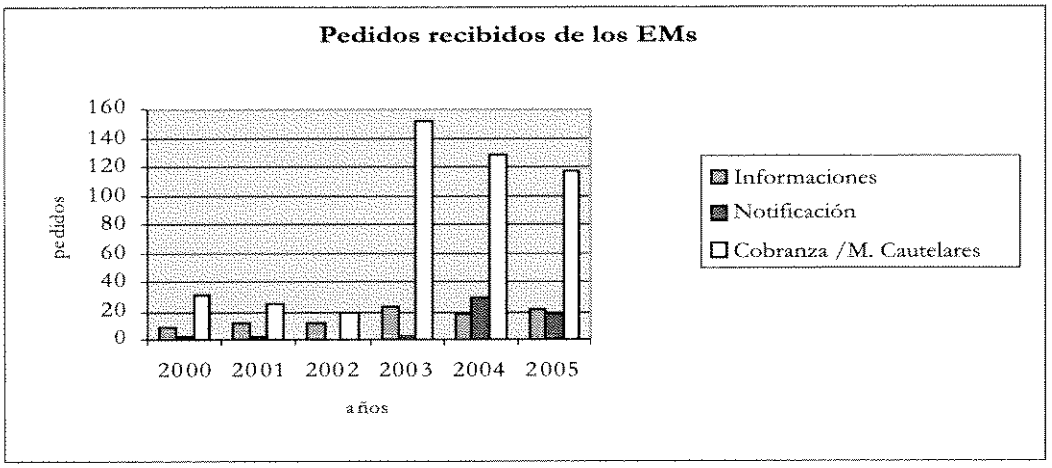
El análisis de los gráficos relativos al intercambio de información a pedido, aunque con ligeras oscilaciones, evidencia una constancia razonable durante el período en observación, sea en número de solicitudes recibidas de otros Estados, sea en número de solicitudes efectuadas por Portugal a otros Estados. Se puede concluir que es satisfactorio el nivel de respuestas dadas y recibidas en la relación con los otros Estados contratantes en el intercambio de información a pedido, como sucede de la comparación entre el número de procesos ingresados y evacuados.

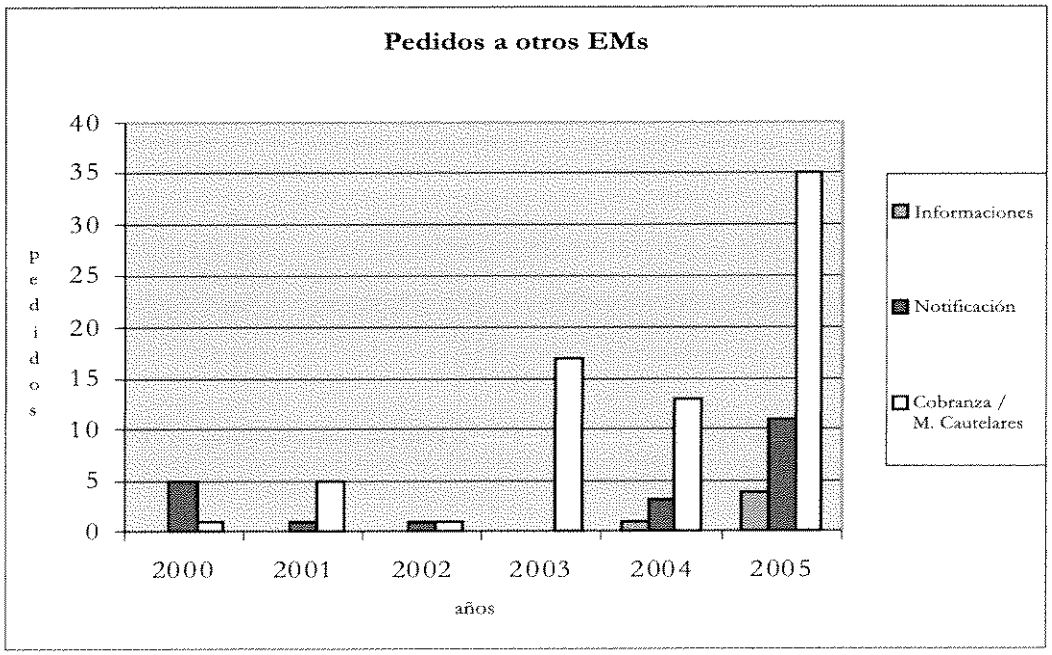
Por norma, el intercambio de información a pedido está relacionado con procesos en que es necesaria la intervención de otras unidades orgánicas, tal como ha sido designado a los Servicios de Inspección Tributaria, por lo que, no siendo grande el número de procesos implicados, obliga a las administraciones tributarias a realizar un esfuerzo para buscar las respectivas respuestas.

De acuerdo a los datos existentes, este tipo de intercambio de información ocurre, en general, con países en los que existen sujetos pasivos con sede en determinados Estados y participaciones sociales en Portugal, y viceversa. No es de sorprenderse, por tanto, que el mayor número de pedidos formulados y recibidos sean de Francia, Alemania, Reino Unido y España.

En lo que se refiere al intercambio de información espontánea, también no hay grandes oscilaciones cuantitativas durante el período analizado, sea en la información suministrada sea en la recibida. Lo que esencialmente distingue este tipo de información del anterior es el hecho de que en la mayor parte de los casos un proceso puede contener millares de registros, y aun de tener espacio con un conjunto más amplio de países, ya que además de los anteriormente indicados aparecen también con un peso significativo Noruega, Estados Unidos y Canadá.

4.3.2. Asistencia en la cobranza





Los gráficos relativos a la asistencia para cobranza, confirman lo que se ha mencionado en los comentarios efectuados anteriormente, que son las medidas habitualmente relacionadas con la efectiva cobranza de la deuda tributaria que asumen un papel, siendo prácticamente insignificantes las que dicen respecto al intercambio de información y a la notificación.

Otro aspecto importante, y sin duda, de los más relevantes, es el aumento acentuado ocurrido a partir del año 2003, inclusive, tanto en lo que se refiere a pedidos recibidos como pedidos efectuados de cobranza de la deuda tributaria. Aquella evolución se debe, según creemos, al hecho de la asistencia para cobrar en la Unión Europea haber pasado a incluir otros créditos fiscales además de los inicialmente previstos en la Directiva 76/308/CEE, de 15 de marzo de 1976, o sea pasaron también a incluir los créditos fiscales relacionados con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio[14].

La información recogida en el año 2005, evidencia también que la asistencia en cobranza fue muy concentrada en un reducido número de países. Efectivamente, de los pedidos efectuados a otros Estados miembros, sólo el Reino de Bélgica y el Reino de España representan más del 90% del monto total, mientras que en los pedidos recibidos de otros Estados miembros, 10% se refieren al Reino de Bélgica, 60% a la República de Alemania, 15% al Reino de España, 11% a la República de Francia y, finalmente, 3,5% al Reino Unido. Significa que las medidas de asistencia mutua en cobranza con los restantes Estados miembros no han tenido, hasta la fecha, prácticamente expresión.

[14] Ese hecho motivó que se creara la anteriormente mencionada Comisión Interministerial que pasó a tener a su cargo las tareas antes bajo responsabilidad de la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales al Consumo.

Caso práctico:

TEMA 3.2. **EL COMBATE A LAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS NOCIVAS. ACCIONES CONJUNTAS Y MEDIDAS UNILATERALES**

Clotilde Celorico Palma[1]
Profesora
Instituto Superior de Contabilidad y Administración de Lisboa
(ISCAL)

SUMARIO: 1. El Fraude y la Evasión Tributaria Internacionales y la Utilización de Regímenes de Baja Tributación. 1.1. El nuevo abordaje de la competencia tributaria nociva. 1.2. El Código de Conducta de la Tributación de las Empresas. 1.3. El Informe de la OCDE sobre las Prácticas de la Competencia Tributaria Nociva. 1.4. Medidas unilaterales anti-abuso.–2. Principales Medidas de Control de la Competencia Tributaria Nociva adoptadas por Portugal. 2.1. Correcciones debido a la existencia de relaciones especiales. 2.2. Correcciones de precios de transferencia. 2.3. Las reglas de sub-capitalización. 2.4. No-aceptación como costos. 2.5. Tributación de las plusvalías y minusvalías. 2.6. Eliminación de la doble tributación económica de ganancias distribuidas. 2.7. Tasas de tributación autónoma. 2.8. Tasas del Impuesto Municipal sobre Inmuebles. 2.9. Tasas del Impuesto Municipal sobre Transmisiones Onerosas de Inmuebles. 2.10. Definición de «régimen tributario claramente más favorable». 2.11. La cláusula general anti-abuso. 2.12. Acceso a información y documentos bancarios.–3. Casos Prácticos de Aplicación en Portugal de Medidas Conjuntas y Unilaterales de Control de la Competencia Tributaria Nociva. 3.1. El caso del régimen de la Zona Libre de Madeira. 3.2. Aplicación de la cláusula general anti-abuso.–4. Conclusiones.

RESUMEN

En el presente trabajo, dedicado al tema de la «Lucha contra la competencia tributaria nociva. Acciones conjuntas y medidas unilaterales», se piensa analizar, de una manera genérica, el abordaje que se le ha dado a este problema a nivel de la Unión Europea (UE) y de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

Más específicamente, nos referiremos a las principales medidas unilaterales adoptadas por Portugal para encarar la competencia tributaria nociva, más concretamente, aquéllas que se concibieron para evitar el uso abusivo de los llamados regímenes de tributación «claramente más favorables».

Terminaremos con el análisis de dos situaciones concretas: las alteraciones sufridas en el régimen tributario de la Zona Libre de Madeira debido a los trabajos realizados en la UE y en la OCDE y un reciente caso de actuación de la Administración Tributaria portuguesa, que ejemplifica la aplicación de la cláusula general anti-abuso acogida en la legislación portuguesa, que dio origen a la creación de una nueva medida anti-abuso en el Código del Impuesto sobre la Renta de las Personas Colectivas, como respuesta al problema del uso abusivo de regímenes privilegiados de tributación.

* * * * * *

[1] La autora agradece la fundamental colaboración del señor Director General de Impuestos, doctor Paulo Macedo, del señor Subdirector General de la Inspección Tributaria, doctor João Durão, y del señor Jefe del Gabinete del señor Director General de Impuestos, doctor Luís Oliveira Maia.

1. EL FRAUDE Y LA EVASIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONALES Y LA UTILIZACIÓN DE REGÍMENES DE BAJA TRIBUTACIÓN

1.1. EL NUEVO ABORDAJE DE LA COMPETENCIA TRIBUTARIA NOCIVA

En un mundo cada vez más globalizado, el fraude y la evasión tributaria internacionales[2] tienden a intensificarse, volviéndose urgente la adopción de medidas que puedan, eficazmente, controlar o combatir estos fenómenos. La utilización de paraísos tributarios o de regímenes tributarios privilegiados es, precisamente, una de las manifestaciones típicas del fraude y evasión tributaria internacionales, que le da relevancia mundial al tema del control de la competencia tributaria nociva.

La competencia tributaria resulta, antes de todo, de la natural diversidad de los sistemas tributarios, una vez que las características de los regímenes fiscales nacionales se basan en las opciones históricas, intrínsicamente vinculadas a razones de orden político, económico, cultural y social de los gobiernos y de los ciudadanos. No obstante, la competencia tributaria es bicéfala. Teniendo incuestionables efectos positivos[3], puede funcionar de manera predadora, conduciendo, de manera injusta, a la erosión de los ingresos tributarios de determinados Estados o territorios en provecho de otros[4].

Fue sobretodo a partir de los años 80 que se registró una tendencia generalizada de introducción de regímenes tributarios preferenciales o privilegiados, esencialmente en lo tocante a la constitución de centros financieros, sociedades *holding*, centros de coordinación, de servicios, actividades de reaseguros, etc.[5]. La generalización de este tipo de regímenes, se tradujo en una respuesta de los países a una creciente integración acompañada de una ausencia de coordinación.

Ahora, si en una situación estática las diferencias entre los sistemas tributarios pasan inadvertidas, a medida que avanza el proceso de globalización, esas diferencias son cada vez más evidentes, pudiendo causar efectos nocivos. Puede hablarse, para los propósitos de un verdadero redimensionamiento de un problema que siempre se puso a nivel de la fiscalidad: el fraude y la evasión tributaria[6].

Es en este contexto que en los años 90 asistimos, a nivel sobretodo de la Unión Europea[7] y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico[8], a un esfuerzo de combatir o controlar los efectos perversos causados por la competencia tributaria nociva[9-10]. No se trata de un nuevo

---

[2] Sobre el fraude y la evasión tributaria internacionales véase Luís Menezes Leitão, «*Evasão e fraude fiscal internacional*», AAVV, Colóquio A internacionalização da economia e a fiscalidade, Lisboa, Ministerio de Finanzas, 1993.

[3] Así, Jeffrey Owens, Jefe de la División de Asuntos Fiscales de la OCDE, quien ha seguido desde el inicio este proyecto, en una entrevista concedida al «*L' Observateur OCDE*», diciembre de 2000, señala que esta organización no se opone a toda competencia tributaria, reconociendo que tiene un aspecto beneficioso, por lo que, «*Nuestros países miembros están dispuestos a actuar en un ambiente de competencia leal en actividades financieras abiertas y transparentes a la vez. La competencia tributaria puede tener efectos positivos. Por ejemplo, si un país plantea una reforma tributaria que era necesaria hace rato, eso puede constituir un incentivo para que otros países adopten reformas comparables para no perder su competitividad relativa*».

[4] Una cuestión apriorística en este contexto se prende con la definición de competencia tributaria nociva. ¿Se podrá, en abstracto, definir con alguna exactitud lo que se entiende por competencia tributaria nociva? Creemos que no, y por esta razón la Unión Europea y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, las dos instituciones que principalmente atienden este problema, no la definieron, apenas dando señales y algunos ejemplos de situaciones que, *in extremis*, se podrán configurar como tal.

[5] Los regímenes fiscales preferenciales que se introdujeron principalmente a partir de los años 80, fueron caracterizados, en lo esencial, por la reducción del impuesto sobre las sociedades con miras a la atracción de la inversión extranjera. Sobre este aspecto, véase Sílvia Giannini, «*Mercado interno e fiscalidade: aspectos económicos*», Ciência e Técnica Fiscal n.º 401, Janeiro-Março 2001. Sobre la tributación de las sociedades en la Unión Europea, *véase*, en Portugal, Ana Paula Dourado, A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização na Comunidade Europeia, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* n.º 176, Lisboa, 1996; Paula Pereira, A Tributação das Sociedades na União Europeia. Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária; *Almedina*, Coimbra, Janeiro de 2004, y Gabriela Pinheiro, A Fiscalidade Directa na União Europeia, *Universidade Católica do Porto*, Porto, 1998.

[6] Como señala Luís Menezes Leitão, en »*Evasão e Fraude Fiscal Internacional*», XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais, Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, Lisboa, 26, 27 e 28 de abril 1993, p.303.

[7] El fenómeno de la competencia tributaria fue por primera vez objeto de análisis oficial específico en el famoso Informe Ruding. Hasta los años 90, en la Unión Europea, el control de la competencia tributaria nociva fue hecho, esencialmente, de una manera fragmentada, a través de la aplicación de las reglas sobre los auxilios del Estado. En este contexto importa, sobre todo, señalar el abordaje «nuevo y global» de la política de la fiscalidad propuesta por la Comisión en su documento «*A Fiscalidade na União Europeia – Relatório sobre a Evolução dos Sistemas Fiscais*» – Bruselas 22.10.96 – COM (96) 546 final.

[8] Los trabajos de la OCDE y de UE tienen su origen en las preocupaciones sentidas en el entonces G7. Por otro lado, también el Fondo Monetario Internacional y la Organización Mundial de Comercio se encargan de esta materia.

[9] Sobre los trabajos de regulación de la competencia tributaria nociva llevado a cabo en la UE y en la OCDE, *véase*, en Portugal, António Carlos dos Santos, «*Globalização e impostos – a luta contra a concorrência fiscal prejudicial*», Boletim do Instituto Superior de Gestão, ano 12, n.º 20; «*Point J of the Code of Conduct or the Primacy of Politics over Administration*», European Taxation, vol. 40, n.º9, 2000; «*A posição portuguesa face à regulação comunitária da concorrência fiscal*», Conferência sobre Fiscalidade Internacional, Universidade Nova, Lisboa, 12 e 13 de Março de 2002, publicada en el libro «Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional», Fisco 2002; La Régulation Communautaire de la Concurrence Fiscale: una approche institutionnelle, tesis de doctorado presentada en el 2005 en la *Université Catholique de Louvain, Faculté de Droit*, en proceso de discusión, António Carlos dos Santos y Clotilde Celorico Palma, «*A regulação internacional da concorrência fiscal nefasta*», Ciência e Técnica Fiscal nº 395, Julho-Setembro de 99; Clotilde Celorico Palma, «*O combate à concorrência fiscal prejudicial – Algumas reflexões sobre o Código de Conduta comunitário da Fiscalidade das Empresas*», Fiscália, Setembro de 99, nº 21; «*A concorrência fiscal sob vigilância: Código de Conduta comunitário da Fiscalidade das Empresas versus Relatório da OCDE sobre as Práticas da*

fenómeno, puede afirmarse que, a partir de esta década, se adoptó un nuevo abordaje de la competencia tributaria a nivel internacional, con inevitables consecuencias a nivel interno en diversos países.

1.2. EL CÓDIGO DE CONDUCTA DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS EMPRESAS

Entre los nuevos instrumentos que surgieron en la década del 90, se destaca, en la Unión Europea, el famoso Código de Conducta de la Tributación de las Empresas[11], un compromiso de naturaleza política, una especie de «*soft law*» que no afecta directamente los derechos y obligaciones jurídicas de los Estados miembros.

El Código de Conducta es exclusivamente aplicado en el ámbito de la tributación directa, más concretamente a la tributación de las sociedades. Excluidos están, por consiguiente, la tributación indirecta de las sociedades y la tributación de las personas físicas, quedando una cierta indefinición en cuanto a la parafiscalidad.

En el contexto de la tributación directa de las sociedades se pretende combatir las medidas tributarias perjudiciales, incluyendo las leyes, reglamentos y las prácticas de naturaleza administrativa que tengan o sean susceptibles de tener una incidencia sensible en la localización de las actividades económicas en el seno del espacio comunitario, abarcándose igualmente en el concepto de actividades económicas todas las actividades ejercidas dentro del mismo grupo de sociedades.

En la acepción de lo previsto en el punto B del Código, deben ser considerados como potencialmente perjudiciales las medidas que prevén un nivel de tributación efectiva, incluyendo la tasa cero, significativamente inferior a los normalmente aplicados en el Estado miembro en causa[12], siendo que tal nivel de tributación puede resultar de la tasa nominal del impuesto, de la materia a recaudar o de cualquier otro factor pertinente. El Código prevé, a título meramente ejemplificativo, cinco criterios de evaluación del daño de las medidas y una cláusula de exclusión de daños (puntos B y G). De acuerdo con lo previsto, los Estados miembros deben desmantelar (rollback) y congelar (standstill) las medidas perjudiciales.

Para efectos de aplicación de los principios del Código fue constituido en 1998, el denominado Grupo del Código de Conducta de la Tributación de las empresas o Grupo Primarolo[13], que ha realizado bastantes trabajos, entre los cuales se destaca el conocido «Informe Primarolo» que contiene 66 medidas «calificadas como perjudiciales»[14].

Concorrência Fiscal Prejudicial», Revisores & Empresas, Jan/ Mar/99; *«A OCDE, a concorrência fiscal prejudicial e os paraísos fiscais: Novas formas de discriminação fiscal?»*, Ciência e Técnica Fiscal nº403, Julho-Setembro de 2001; *«A OCDE e o combate às práticas da concorrência fiscal prejudicial: ponto de situação e perspectivas de evolução»*, Fiscalidade n.º16, Outubro de 2003, «O controlo da concorrência fiscal na União Europeia», Revista Forúm de Direito Tributário/ RFDT n.º 15, Maio-Junho 2005, *«O controlo da concorrência fiscal prejudicial na União Europeia – ponto de situação dos trabalhos do Grupo do Código de Conduta»*, en fase de publicación por la Facultad de Economía de la Universidad de Coimbra (Coimbra Editora), en una colección en homenaje al Profesor Xavier de Basto, Nuno de Sampayo Ribeiro, Regimes Fiscais Preferenciais, *Fisco*, Lisboa, 2002 y Freitas Pereira; *«Concorrência Fiscal Prejudicial – O Código de Conduta da União Europeia»*, Ciência e Técnica Fiscal nº390, Abril-Junho 98.

Vea también, sobre todo los trabajos de la OCDE, Jacques Malherbe, *«Harmful Tax Competition and the Future of Financial Centres in the European Union»* , Intertax, vol. 30, Issue 6-7, 2002; *«Harmful Tax Competition and the European Code of Conduct»*, Tax Notes International, n.º21, 2000; Piero Bonarelli, *«L'approccio dell'OCDE nella lotta ai paradisi fiscali – Nuove strategie contro la 'concorrenza dannosa'»*, Il Fisco, 21/2002; Terry Dwyer, *«Harmful tax competition and the future of offshore financial centres, such Vanuatu»*, Pacific Economic Bulletin, May 2001, Marshall J. Langer, *«Harmful Tax Competition: Who are the Real Tax Havens?»*, Tax Notes International, 18 December 2000; Tulio Rosembuj, *«Harmful Tax Competition»*, Intertax, Vol. 27, Issue 10, 1999; Eric Osterweil, *«The OECD and the EU: two approches to harmful taxe competition»*, The EC Tax Journal, Vol. 3, Issue 2, 1999; Alex Easson, *«The EU and OECD Responses Compared»*, The EC Tax Journal, Vol. 1, 1998; Carlo Pinto, *«EU and OECD to fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken?»*, International Tax Review nº 386, 1998; Zagaris, *«OCDE Report on Harmful Tax Competition: Strategic Implications for Caribbean Offshore Jurisdictions»*, Tax Notes International, nº 17, 1998; Jeffrey Owens, *«Curbing Harmful Tax Competition. Recommendations by the Committee on Fiscal Affaires»*, Intertax, 1998/8-9.

[10] En su Comunicado sobre las prioridades de la política tributaria para los próximos años (Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social, *A política fiscal da União Europeia – prioridades para os próximos anos*, COM (2001) 260 final, de 23 de Maio de 2001), el Comisionado hace notar que *«(...) El objetivo general de las grandes economías mundiales, incluyendo las de los Estados Miembros de la UE, consiste en conseguir establecer un contexto tributario que promueva una concurrencia libre y equitativa, que sea propicia a una actividad empresarial transfronteras y que simultáneamente previene una erosión de las bases fiscales nacionales. En esta perspectiva, la lucha contra la competencia tributaria nociva, desarrollada en los últimos años en el ámbito de la OCDE y de la UE a través del «paquete fiscal», ocupó una posición central en la búsqueda de este objetivo»*.

[11] Publicado en el JOC 2/2 de 06.01.1998, en el Adjunto I a las Conclusiones del Consejo Ecofin de 1 de diciembre de 1997, en materia de política tributaria.

[12] Es decir, conforme con lo descrito, el Código de Conducta no se aplica a medidas de carácter general, en que la tasa del impuesto en sede del impuesto sobre las sociedades de un país, como el caso de Estonia, sea de 0%, o de Irlanda, en que el impuesto es de 12,5%.

[13] Responde al nombre de la presidenta del Grupo desde su misma constitución, la británica Dawn Primarolo.

[14] El informe final del Grupo, más conocido como «Informe Primarolo», fue entregado al Consejo Ecofin el 29 de noviembre de 1999 - Relatório final do Grupo «Código de Conduta« para o Ecofin de 29 de Novembro de 1999 (SN 4901/99, de 23 de Novembro), publicado en Portugal en los Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º185, Lisboa, 2000.

1.3. EL INFORME DE LA OCDE SOBRE LAS PRÁCTICAS DE LA COMPETENCIA TRIBUTARIA NOCIVA

A su vez, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE también lanzó su proyecto sobre la competencia tributaria nociva, al haberse aprobado el 9 de abril de 1998, el Informe sobre las Prácticas de la Competencia Tributaria Nociva[15].

El Informe es un documento más elaborado que el Código de Conducta de Tributación de las Empresas y contiene una serie de considerandos sobre los aspectos beneficiosos de la competencia tributaria, concluyendo, sin embargo, que, en ciertas situaciones, podría ser nociva, provocando situaciones indeseables de erosión de las bases gravables nacionales.

En este contexto, y pensando en disciplinar las prácticas de la competencia tributaria nociva ya sea a nivel de los paraísos tributarios, ya sea a nivel de los regímenes tributarios preferenciales de los países miembros[16], se refiere a los respectivos factores de identificación y contiene un conjunto de principios rectores, así como un conjunto 19 recomendaciones que deben ser acogidas por los países miembros y, dentro de lo posible, extendidas a países no miembros. El Informe se estructura en tres capítulos donde se trata, respectivamente, de los efectos del fenómeno de la globalización a nivel de los sistemas tributarios, de los factores identificativos de los paraísos tributarios y de los regímenes tributarios preferenciales y de las recomendaciones aprobadas para combatirlos. El Informe consagra la llamada regla de las tres R: los países deben Remover, Revisar y Refrenar los regímenes tributarios preferenciales.

En cuanto a los paraísos tributarios, el Informe prevé la elaboración de una lista para el efecto, así como la existencia de contramedidas firmes y apropiadas, susceptibles de constituirse en una relevante fuente disuasiva del desarrollo de nuevos paraísos tributarios[17]. En este contexto, las recomendaciones ya prevén algunas sanciones aplicables, como por ejemplo, la denuncia de los países miembros, de las convenciones celebradas con tales jurisdicciones, así como la posibilidad de restricción de las deducciones de los pagos efectuados a entidades ubicadas en los paraísos tributarios, la aplicabilidad de reglas específicas en materia de precios de transferencia y de subcapitalización y la eventualidad de aplicación de medidas extra-fiscales. Destaca que la gama de las contramedidas o medidas defensivas aplicables a los paraísos tributarios que constan en la lista ha sido un problema analizado en la OCDE, entendiéndose que deben aplicarse de manera coordinada. En especial, se han analizado las modalidades de medidas defensivas a adoptar, como se puede verificar en el primer informe de progreso de los trabajos entregados en junio de 2000[18].

Para aplicar los principios que constan en el Informe se constituyó, en 1998, el Foro de las prácticas de la competencia tributaria nociva.

1.4. MEDIDAS UNILATERALES ANTI-ABUSO

Así como se hace notar en el punto K del Código de Conducta de la Tributación de las empresas, *«las disposiciones anti-abuso o las contra medidas incluidas en las leyes tributarias y en las convenciones relativas a la doble tributación desempeñan un papel fundamental en la lucha contra la evasión y el fraude fiscales»*.

Las normas especiales anti-abuso (Special Anti-Abusive Rules) buscan, contrariamente a las cláusulas generales anti-abuso (General Anti-Abuse Rules) los casos de evasión tributaria y no de elusión tributaria (o, según las palabras de cierta doctrina, de evasión lícita, ahorro fiscal abusivo, economía tributaria, por oposición a la evasión lícita, a aquella que viola directamente la ley)[19]. A grosso modo, podemos referirnos a que en común a ambas figuras se encuentra subyacente la realización de operaciones reales, i.e, no simuladas, realizadas con el objetivo esencial de eliminar o disminuir la obligación impositiva («economía tributaria»), distinguiéndose todavía por el hecho de que las normas

---

[15] Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, Paris, France, *OCDE*, 28 de abril de 1998. Se apunta que, esencialmente por razones relacionadas con las prácticas de acceso a las informaciones bancarias, Suiza y Luxemburgo se abstuvieron de aprobarlo.

[16] Nótese que la línea de demarcación entre ambos no está muy clara, como puede apreciarse de la lectura de los respectivos criterios de identificación.

[17] Las listas de los paraísos tributarios provienen de los Informes de progreso de los trabajos del Foro de la OCDE para las Prácticas de la Competencia Tributaria Nociva, disponible en el Web site de la OCDE *«Towards Global Tax Co-Operation – Report to the 2000 Ministerial Council meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs – Progress in identifying and eliminating harmful tax practices»*, OECD, 2000, y *«The OECD's project on harmful tax practices: the 2004 progress report»*.

[18] *«Towards Global Tax Co-Operation – Report to the 2000 Ministerial Council meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs...»*, cit.

[19] Sobre la distinción entre la evasión y elusión véase Luís Menezes Leitão, en,*»Evasão e Fraude Fiscal Internacional»*, XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais, op. cit., y Sampaio Dória, *«A evasão legítima: conceito e problemas»*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 143, Novembro 1970, pp. 53 e ss.

especiales anti-abuso tratan situaciones específicas y, así, «funcionarían de una manera rígida», mientras que las cláusulas generales anti-abuso pretenden abarcar una universalidad de situaciones en que la ley tributaria es eludida[20].

Las medidas anti-abuso aplicadas en los diversos países, buscan, a saber[21]:

a) extender la tributación a situaciones que, no obstante adopten una diferente forma jurídica, llevan al mismo resultado económico de la norma tributaria (doctrina del resultado económico equivalente);
b) tributar la realidad sustancial de los hechos tributarios independientemente de las formas jurídicas adoptadas (cláusulas que hacen prevalecer la realidad subyacente sobre la forma);
c) impedir el uso abusivo de la legislación aplicable (las cláusulas del abuso de la ley);
d) no atribuir relevancia comercial a las prácticas que tienen por objetivo exclusivamente finalidades tributarias (doctrina del fin comercial).

Si es necesario, la introducción de medidas anti-abuso debe hacerse con cautela, de manera para no comprometer las garantías de los contribuyentes; o sea, sin violar los principios constitucionales, específicamente el principio de legalidad tributaria.

2. PRINCIPALES MEDIDAS DE CONTROL DE LA COMPETENCIA TRIBUTARIA NOCIVA ADOPTADAS POR PORTUGAL

Fue sobretodo a partir de la década del 90, debido a la fuerte influencia de la armonización tributaria comunitaria que en Portugal el legislador adoptó, progresivamente, medidas defensivas anti-abuso contra la evasión y el fraude internacionales[22]. Así, fueron consecutivamente introduciéndose medidas en el ámbito de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, beneficios fiscales e impuesto de sello, teniendo como blanco operaciones realizadas con entidades localizadas en países, territorios o regiones calificados como «paraísos tributarios» o sujetos a «regímenes de tributación privilegiada». Encontramos medidas de este tipo en el n.º 3 del artículo 16.º del Código del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (CIRS, acrónimo en portugués), en el n.º 2 del artículo 59.º y en el n.º 3 y en el literal c) del n.º 7 del artículo 60.º del Código del Impuesto sobre la Renta de las Personas Colectivas (CIRC, acrónimo en portugués), en el literal b) del n.º 2 del artículo 26.º, en el n.º 7 del artículo 41.º y en el n.º 8 del artículo 42.º del Estatuto de los Beneficios Fiscales (EBF), en el párrafo e), del n.º1 y en el n.º 3 del artículo 7.º del Código del Impuesto de Sello, en el artículo 5.º del Decreto Ley n.º 193/2005, de 7 de noviembre[23], en el párrafo b) del n.º 4 del artículo 2.º y en el n.º 3 del artículo 4.º del Decreto Ley n.º 219/2001, de 4 de agosto[24], en el n.º 7 del artículo 9.º y en el n.º 3 del artículo 112.º del Código del Impuesto Municipal sobre Inmuebles (CIMI) y en el n.º 4 del artículo 17.º del Código del Impuesto Municipal sobre las Transmisiones Onerosas de Inmuebles (CIMT, acrónimo en portugués)[25].

Enfocaremos nuestra atención, en las principales medidas específicas anti-abuso contempladas en la legislación portuguesa teniendo en consideración las referidas operaciones, terminando con una alusión a la cláusula general anti-abuso que consta en la Ley General Tributaria (LGT).

---

[20] Sobre esta cuestión vea Gustavo Courinha, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos para a sua compreensão, Almedina, a*bril 2004, pp. 91 a 110. El autor, en la senda de Alberto Xavier (Manual de Direito Fiscal, Volume I, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, *Almedina,* Lisboa, 1981, pp. 279-281), distingue todavía las normas sectoriales anti-abuso, o condiciones sectoriales anti-elusivas, con un carácter menos amplio que las condiciones generales anti-abuso, pero menos estático que las normas especiales, formando un tercer género autónomo, dando como ejemplo lo previsto en los artículos 67.º, n.º10 e 78.º, n.º 11 del Código del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades (pp. 104 a 106).

[21] Vea, a propósito, Luís Menezes Leitão *«Medidas destinadas a reprimir a evasão fiscal internacional»,* Estudos de Direito Fiscal, Almedina, 2001, y *«Aplicação de medidas anti abuso na luta contra a evasão fiscal»,* Fisco n.ºs 107/108, Março de 2003.

[22] Véase el caso de la norma que consta en el n.º10 del artículo 67.º del Código del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades que transpone la Directiva fusiones y cisiones (Directiva nº90/434/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen tributario común aplicable a las fusiones, escisiones, entradas de activos e intercambio de acciones entre sociedades de EM diferentes, JO L 225, de 20.8.90), que hace posible a los Estados miembros nieguen la concesión o quiten los beneficios a las fusiones, escisiones y transferencia de activos que tiene como principal objetivo el fraude o la evasión tributaria o no se deban a razones económicas válidas.

[23] Este diploma aprueba el Régimen Especial de Tributación de los Ingresos de Documentos Negociables Representativos de la Deuda, revocando el régimen anterior que consistía en la Ley nº 88/94, del 2 de abril.

[24] Este diploma establece el régimen tributario de las operaciones de titularización de créditos efectuadas en las condiciones de la Ley n.º 453/99, de 5 de noviembre.

[25] Sobre esta materia véase Luís Menezes Leitão, *«Aplicação de medidas anti abuso na luta contra a evasão fiscal»,* op cit, y Patrícia Noiret Cunha, *«Measures against 'unfair competition' in the domestic tax system - National Report Portugal»,* Tax Competition in Europe, European Association of Tax Law Professors, International Bureau of Fiscal Documentation, Edited by Wolfgang Schön, pp. 409 a 425

2.1. CORRECCIONES DEBIDO A LA EXISTENCIA DE RELACIONES ESPECIALES

A través del Decreto Ley nº 37/95, de 14 de febrero[26], se crearon medidas anti-abuso de combate al fraude y la evasión tributaria internacional con el objetivo de limitar el uso de los paraísos tributarios o regímenes tributarios preferenciales o privilegiados, fundamentalmente a través de las sociedades de base establecidas en los mismos[27].

Los artículos actuales 59.º y 60.º del CIRC (ex-artículos 57.º-A y 57.º-B), vienen, respectivamente, a determinar la inversión de la carga de la prueba cuando una compañía portuguesa asume las deudas o pagos a entidades instaladas en esos países o territorios; también dichos artículos acogen disposiciones que hacen posible la tributación en el Estado de residencia de los ingresos ganados por las sociedades de base instaladas en paraísos tributarios o regímenes tributarios privilegiados, pertenecientes a socios residentes, aunque no se haya efectuado la distribución de ganancias, consagrándose la transparencia tributaria de estas sociedades (reglas CFC, disposiciones tipo subsección F o *«Subpart F rules»*)[28].

Así, en los términos de lo dispuesto en el n.º 1 del artículo 59.º del CIRC, se determina que *«No son deducibles para efectos de la determinación de la ganancia gravable los montos pagados o debidos, a cualquier título, a las personas físicas o colectivas residentes fuera del territorio portugués y allí sometidas a un régimen tributario claramente más favorable, salvo si el sujeto pasivo demuestra que tales obligaciones corresponden a operaciones efectivamente realizadas y no tienen un carácter anormal o un monto exagerado»*[29].

Para el efecto, el legislador estipula que se considera que una entidad se somete a un régimen tributario claramente más favorable cuando:

a) el territorio de residencia del mismo conste en la lista aprobada por el Ministerio de Finanzas; o

b) cuando la entidad no tribute en dicho territorio el impuesto sobre la renta de forma similar o idéntica al IRS o al IRC; o

c) cuando los montos pagados o debidos antes mencionados, fuesen igual o inferior al 60% del impuesto que hubiera sido determinado si la referida entidad fuera considerada residente en territorio portugués.

Para efectos de lo antes citado, los sujetos pasivos deben poseer y, cuando lo solicite la Dirección General de Impuestos (DGCI, acrónimo en portugués), proporcionar, los elementos comprobatorios del impuesto pagado por la entidad no residente y de los cálculos efectuados para el recaudo del impuesto que sería debido si la entidad fuera residente en territorio portugués, en los casos en que el territorio de residencia del mismo no conste en la mencionada lista aprobada por el Ministro de Finanzas.

Le cabe a la Administración Tributaria frente a la prueba presentada por el contribuyente, apreciar y concluir si la veracidad de la operación fue o no demostrada, así como si su carácter es normal y si los montos en causa son o no exagerados.

A su vez, el artículo 60.º del CIRC prescribe que *«Son imputados a los socios residentes en territorio portugués, en la proporción de su participación social e independientemente de distribución, las ganancias obtenidas por las sociedades residentes fuera de ese territorio y allí sometidas a un régimen tributario claramente más favorable, siempre que el socio tenga, directa o indirectamente, una participación social de, por lo menos, 25%, o, en el caso de que la sociedad no residente detente, directa o indirectamente, en más del 50%, por socios residentes, una participación social de, por lo menos, 10%»* [30].

---

[26] En la sucesión de la autorización del legislativo verificada al Gobierno por el artículo 28.º de la Ley 75/93, de 20 de diciembre. Conforme lo nota Luís Menezes Leitão,*«Medidas destinadas a reprimir a evasão fiscal internacional»*, op.cit, p.162, el DL n.º 37/95 no creó medidas para restringir el *treaty shopping*, debido a que se entendió que sería incorrecto que este tipo de medidas fueran establecidas a nivel interno. En la legislación portuguesa no están contempladas medidas de este tipo, sino solamente en acuerdos para evitar la doble tributación celebrados por Portugal.

[27] Como aclara Luís Menezes Leitão, en *Evasão e Fraude Fiscal Internacional»*, XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais, op. cit., pp. 313, » *Estas consisten en sociedades cuyo único fin es el de, por razones tributarias, recibir los ingresos que se recibirían directamente por los contribuyentes, poniéndolos así al resguardo de la tributación que sufrirían en el país de su residencia».*

[28] Así como afirma OCDE en el Informe *«Les paradis fiscaux: mesures prises pour eviter leur utilisation abusive par les contribuables»*, em OCDE, L´evasion et la fraude fiscales internationales, Paris, 1987, p. 35 e 60 y ss, estas disposiciones existen desde los años 30 en los Estados Unidos, después de haber sido implantado en varios países con resultados, en general, muy eficaces.

[29] Como destaca Menezes Leitão, *«Medidas destinadas a reprimir a evasão fiscal internacional»*, op. cit, p. 167, *«La necesidad de la institución de este régimen entre nosotros era demasiado evidente. Efectivamente, no se justificaba que la Administración Fiscal respecto a operaciones que estadísticamente se sabe que son normalmente simuladas y destinadas para propiciar una evasión tributaria, se viera obligada a demostrar en cada caso la falsedad de la operación para proceder al recaudo del impuesto».*

[30] Se excluyen de lo dispuesto en este régimen a las sociedades residentes fuera del territorio portugués cuando se verifican acumulativamente las siguientes condiciones:

a) Las ganancias respectivas provenían, en por lo menos 75%, del ejercicio de una actividad agrícola o industrial en el territorio dónde se localicen o de los ejercicios de una actividad comercial que no tenga como residentes interventores en el territorio portugués o, teniéndolos, esté dirigida predominantemente al mercado del territorio en que se localiza;

La imputación es hecha sobre la base gravable relativa al ejercicio que integre el término del período de tributación de la sociedad no residente y corresponde a la ganancia obtenida por esta, después de deducido el impuesto sobre la renta incidente sobre esas ganancias, a los que haya lugar conforme con el régimen tributario aplicable en el Estado de residencia de esa sociedad.

Para estos efectos se considera que una sociedad se somete a un régimen tributario claramente más favorable cuando se verifica una de las tres condiciones arriba referidas.

2.2. CORRECCIONES DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Con la Reforma fiscal de 1989, que vino, fundamentalmente, a aprobar los nuevos modelos de tributación de las personas físicas y de las sociedades y del patrimonio, siendo aprobados los Códigos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades, así como el Código de la Contribución Autárquica, fue introducida la regla anti-abuso que actualmente hace parte del artículo 58º del CIRC (ex-artículo 57º). Esta disposición, muy incipiente en su formulación original, vino, de acuerdo con las *«Guidelines de la OCDE»* en materia de precios de transferencia, a acoger la regla del *«arm's lenght price»*, haciendo posible la corrección a la materia recaudable en el caso de existencia de relaciones especiales entre el contribuyente y otras entidades, en condiciones diferentes de las que serían normalmente acordadas entre entidades independientes[31].

2.3. LAS REGLAS SUB-CAPITALIZACIÓN

Conforme con las reglas consignadas en el nº 1 del artículo 61º del CIRC, cuando el endeudamiento de un sujeto pasivo con las entidades no residentes en Portugal con las que tengan relaciones especiales[32] fuera excesivo, los intereses soportados sobre la parte considerada en exceso no son deducibles para los efectos de la determinación de la ganancia gravable[33]. Para estos efectos, el límite máximo del endeudamiento corresponde al doble del valor de la participación en el capital propio, haciéndose posible, sin embargo, que ese coeficiente se exceda en caso que el sujeto pasivo presente razones justificativas en ese contexto.

2.4. NO-ACEPTACIÓN COMO COSTOS

Conforme con lo dispuesto en el n.º 1 del artículo 23.º del CIRC, no son aceptados como costos o pérdidas del ejercicio los soportados con la transmisión onerosa de partes de capital, cualquiera que sea el título por el que se opere, cuando fueron poseídas por el vendedor por un período inferior a tres años y siempre que, las partes de capital hayan sido adquiridas de las entidades con domicilio en un país, territorio o región con un régimen de tributación claramente más favorable, y que consta en la lista aprobada por el Ministro de Finanzas o de las entidades residentes en territorio portugués sujetas a un régimen especial de tributación.

No son, igualmente, aceptados como costos o pérdidas del ejercicio, conforme con lo estatuido en el n.º 7 de la citada normativa, los soportados con la transmisión onerosa de partes de capital, cualquiera que sea el título por el que se opere, a entidades con las que existan relaciones especiales, en los términos del n.º 4 del artículo 58.º, o a entidades con domicilio en un país, territorio o región

---

b) La actividad principal de la sociedad no residente no consiste en el logro de las siguientes operaciones:
1) Operaciones propias de la actividad bancaria, aun cuando no ejercida por las instituciones de crédito;
2) Operaciones relativas a la actividad de compañías de seguros, cuando los ingresos respectivos resulten predominantemente de seguros relativos a bienes localizados fuera del territorio de residencia de la sociedad o de seguros con respecto a las personas que no viven en ese territorio;
3) Operaciones relativas a partes de capital u otros documentos negociables, a derechos de la propiedad intelectual o industrial, a la prestación de informaciones con respecto a una experiencia adquirida en el sector industrial, comercial o científico o a la prestación de soporte técnico;
4) El arriendo de bienes, excepto de bienes inmuebles localizados en el territorio de residencia.

[31] Este artículo llegó a ser regulado a través de la Portaria n.º 1446-C/2001, de 28 de agosto.

[32] En el sentido definido en el artículo 58.º, nº 4 del CIRC, relativo a las reglas de los precios de transferencia.

[33] Conforme explica Luís Menezes Leitão, *«Aplicação de medidas anti-abuso na luta contra a evasão fiscal»*, op. cit, p. 42, *«en esos casos la sociedad residente se presenta en una doble faceta de socio y acreedor y, como el régimen tributario aplicable al pago de intereses es más favorable que la distribución de ganancias, hay una tendencia en sustituir el refuerzo de los capitales propios de las sociedades residentes por su financiamiento a través de préstamos, lo que permite la erosión de la base gravable»*.

con régimen de tributación claramente más favorable, que consta en la lista aprobada por el Ministro de Finanzas, o entidades residentes en el territorio portugués sujetas a un régimen especial de tributación.

2.5. TRIBUTACIÓN DE LAS PLUSVALÍAS Y MINUSVALÍAS

Conforme con lo determinado en el artículo 45° del CIRC, la diferencia positiva entre las plusvalías y las minusvalías realizadas mediante la transmisión onerosa de partes de capital, incluyendo su redención y amortización con reducción de capital, puede no ser tributada en 50%. Aunque, se prevé expresamente que las transmisiones onerosas y adquisiciones de partes de capital no pueden ser efectuadas con entidades residentes en un país, territorio o región cuyo régimen de tributación se muestra claramente más favorable, y consta en la lista aprobada por el Ministro de Finanzas.

2.6. ELIMINACIÓN DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN ECONÓMICA DE GANANCIAS DISTRIBUIDAS

En el artículo 46° del CIRC, el legislador contempla un régimen de doble tributación económica de ganancias distribuidas siguiendo, para el efecto, la Directiva comunitaria madres e hijas[34].

En general, conforme con este régimen, se determina que en la determinación de la utilidad gravable de las sociedades mercantiles o civiles en nombre colectivo bajo la forma comercial, cooperativas y empresas públicas, con sede o dirección efectiva en el territorio portugués, se deducen los ingresos, incluidos en la base gravable, correspondientes a las ganancias distribuidas

En el año 2004[35], para restringir el uso abusivo de este régimen, se adicionó un nuevo número 10 al referido precepto que viene a consagrar que el régimen no se aplica, procediéndose, si es el caso, a las correspondientes liquidaciones adicionales del impuesto, cuando se concluye que existe abuso de las formas jurídicas dirigidas a la reducción, eliminación o diferimiento temporal de los impuestos, lo que se verifica cuando las ganancias distribuidas no hayan sido sujetas a la tributación efectiva o hayan tenido origen en los ingresos a los qué este régimen no es aplicable. Con la incorporación de este número se tuvo en mente la aplicación de una medida anti-abuso a situaciones como las descritas más adelante en el punto 3.2.

2.7. TASAS DE TRIBUTACIÓN AUTÓNOMA

Conforme con lo dispuesto en el n.° del artículo 81.° del CIRC, se tributan autónomamente a las tasas de 35% ó 55%, respectivamente, los gastos que corresponden a los montos pagados o adeudados, a cualquier título, a las personas físicas o colectivas residentes fuera del territorio portugués y allí sometidas a un régimen tributario claramente más favorable, salvo si el sujeto pasivo demuestra que tales obligaciones corresponden a operaciones efectivamente realizadas y no tienen un carácter anormal o un monto exagerado.

2.8. TASAS DEL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE INMUEBLES

Conforme con lo previsto en el n.°3 del artículo 112.° del Código del Impuesto Municipal sobre Inmuebles (CIMI), para los predios que son propiedad de entidades que tienen domicilio fiscal en un país, territorio o región sujeto a un régimen tributario claramente más favorable, y consta en la lista aprobada por el Ministro de Finanzas, la tasa del impuesto es de 5% (las tasas normales son de 0,8% para los predios rurales, de 0,4% a 0,8% para los predios urbanos y, para los predios urbanos evaluados en los términos del CIMI, de 0,2% a 0,5%).

---

[34] Directiva n° 90/435/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen tributario común aplicable a las distribuciones de ganancias por sociedades afiliadas a las respectivas sociedades madres de EM diferentes (JO L 225, de 20.08.1990), que fue modificada por la Directiva n° 2003/123/CE, del Consejo, de 22 de diciembre de 2003 (JO L 7, de 13.01.2004).

[35] A través del artículo 29°, n° 1 de la *Ley n° 55-B/2004, de 30 de diciembre*, que aprobó el Presupuesto del Estado para 2005.

2.9. TASAS DEL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE TRANSMISIONES ONEROSAS DE INMUEBLES

La tasa del IMT es siempre de 15%, no se aplica exención o reducción, cuando el adquiriente tenga residencia o sede en un país, territorio o región sujeto a un régimen tributario claramente más favorable, y consta en la lista aprobada por el Ministro de Finanzas (en las situaciones «normales», la tasa máxima es de 6%).

2.10. DEFINICIÓN DE «RÉGIMEN TRIBUTARIO CLARAMENTE MÁS FAVORABLE»

El uso de medidas anti-abuso como las previstas en la legislación portuguesa encaran *«a priori»* un complejo problema fundamental: la definición de los países o territorios a los que son aplicables.

Así como ya se hizo notar en el Informe Ruding[36], el problema principal se presenta esencialmente con el hecho de que el concepto de paraíso tributario es uno esencialmente relativo, dado que cualquier Estado será capaz, respecto a otro, de funcionar como tal, bastando, para ese efecto, que no tribute ciertas rentas o que sus tasas de tributación sean significativamente más bajas. De un análisis de derecho comparado se concluyo que había una opción por tres tipos de soluciones: una definición en términos comparativos de países y territorios que podrán ser considerados como paraísos tributarios, una definición absoluta y una enumeración por listas, casuísticamente («listas negras»).

Otro complejo problema doctrinal consiste en la delimitación entre paraísos tributarios y regímenes tributarios preferenciales o privilegiados. Debido a ese hecho, en Portugal se optó por hacer reportar la aplicabilidad de las medidas anti-abuso a las situaciones en que están en causa «regímenes de tributación claramente más favorables». Tal como se hace notar en el preámbulo de la Portaria 150/2004, de 21 de enero, que: *«Aprueba la lista de los países, territorios y regiones con regímenes de tributación privilegiados, claramente más favorables»*, *«Teniendo en cuenta las dificultades de definir «paraíso tributario»* o *«régimen tributario claramente más favorable»*, el legislador nacional, siguiendo las orientaciones adoptadas por otros ordenamientos jurídico-tributarios, optó, en algunos casos, por razones de seguridad jurídica, por el sistema de enumeración casuística y, en otros, por un sistema mixto, siendo, sin embargo, consciente que tales soluciones obligan a revisiones periódicas de los países, territorios o regiones que figuran en la lista. En esta Portaria constan, actualmente, 83 países, territorios y regiones con regímenes de tributación privilegiada, claramente más favorables.

2.11. LA CLÁUSULA GENERAL ANTI-ABUSO

Ante la imposibilidad de tipificar legalmente todas las conductas elusivas, Portugal introdujo en 1999, por primera vez, una cláusula general anti-abuso en el Código de Proceso Tributario, que insertó posteriormente en el año 2000 en la Ley General Tributaria[37].

La inserción de una cláusula general anti-abuso en el ordenamiento jurídico-tributario portugués no estuvo exenta de críticas. Al contrario, fue y continúa siendo objeto de encendidas discusiones, atendiendo, esencialmente, a sus contornos imprecisos y al principio constitucional de la legalidad y de la tipicidad de la tributación[38].

---

[36] *In* p.139.

[37] La consagración de una cláusula anti-abuso se operó a través de la introducción del artículo 32.º A al entonces CPT, por la Ley n.º 87-B/98, de 31 de diciembre (artículo 51.º, n.7), habiendo pasado, por fuerza de Ley n.º 100/99, de 26 de julio, a constituir el artículo 38.º, n.2, de la LGT. La «importación» de la cláusula general anti-abuso para la Ley General Tributaria fue una cuestión meramente formal, habiéndose reproducido *ipsis verbis* el respectivo contenido.

[38] En este sentido véase Alberto Xavier, Manual de Direito Fiscal, op. cit., pp. 272 y 273 y Direito Tributário Internacional, Almedina, 1993. En esta última obra, antes de la introducción de la cláusula general anti-abuso en el ordenamiento jurídico fiscal portugués, escribía, en la p.332, después un análisis comparativo de diversos países donde existían cláusulas de este tipo, que *«Entre nosotros no existe cláusula general del tipo de las antes referidas, relativas a prácticas lesivas internas o internacionales – esto en virtud del principio de la tipicidad de la tributación, a la que, siendo reflejo de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza, repugna la elasticidad e indeterminación de cláusulas de tal amplitud»*. Conforme destaca Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, *Coimbra Editora* 2002, 2ª edição, p. 121, *«Puede afirmarse que la existencia de esta norma entre nosotros tiene como condición necesaria un funcionamiento más eficiente de la Administración Tributaria en especial en cuanto a la respuesta dada a las reclamaciones del contribuyente, una mayor capacidad técnica de fundamentar decisiones y un sistema judicial que, además de una respuesta dada, muestre un dominio más completo de la problemática del Derecho Fiscal»*. Sobre la cláusula general anti-abuso *véase* Carvalho Fernandes, *«Alcance do regime do art.º 32.º A do Código de Processo Tributário e a simulação fiscal»*, Direito e Justiça, vol. XII (1999), t.2, p.148, Saldanha Sanches, *«Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites»*, CTF n.º 398, Abr/Jun 2000, Leite de Campos, *«Evasão fiscal, fraude fiscal e prevenção fiscal»*, AAVV, Problemas fundamentais do Direito Tributário, Lisboa, 1999, pp. 189 e ss, António Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária Anotada, *Editora Rei dos Livros*, pp. 183 a 190, Gonçalo Avelãs Nunes *«A Cláusula Geral Anti-*

Conforme con lo dispuesto en el artículo 38º, nº 1 de la LGT, se empieza consagrando el principio de que la ineficacia de los negocios jurídicos no impide la tributación, cuando esta deba ocurrir legalmente, en el caso que ya se hayan producido los efectos económicos pretendidos por las partes.

En el nº 2 de esta normativo se estipula que, «Son ineficaces en el ámbito tributario los actos o negocios jurídicos esencial o principalmente dirigidos, por medios artificiosos o fraudulentos y con abuso de las formas jurídicas, a la reducción, eliminación o diferimiento temporal de los impuestos que serían adeudados como resultado de hechos, actos o negocios jurídicos de idéntico fin económico, o a obtener ventajas tributarias que no serían obtenidas, total o parcialmente, sin el uso de esos medios, efectuándose entonces la tributación conforme con las normas aplicables en su ausencia y no produciéndose las ventajas tributarias referidas»[39].

Esta cláusula está, así, circunscrita a los casos en que el *«negocio busca única o principalmente fines de elusión tributaria, cuando se pruebe que no eran tributarias las razones determinantes de los actos o contratos, de lo que resulta la reducción de los ingresos a que, de otra manera, la Hacienda Pública tendría derecho»*[40]. En otros términos, conforme con esta disposición, y según el modelo de otros sistemas[41], se intenta obtener la anulación de los efectos tributarios de contratos que sean única o principalmente destinados a evitar cierta obligación tributaria, eliminándola o reduciéndola.

Así, para estar frente a una conducta relevante para los efectos de la aplicación de esta cláusula es necesario, que, acumulativamente:

a) se recurra a una configuración jurídica «no habitual», planteada de manera artificiosa o fraudulenta y con abuso de las formas jurídicas;
b) se obtenga el mismo resultado económico que se alcanzaría en el caso se usara la configuración jurídica normal prevista en la ley tributaria;
c) la configuración jurídica «no habitual» se usa con el fin, exclusivo o predominante, de eliminar o disminuir el impuesto o de obtener ventajas tributarias.

Recae sobre la Administración Tributaria la carga de la prueba de los presupuestos de aplicación de la cláusula general anti-abuso. Por otro lado, nótese que el artículo 63.º del Código de Procedimiento y de Proceso Tributario prevé un procedimiento propio para la aplicación de las normas anti-abuso, considerándose como tales, en los términos del respectivo n.º2, *«cualesquiera normas legales que consagren la ineficacia frente a la administración tributaria de negocios o actos jurídicos celebrados o practicados con manifiesto abuso de las formas jurídicas de lo que resulta la eliminación o reducción de los tributos que de otra serían adeudados»*. Así, de acuerdo con lo previsto en los nos. 7 y 8 de la referida normativa, la aplicación de la cláusula general anti-abuso depende de la autorización del dirigente máximo de los servicios y no se puede efectuar cuando el contribuyente haya pedido previamente a la Administración Tributaria información previa vinculante sobre los hechos que la hayan basado y esta no conteste en el plazo de seis meses.

2.12. ACCESO A INFORMACIÓN Y DOCUMENTOS BANCARIOS

La legislación portuguesa relativa al acceso a la información y documentos bancarios se ha venido agilizando contantemente. Si, al principio, simplemente se permitía el acceso indirecto a estos datos, por medio de autorización judicial, a partir de 1999, se permite el acceso directo de la Administración Tributaria, habiendo llegado a extenderse desde entonces.

Así, el artículo 63º B de la Ley General Tributaria determina que la Administración Tributaria tiene el poder de acceder directamente a los documentos bancarios, en las situaciones de negativa de su exhibición o de autorización para su consulta cuando el contribuyente goza de los regímenes tributarios privilegiados[42].

Abuso de Direito em sede fiscal – art.º 38.º, n.º2, da Lei Geral Tributária- à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal», *Fiscalidade* n.º 3, Julho 2000, Sofia Gouveia Pereira, *«A fronteira entre a poupança fiscal lícita e ilícita: antes e depois da introdução da cláusula geral anti-abuso»*, Direito e Justiça, vol. XIV, t.2 (2000), pp. 215 e ss e Gustavo Courinha, A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos para a sua compreensão, op. cit.

[39] El artículo 39.º de la Ley General Tributaria, a su vez, trata de la simulación, determinando que, en caso de simulación de negocio jurídico, la tributación recae sobre el negocio jurídico real y no sobre el negocio jurídico simulado.

[40] Citando Lima Guerreiro, op. cit., p. 188. Así como hace cuestión de destacar Gustavo Courinha *in* op. cit. p.15, la cláusula general anti-abuso es la única respuesta dinámica existente en el sistema tributario portugués para combatir la elusión tributaria.

[41] Así como destaca Lima Guerreiro, in op. cit, p. 183, esta disposición presenta paralelismo con el parágrafo 41.º, número 1, de la « Abgabeordnung», que establece la irrelevancia de la ineficacia de un negocio jurídico para efectos de tributación si y cuando las partes permitan que perdure su resultado económico.

[42] En los términos de este artículo, la Administración Tributaria tiene el poder de acceder a todas las informaciones o documentos bancarios sin depender de la aprobación del titular de los elementos protegidos:

a) Cuando existan señas de la práctica de crimen en materia tributaria;

3. CASOS PRÁCTICOS DE APLICACIÓN EN PORTUGAL DE MEDIDAS CONJUNTAS Y UNILATERALES DE CONTROL DE LA COMPETENCIA TRIBUTARIA NOCIVA

3.1. EL CASO DEL RÉGIMEN DE LA ZONA LIBRE DE MADEIRA

El caso de la Zona Libre de Madeira (ZFM, por sus siglas en portugués) o Centro Internacional de Negocios de Madeira (CINM) es un ejemplo paradigmático de aplicación de medidas conjuntas de control de la competencia tributaria nociva[43].

El régimen del CINM se concibió como un programa integrado de incentivos fiscales, teniendo en la vista el desarrollo de una región ultra periférica con fuertes constreñimientos estructurales, basándose en una estrategia de largo plazo. Es un régimen tributario privilegiado y no un paraíso tributario, encontrándose sujeto a las mismas reglas generales sobre control y supervisión de las entidades oficiales y de intercambio de informaciones vigentes en el resto del territorio nacional[44].

Este régimen se configura como un auxilio del Estado bajo la forma tributaria con objetivos de desarrollo regional, pero necesita ser aprobado por la Comisión Europea[45]. En estos términos, la respectiva compatibilidad con el mercado común vino sucesivamente a ser analizada y confirmada por la Comisión, habiendo el régimen sido aprobado por primera vez en 1987, por un período de tres años, en 1991, para un nuevo período de tres años, en 1994, por un período de seis años, en los exactos términos de la primera autorización, y, en 2002 y 2003, por un período de cuatro años. Conforme con las primeras tres autorizaciones de la Comisión, podrían concederse auxilios tributarios a las compañías que obtuvieran licencia en el CINM, fundamentalmente bajo la forma de exención total del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades, hasta fines del 2011. Este régimen se encuentra esencialmente en el artículo 33.º del Estatuto de los Beneficios Fiscales, abarcando cuatro sectores de actividad - la Zona Libre Industrial, los Servicios Internacionales, el Registro Internacional de Naves y los Servicios Financieros.

Ahora este régimen se modificó, debido, entre otros factores, a los trabajos del Grupo de la comunidad del Código de Conducta de la Tributación de las Empresas[46] y en el Foro de la OCDE para las Prácticas de la Competencia Tributaria Nociva.

---

b) Cuando existan hechos concretamente identificados indicadores de falta de veracidad de lo declarado.

Podrá todavía acceder directamente a los documentos bancarios cuando se trate de documentos de soporte de registros contables de los sujetos pasivos del IRS e IRC que se encuentren sujetos a contabilidad organizada.

La Administración Tributaria tiene, además, el poder de acceder a todos los documentos bancarios, excepto a las informaciones prestadas para justificar el recurso al crédito, en las situaciones de recusa de exhibición de aquellos documentos o de autorización para su consulta:

a) Cuando se verifique la imposibilidad de comprobación y calificación directa y exacta de la materia tributable, y, en general, cuando estén verificados los presupuestos para el recurso a una evaluación indirecta;

b) Cuando se verifique la situación prevista en la línea f) del artículo 87.º o los rendimientos declarados en sede del IRS se alejen significativamente, para menos, sin razón justificada, de los patrones de rendimiento que razonablemente puedan permitir las manifestaciones de riqueza evidenciadas por el sujeto pasivo, en los términos del artículo 89.º A;

c) Cuando sea necesario, para fines fiscales, comprobar la aplicación de subsidios públicos de cualquier naturaleza.

[43] Sobre el régimen de la Zona Libre de Madeira o Centro Internacional de Negocios de Madeira y su situación frente a los trabajos sobre competencia tributaria nociva en la UE y en la OCDE, *véase,* Ricardo Borges, Fernando Brás e Patrick Dewerbe, *«The Madeira Free Zone and its standpoint within the European Union»*, Fiscalidade n.º16, Lisboa, Outubro de 2003 y, de la autora, *«O novo regime fiscal do Centro Internacional de Negócios da Madeira»*, Semanário Económico de 5 de Junho de 2003, *«O novo regime fiscal do Centro Internacional de Negócios da Madeira – Enquadramento e características fundamentais»*, Fisco n.ºs 107/108, Lisboa, Março de 2003, Ano XIV, y *«Características fundamentais do novo regime fiscal do Centro Internacional de Negócios da Madeira»*, Revista TOC n.º42, Lisboa, Setembro de 2003.

[44] Por este hecho, la Madeira nunca constó de ninguna lista oficial de paraísos tributarios, sea en la UE, sea en la OCDE, sea en otras instancias internacionales, como en el GAFI.

[45] Como se sabe, en los términos del actual artículo 87.º del Tratado (ex. artículo 92º), hay una prohibición genérica de los principios relativos a la concesión de los llamados auxilios del Estado. Como excepciones puntuales a la referida prohibición general de las ayudas del Estado, el artículo 87º, en sus n.ºs 2 e 3, viene, respectivamente, enunciar las situaciones en que tales auxilios «son compatibles con el mercado común» y en que «pueden ser compatibles con el mercado común». Entre las modalidades de este último tipo de auxilios, figura, para los efectos que nos ocupan, en la línea a) del n.º 3 de la referida disposición legal, el caso de los *«auxilios destinados a promover el desarrollo económico de regiones en que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en que exista grave situación de subempleo»*. Este tipo de auxilios podrá ser considerado compatible con el mercado común, debiendo, para el efecto, ser notificado por el Estado miembro a la Comisión para que esta lo autorice.

Sobre esta materia véase António Carlos dos Santos, Auxílios de Estado e Fiscalidade, *Almedina,* Novembro de 2003, Patrícia Silveira da Cunha, Auxílios de Estado Fiscais e Princípio da Não Discriminação Fiscal, *Estudos Jurídicos e Económicos em homenagem ao Professor João Lumbrales,* Coimbra Editora, 2000, Margarida Mesquita, O Regime Comunitário dos Auxílios de Estado e as suas Implicações em sede de Benefícios Fiscais, *Cadernos de Ciência e Técnica* Fiscal n.º 158, Lisboa 1989.

[46] Que vino a influir la *«Comunicación de la Comisión sobre la aplicación de las reglas relativas a los auxilios estatales a las medidas que con respecto a la tributación directa de las empresas»*, publicada en 10 de diciembre de 1998, así como la «Alteración de las Orientaciones a los auxilios estatales con finalidad regional, tomando en cuenta el n.º 2 del artículo 299º del Tratado CE relativo a las regiones ultra periféricas de la Unión», publicada el 9 de septiembre de 2000.

Como en efecto, en ambas instancias los trabajos se basaron esencialmente en la tributación de actividades móviles, destacando el caso de las actividades financieras, habiendo sido calificadas como perjudiciales las actividades financieras del CINM[47].

Así, conforme a las últimas decisiones de la Comisión, el nuevo régimen del CINM que entró en vigencia el 1 de enero de 2003, fue autorizado por un período de cuatro años, con la producción de efectos hasta el 31 de diciembre de 2011, para las entidades que obtuvieron licencia del 1 de enero de 2003 al 31 de diciembre de 2006, en los sectores de actividad de la Zona Libre Industrial, de los Servicios Internacionales y del Registro Internacional de Naves, con exclusión de los servicios financieros y de intermediación de financiera y de las actividades del tipo «servicios intra-grupo» (centros de coordinación, de tesorería y de distribución). Este régimen consta en el artículo 34º del Estatuto de los Beneficios Fiscales, diferenciándose del primer régimen teniendo en consideración los beneficios concedidos (introducción de tasas mínimas de tributación en el IRC y de limitaciones de los beneficios concedidos) y los requisitos de admisión (la obligación de creación de puestos de trabajo).

El hecho de haber sido expresamente excluidas las actividades de naturaleza financiera del nuevo régimen, fue determinante para el rumbo favorable de los trabajos a nivel del Grupo del Código de Conducta y de la OCDE[48].

Ya sea en el contexto del Código de Conducta para la Tributación de las Empresas, sede en que apenas estaba en causa la medida relativa a las actividades financieras del CINM, o ya fuere en la OCDE, se concluyó que, frente a las alteraciones introducidas entre tanto en el régimen del CINM, las actividades perjudiciales habían sido abolidas.

Subsistió, sin embargo, la cuestión de la fecha de la producción de efectos de estas actividades al abrigo del régimen anterior hasta el 31 de diciembre de 2011, cuestión esta que se resolvió igualmente[49]. Con efecto, en el acuerdo político sobre el Paquete Fiscal a que se llegó en el Ecofin de 20 y 21 de enero de 2003, se salvaguardó expresamente la fecha de producción de efectos del régimen de las actividades financieras del CINM constante del artículo 33º del EBF hasta el 31 de diciembre de 2011, habiendo sido igualmente esta la decisión adoptada en la OCDE.

3.2. APLICACIÓN DE LA CLÁUSULA GENERAL ANTI-ABUSO

Nos referiremos a una operación concreta en que la Administración Tributaria entendió que había lugar a la aplicación de la cláusula general anti-abuso prevista en el artículo 38º, nº 2, de la Ley Gene-

---

[47] En lo que se reporta al Código de Conducta, Portugal nunca concordó con la «calificación» de perjudicial atribuida a las actividades financieras del régimen del CINM en el Informe Primarolo, teniendo, en especial, destacando que no había sido suficientemente analizada en la perspectiva de la respectiva proporcionalidad frente a los objetivos económicos pretendidos, o sea, en el contexto del punto G del Código.

De hecho, según lo dispuesto en el punto G, mismo que, eventualmente, una determinada medida aplicable a una región específica sea considerada potencialmente perjudicial de acuerdo con lo dispuesto en el punto B del Código, su carácter perjudicial podrá verse alejado frente a un imperativo de valor superior – el desarrollo económico de esa región.

Para eso, importa que se compruebe que las medidas fiscales son proporcionales y orientadas a los objetivos pretendidos, mostrándose la Comisión particularmente sensible a la presentación de datos económicos de naturaleza cuantitativa, tipo el nivel del empleo creado en la región.

En este ámbito, Portugal hizo entrega de dos informes, uno de ellos bastante extenso con datos económicos de naturaleza cuantitativa colectados por el Gobierno de la Región Autónoma de la Madeira, en términos de los cuales se prueba la proporcionalidad del régimen. Hasta ahora, estos informes nunca fueron debidamente analizados. De hecho, contrariamente al procedimiento previsto en el punto G del Código de Conducta, no fue analizada por el Grupo la cuestión relativa a la proporcionalidad de la medida frente a los objetivos económicos pretendidos, una vez que el segundo informe entregado no fue objeto de discusión en el Grupo. De hecho, contrariamente al procedimiento que fue adoptado sobre todos los demás informes entregados por los otros Estados miembros, la Presidente concluyó, después de la distribución del informe a los Estados miembros, que su silencio se traduce en la anuencia en cuanto a la evaluación de la medida como perjudicial. Este hecho dio origen a que en el Informe Primarolo fuera inscrita la siguiente nota de pie de página (nº 8, a p. 12): «*La Delegación portuguesa pidió que el número 32 (sobre la evaluación positiva dada por el Grupo a la medida) fuera alterado agregando la frase «basándose exclusivamente en la evaluación por los criterios del punto B del Código», de manera que quedara claro que la medida B6 no fue evaluada en los términos del punto G del Código. De hecho, ningún Estado miembro emitió opinión sobre el concepto de proporcionalidad relativa a la medida B6 en los términos del punto G del Código, ni sobre la evaluación de la medida B6 frente a la condición ultra periférica de la Madeira, ni sobre el contenido del informe presentado por Portugal sobre esta materia, no siendo por eso posible partir del principio de que este silencio general sobre el asunto pueda significar, en cualquier circunstancia, que la medida B6 fue debidamente evaluada en el ámbito del punto G del Código*».

[48] En el caso de la OCDE, importa destacar que en el Informe de progresos de trabajos del Foro de junio de 2000 («Towards global tax co-operation, Report to the 2000 Ministerial Council meeting and recommendations by the Committee on Fiscal Affaires…» cit.), fueron indicados provisoriamente como potencialmente preferenciales determinados aspectos del régimen. Además, en el Informe de progresos de los trabajos del Foro de 2004, «The OECD's project on harmful tax practices: the 2004 progress report», cit., refiere expresamente que los regímenes preferenciales del CINM fueron abolidos y pueden seguir produciendo efectos hasta el 31 de diciembre de 2011 respecto a los antiguos beneficiarios.

[49] En conformidad con la autorización de la Comisión en sede de auxilios del Estado, tales medidas pueden producir efectos hasta el 31 de diciembre de 2011, suscitando la cuestión de saber hasta qué punto se podría respetar esta fecha en el ámbito de los trabajos sobre la competencia tributaria nociva. A este propósito, Portugal defendió desde siempre que el régimen del CINM se trata de un régimen específico de auxilios del Estado a una pequeña isla ultra periférica, que desde el principio fue concebido como un programa con producción de efectos hasta el 31 de diciembre de 2011, estando en causa derechos adquiridos. En este contexto, atendiendo al principio de la cohesión económica y social y concretamente a lo dispuesto en el nº 2 del art. 299º del Tratado y estando en causa derechos adquiridos, siempre defendimos que la referida fecha de producción de efectos debería ser respetada, lo que vino a pasar.

ral Tributaria, introduciéndose después una norma específica para efectos del nº 10 del artículo 46º del CIRC. En el caso concreto estaba en causa una *«multiple step transaction»*, con una multiplicidad de actos practicados entre empresas con conexiones entre sí para obtener una abusiva economía tributaria, concretamente, el aprovechamiento del régimen de ganancias distribuidas previsto en el artículo 46º del CIRC, a través de la transformación de ventajas relativas a los intereses obtenidos en los provechos inherentes a ganancias distribuidas por una empresa participada instalada en la Zona Libre de Madeira. Se pretendía, en suma, beneficiarse del régimen de no-tributación de las ganancias no distribuidas, mucho más favorable que el régimen de tributación de los intereses, usando una serie de operaciones en cadena, con varias sociedades.

Para el efecto se usó el siguiente esquema de operaciones:

a) la **sociedad A**, era una sociedad gestora de participaciones sociales (SGPS) residente en el territorio nacional;

b) la **sociedad C**, se había constituido en la ZFM beneficiándose de la exención del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades al amparo de ese régimen, la **sociedad A** detentaba el 89% del capital social y el otro 11% lo detentaba la **sociedad B** SGPS, residente en el territorio nacional;

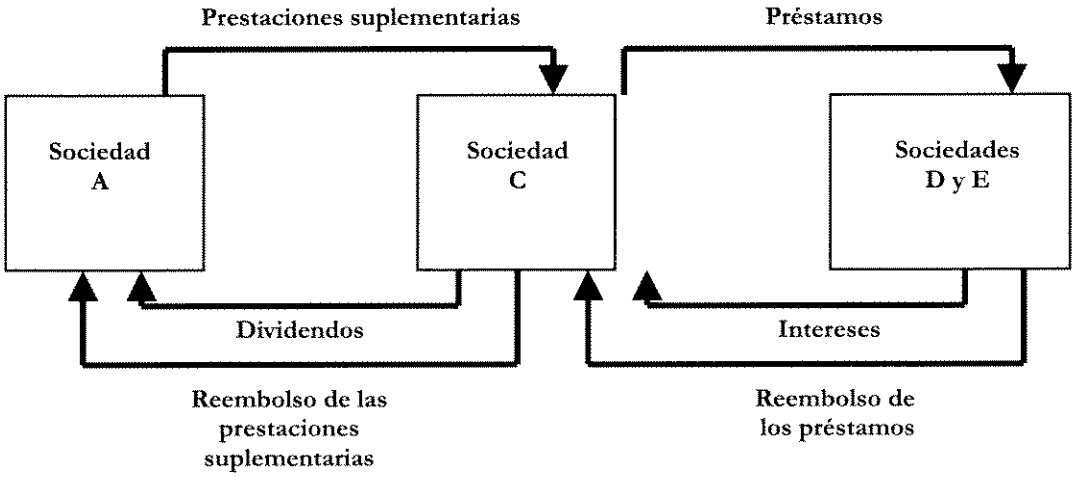
c) la **sociedad A** realizaba, previa consulta con la **sociedad C**, diversas prestaciones suplementarias de capital a esta sociedad. A dichas prestaciones suplementarias de capital correspondían, en las mismas fechas y montos, transferencias monetarias efectuadas por la **sociedad C** a las **sociedades no residentes D y E**. Dichas transferencias se efectuaban a título de préstamos concedidos, rindiendo intereses a la **sociedad C;**

d) en los años en causa, las ganancias provenientes de préstamos constituían el 99,999999% del total de las ganancias de la **sociedad C,** el remanente lo constituían los intereses bancarios que asumían un carácter residual, no representando, por sí solo, actividad económica que justificara la existencia de aquella sociedad;

e) en una fase final, se procedía a la transformación económica de los intereses en los dividendos, distribuidos por la **sociedad C** a las empresas poseedoras de su capital, en la proporción de 89% para la **sociedad A** y 11% para la **sociedad B**. Esta operación, para efectos tributarios, en la esfera de sus beneficiarios, se consubstanciaba como una operación neutra, dado el régimen de tributación de la **sociedad C** y el hecho de que la distribución de los dividendos se beneficia del régimen de eliminación de la doble tributación económica de las ganancias distribuidas prevista en el artículo 46.º del CIRC;

f) en una última fase, se procedía al reembolso de las prestaciones suplementarias de capital, cerrándose la operación, siendo que la **sociedad C** a ser reembolsada por las entidades no residentes en una determinada fecha y por un monto determinado, efectuaba igualmente una transferencia bancaria a favor de la **sociedad A** con fecha y valor de ese mismo día y de cantidad igual, a título de reembolso de las prestaciones suplementarias.

Es decir, en términos sintéticos presentamos a continuación el siguiente esquema de toda la operación:



La Administración Tributaria concluyó que en esta situación se estaba ante una transformación de los provechos relativos a los intereses obtenidos por los provechos inherentes a ganancias distribuidas por una empresa participada instalada en la ZFM, hecho que justificaba la reconducción de la situación a lo dispuesto en el artículo 38º, nº 2 de la Ley General Tributaria, una vez que los divi-

dendos distribuidos por la **sociedad C** a la **sociedad A** constituían actos dirigidos por medios artificiosos, a través del uso innecesario de la **sociedad C**, y con abuso de las formas jurídicas, a la eliminación de un impuesto que sería debido si los intereses originados de esa aplicación de capital fuera propiamente contabilizados en la esfera de la **sociedad A**. En caso que no fuera usada una empresa participada, que se beneficiaba de un régimen tributario privilegiado, los intereses se tributarían correctamente en la oficina principal de IRC en el ámbito de la **sociedad A**, en la medida en que competirían para la formación Del resultado fiscal.

Tal como se concluyó, la **sociedad A** por sí misma podría desarrollar los negocios en causa, dado que los medios humanos, financieros y estructurales le pertenecen directamente o las entidades que la controlaban, por lo que lo que se pretendía con la cadena de operaciones descrita era apenas una economía tributaria abusiva: proceder a la deducción del incremento patrimonial, en los términos del artículo 46º del CIRC, en lugar de competir para la formación de la utilidad gravable en cuanto provechos, en los términos de lo previsto en el literal c) del nº 1 del art. 20º del CIRC. Como tal, por la aplicación de la cláusula general anti-abuso prevista en el artículo 38º, nº 2, de la Ley General Tributaria, se entendió que se trataba de la recepción de dividendos por parte de la **sociedad A** como recepción de intereses.

Después, se introdujo una medida específica anti-abuso en el artículo 46.º del CIRC buscando situaciones como esta, que, como indicamos anteriormente en el punto 2.6, vienen a determinar que el régimen de la eliminación de la doble tributación económica de las ganancias distribuidas no se aplica, procediéndose, si es el caso, a las correspondientes liquidaciones adicionales de impuesto, cuando se llegue a la conclusión de que existe abuso de las formas jurídicas dirigidas a la reducción, eliminación o diferimiento temporal de los impuestos.

4. CONCLUSIONES

De lo expuesto resultan, esencialmente, las siguientes conclusiones:

1. La competencia tributaria es bicéfala, pudiendo tener efectos positivos y negativos, llevando a la erosión de los ingresos tributarios de ciertos países o territorios en beneficio de otros.
2. A partir de los años 80 se registró un movimiento generalizado a nivel mundial de creación de regímenes de tributación privilegiada.
3. El combate a la competencia tributaria nociva es fundamental en un mundo cada vez más globalizado, teniendo en consideración los efectos nocivos producidos.
4. A partir de los años 90, se registra a nivel mundial un nuevo abordaje del problema de la competencia tributaria nociva, destacándose las iniciativas de la UE con la aprobación del Código de Conducta para la Tributación de las Empresas y de la OCDE, con la aprobación del Informe para las Prácticas de la Competencia Tributaria Nociva.
5. El uso de medidas anti-abuso para evitar el uso de paraísos tributarios o de regímenes fiscales de tributación privilegiada es fundamental para enfrentar el redimensionamiento del fraude y la evasión tributaria a nivel internacional.
6. En Portugal, fue a partir de la década del 90 que se introdujeron progresivamente medidas anti-abuso unilaterales, haciéndose esencialmente apelación, para el efecto, a una lista de regímenes fiscales «claramente más favorables».
7. Teniendo en consideración, sobre todo, el resultado de los trabajos sobre la competencia tributaria nociva llevadas a cabo en la UE y en la OCDE, Portugal alteró el régimen tributario vigente en la Zona Libre de Madeira, habiendo eliminado expresamente, a partir del 2002, la posibilidad de que las entidades obtuvieran licencia para la práctica de actividades financieras del tipo servicios intra-grupo, centrales de coordinación, de distribución y de tesorería.
8. El uso abusivo de regímenes privilegiados de tributación en ciertos casos concretos, ha conducido a la Administración Tributaria portuguesa a introducir nuevas medidas anti-abuso.
9. Regla general, las medidas anti-abuso introducidas en la legislación portuguesa han demostrado ser eficaces.

Caso práctico:

TEMA 3.2. LA LUCHA CONTRA LAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS NOCIVAS. ACCIONES CONJUNTAS Y MEDIDAS UNILATERALES

Enrico Martino
Director de la Oficina de Relaciones Internacionales
Ministerio de Economía y Finanzas
(Italia)

SUMARIO: Introducción.–Primera Parte: Iniciativas Conjuntas de la OCDE y la Unión Europea para evitar que los contribuyentes localicen sus ganancias en los paraísos tributarios.–Segunda Parte: Medidas vigentes en el Sistema Jurídico Italiano para luchar contra las Prácticas Tributarias Nocivas .–Conclusión.

INTRODUCCIÓN

Antes de dar inicio a mi presentación, deseo agradecer a la Secretaría Ejecutiva del CIAT y al Comité Organizador de esta 40ª Asamblea General que hoy finaliza sus trabajos, por la oportunidad que le ofrecen a un representante de la Administración Tributaria italiana de exponer en esta sede el tema que hoy se nos ha asignado.

Dado que soy el último expositor de la jornada, me permito proponer una especie de común denominador de los temas que se han discutido, que reside –en mi opinión– en reafirmar que el camino a recorrer para tratar de combatir las prácticas tributarias nocivas es, sin duda, el de la cooperación internacional, a través de la cual realizar un intercambio de información cada vez más intenso que, lejos de constituir un fin en sí mismo, representa una herramienta fundamental, capaz de otorgar un alcance estratégico a las políticas tributarias individualmente consideradas. La función de las políticas tributarias sigue siendo, en efecto, la de asegurar la efectiva y correcta recaudación de los ingresos públicos –correspondientes al Estado o a otro ente público territorial– legalmente establecidos. En este sentido, la necesidad de seguir en el camino de la intensificación del intercambio de información entre las administraciones, no constituye sólo una exigencia propia de los países miembros de la Unión Europea, y de la misma Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo, sino que representa además, con justa razón, una de las finalidades principales del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, como el foro adecuado para intercambiar experiencias entre países miembros y asociados, y de asistencia para mejorar cada una de las administraciones, respetando las respectivas exigencias manifestadas.

Después de los agradecimientos que consideraba mi deber dirigir al CIAT y a su Secretaría, a cargo de la organización del encuentro, pasemos ahora al tema de mi presentación.

En la primera parte de dicha presentación, considero necesario hacer referencia, aunque sea de manera sintética, a las iniciativas de carácter conjunto realizadas en el ámbito de la OCDE y de la Unión Europea para evitar que los contribuyentes localicen sus ganancias en los denominados paraísos tributarios y, a la vez, alentar a dichas jurisdicciones a eliminar los privilegios tributarios para los no residentes. La segunda parte, en cambio, estará dedicada al análisis de la normativa italiana, es decir, a la exposición de las medidas vigentes en el sistema jurídico italiano para luchar contra lo que se denomina prácticas tributarias nocivas.

Como premisa, quisiera hacer previamente referencia al concepto de «paraíso tributario», del cual muy a menudo se ha abusado.

Desde el punto de vista tributario, se consideran paraísos tributarios aquellos países en los cuales el nivel de imposición es, por lo menos, un 30% inferior al nivel promedio que se aplica, por ejemplo, en Italia, teniendo en cuenta que el promedio europeo está alrededor del 46,2% (con un mínimo del 34% en Grecia y un máximo del 55% en Suecia).

La OCDE, defensora de la armonización tributaria a nivel internacional, contralora y garante del crecimiento económico equitativo a nivel internacional, en su actividad de control y desarrollo de políticas sociales, comenzó a estigmatizar, hacia fines de los años 80, a los países considerados paraísos tributarios, en principio con lo que dio en llamarse *«Prueba de Reputación»*, basado en criterios meramente subjetivos precisamente de reputación, con el cual trató de aislar claramente a los países que disponen de un tratamiento tributario con demasiadas facilidades. En ese primer documento, la denominación concreta de paraíso tributario correspondía a la fama que el país tenía, a nivel internacional, como paraíso tributario.

Como se verá más adelante, en base a los principios de la OCDE, la *«competencia tributaria nociva»* se concreta principalmente a través de los *«paraísos tributarios»*, definidas como aquellas jurisdicciones en las cuales:

- hay una imposición nula o puramente nominal, pero no efectiva;
- no existe intercambio efectivo de información con otros países;
- no hay transparencia en las disposiciones legislativas y administrativas;
- no existe el requisito, para el otorgamiento de los beneficios tributarios, de que la actividad que se desarrolla en el país tenga carácter sustancial.

Respecto del fenómeno de los paraísos tributarios, uno de los principios que se fue afirmando cada vez más es el referido a la exigencia de la convergencia entre acciones a nivel internacional, bilateral y nacional. El conjunto de estas acciones se considera hoy indispensable en la promoción de áreas de transparencia y de intercambio efectivo de información. De hecho, la adopción de principios internacionales y/o de obligaciones derivadas de acuerdos multilaterales y bilaterales, constituye por cierto un aspecto estratégico de este proceso, pero es al mismo tiempo evidente que no se puede prescindir totalmente de la adopción, en el ámbito nacional, de algunas herramientas capaces de brindar mayor seguridad respecto de la lucha contra las denominadas prácticas tributarias nocivas.

De todas maneras, hay que hacer constar el accionar y los esfuerzos de muchas jurisdicciones para receptar los diferentes estímulos internacionales tendientes a su apertura. Este proceso, si bien todavía no se ha completado, requirió y requiere aún una fuerte determinación, un compromiso constante y considerables esfuerzos para modificar algunas de las normas internas y de las prácticas existentes a fin de adoptar comportamientos adecuados para garantizar la transparencia y el intercambio efectivo de información y detener los fenómenos de elusión y/o evasión. Del mismo modo, en este marco, las acciones individuales a nivel de legislación nacional contra la elusión también desarrollan una función de estímulo para todas las otras jurisdicciones que todavía no han incorporado totalmente los principios de transparencia y el intercambio de información.

Pero vayamos ahora a las iniciativas más importantes encaradas en el ámbito de la OCDE y de la Unión Europea.

PRIMERA PARTE

Como ya hemos dicho, las diferentes iniciativas aplicadas desde fines de los años 80, tanto en el ámbito de la OCDE como de la Unión Europea, han sido desarrolladas en el marco de acciones específicas, dirigidas a obstaculizar las prácticas tributarias nocivas existentes en algunas legislaciones que, en razón de las normas tributarias vigentes, favorecían y siguen favoreciendo, si bien cada vez menos, el ocultamiento de capital y de ganancias por parte de los inversores extranjeros.

En lo que se refiere específicamente al frente de la OCDE, es posible distinguir dos fases de este proceso orientadas a la eliminación de las denominadas prácticas tributarias nocivas. Una primera fase de acciones de la OCDE desarrollada desde los años 90 y durante toda la década, sobre todo tendiendo a la identificación de los paraísos tributarios: el Informe OCDE de 1998 sobre las prácticas tributarias nocivas se concentró precisamente en la imposición por área geográfica de los denominados capitales financieros móviles y en los demás servicios a los activos. En especial, tal como se ha dicho, los documentos de la OCDE hacían referencia a por lo menos cuatro criterios característicos de los denominados paraísos tributarios:

1. una imposición nula o simplemente nominal, pero no efectiva;
2. una ausencia de intercambio efectivo de información con otros países;

3. una ausencia de transparencia en las disposiciones legislativas y administrativas;
4. la inexistencia del requisito, para otorgar los beneficios tributarios, de que la actividad desarrollada en el país tenga carácter sustancial.

El primer criterio, **imposición nula o de impuesto nominal sobre la renta**, fue considerado inicialmente como la primera y absoluta condición, de por sí suficiente, para que una jurisdicción fuera identificada como paraíso tributario.

El segundo factor, es decir, la **ausencia de intercambio de información**, caracteriza, en cambio, la falta de disposición de la jurisdicción para intercambiar información en materia tributaria con las administraciones tributarias de otros países comprometidos en la lucha contra la evasión y la elusión tributaria. Dicho criterio se refleja, por ejemplo, en la prohibición al acceso y al intercambio de información de carácter bancario y/o financiero, vigente dentro de dicha jurisdicción.

La ausencia de transparencia, el tercer criterio mencionado, hace referencia sobre todo a la circunstancia de una efectiva incapacidad de la jurisdicción de que se trate para ofrecer información detallada sobre las propias disposiciones tributarias y al régimen especial preferencial adoptado por esta jurisdicción respecto de algunos contribuyentes.

Finalmente, **la ausencia del requisito sobre la existencia de una actividad sustancial en la jurisdicción**, fue definida como el conjunto de privilegios tributarios otorgados a empresas extranjeras que no tienen una presencia significativa en la jurisdicción o que no contribuyen de manera significativa al desarrollo de la economía local - el denominado «*ring fencing*».

El Informe OCDE de 1998, que instituyó el Foro sobre prácticas tributarias nocivas, identificó los paraísos tributarios en base a estos principios y redactó una lista de más de 40 jurisdicciones, que de una u otra manera «satisfacían» dichos criterios, a punto tal que era necesaria una intervención coordinada en términos de medidas defensivas a aplicar. Como es sabido, la primera versión de la lista de la OCDE de los paraísos tributarios se redujo luego a 35 jurisdicciones, con motivo del compromiso asumido por algunas de aquéllas jurisdicciones de eliminar dichas prácticas tributarias nocivas y adoptar las medidas recomendadas por el mencionado Informe OCDE de 1998.

Hice referencia a esta evolución histórica porque quisiera llamar la atención sobre el hecho de que no fue posible alcanzar de manera inmediata un acuerdo generalizado sobre la caracterización de una práctica tributaria como «nociva». De hecho, luego de muchas discusiones, se eliminó el principio referido a la ausencia de impuestos directos o al nivel de imposición a aplicar, respetando el derecho de cada ordenamiento de establecer su propio nivel de imposición interna. De todo ello, resultó una aceptación general del principio en base al cual la característica referida podía servir para calificar un régimen como paraíso tributario, en la medida en que dicho factor estuviera acompañado de por lo menos uno de los otros factores:

- ausencia de intercambio de información;
- ausencia de transparencia;
- ausencia del requisito referido a las actividades sustanciales realizadas en la jurisdicción.

El siguiente paso fue la decisión en el ámbito de la OCDE de no aplicar el requisito referido a las actividades sustanciales, precisamente por la dificultad de determinar con precisión lo que podía entenderse por «sustancial».

Todas estas modificaciones confirman la dificultad, todavía presente, para caracterizar claramente un régimen como «paraíso tributario», por lo que, inclusive en la misma OCDE, actualmente se hace referencia básicamente a dos condiciones para calificar a una jurisdicción como paraíso tributario. Estas dos condiciones son:

- ausencia de intercambio de información;
- ausencia de transparencia.

El intercambio de información se basa hoy en el principio que reconoce a las autoridades competentes en materia tributaria –en base a acuerdos y convenios específicos entre países– el derecho a solicitar información para fines específicos y determinados. En este contexto, recuerdo que precisamente en lo que se refiere al intercambio de información, el nuevo texto del artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre *Impuestos sobre la Renta y el Capital*, incluye en el intercambio de información a la información bancaria.

El requisito de transparencia, en cambio, se refiere al compromiso de las jurisdicciones a eliminar de sus ordenamientos internos todos los elementos que se alejen de los estándares contables internacionales y de las convenciones generalmente aceptadas en materia tributaria como, por ejemplo, el «secreto» sobre el *tax ruling* (dictámenes u opiniones relativas a asuntos tributarios planteados a la administración tributaria).

La segunda etapa de acciones de la OCDE se puso en marcha en el año 2000, una vez superado el *impasse* que fue la consecuencia del inicio de los debates y la exigencia de buscar consensos con respecto a la noción de «paraísos tributarios» y, sobre todo, de las prácticas tributarias nocivas. Dicha acción se llevó a cabo precisamente con referencia a la identificación de mecanismos adecuados de intervención y de «reacción» ante las prácticas tributarias nocivas. El Informe OCDE del 2000 recomienda, en especial, acciones en tres direcciones: legislación nacional, acuerdos bilaterales y multilaterales en materia tributaria y acciones de cooperación internacional. Entre ellas voy a referirme aquí a las medidas defensivas que, por lo general, son adoptadas por los países ante los *«paraísos tributarios no cooperadores»*. Dichas medidas incluyen, por lo general, uno o más de los siguientes instrumentos:

- eliminación de las deducciones, exenciones o créditos referidos a los pagos realizados por residentes en países que aplican prácticas tributarias nocivas;
- reglamentos sobre capitalización exigua;
- reglamentos sobre sociedades extranjeras controladas;
- restricciones referidas a la participación en exoneraciones o a crédito tributario por pago en el extranjero;
- reglamentos sobre precios de transferencia, y
- reportes de información referidos a las transacciones que involucran paraísos *tributarios no cooperadores* o que se benefician de sus prácticas tributarias nocivas.

Como puede verse, la finalidad de estas medidas defensivas a las que hice referencia es básicamente la de aumentar el costo de la localización de las ganancias en los regímenes tributarios favorables o, para decirlo con otras palabras, combatir la localización «ficticia» de las ganancias, más que penalizar las ganancias que provienen de estas jurisdicciones. Pero voy a retomar este aspecto en la segunda parte de mi presentación, cuando me refiera a la legislación italiana en materia de *empresas extranjeras controladas*.

Volvamos ahora a las acciones más recientes de la OCDE. En efecto, quisiera hacer referencia, por un lado, al desarrollo del modelo de acuerdo de la OCDE para el intercambio de información, del cual somos hoy testigos y actores y al cual se recurre cada vez con más frecuencia en los acuerdos bilaterales y multilaterales y, por otro, al surgimiento de un consenso cada vez más generalizado respecto del concepto de campo de juego a nivel global –*«global level playing field»*– y de la necesidad, a su vez, de una presencia simultánea de acciones unilaterales, bilaterales y multilaterales.

En lo que respecta a la nueva lista publicada por la OCDE en el año 2004 referida a los «paraísos tributarios no cooperadores», más allá de su contenido es necesario, sobre todo, constatar que, desde la primera lista, se pasó a una mucho más reducida gracias al compromiso asumido por al menos 31 jurisdicciones para asegurar el pleno respeto de los principios de transparencia y de intercambio de información. Por otra parte, en el Foro Global de Melbourne, realizado recientemente (noviembre 2005), ha quedado claro que si un país decide utilizar una lista de países derivados de la lista de la OCDE, debería hacerlo basándose en hechos relevantes y ciertos. Es decir, que dicho país debe, de todas maneras, tener en cuenta la implementación de los principios de transparencia y el nivel efectivo de intercambio de información que se aplica en la jurisdicción. Pero sobre este punto volveré más adelante. Como cierre de esta primera parte, deseo hacer una breve referencia a las iniciativas encaradas por la Unión Europea en materia de lucha contra las prácticas tributarias nocivas.

En especial, quisiera referirme brevemente al esfuerzo que la Unión Europea ha realizado desde fines de los '90 para preparar el denominado Código de Ética. Como es sabido, dado que el Tratado de la Unión no prevé disposiciones específicas sobre la uniformidad de los impuestos directos, la coordinación tributaria es un resultado particularmente difícil en este tema. La imposición tributaria directa debe respetar, naturalmente, las cuatro libertades previstas por el Tratado (libre circulación de mercaderías, personas, servicios y capitales), como así también el derecho de establecimiento de personas y de empresas.

Respecto de las técnicas más comunes para desalentar el uso de arbitrajes tributarios, se puede hacer referencia a las reglas contra la capitalización exigua *(thin capitalization)*, que prevén la indeducibilidad de los intereses pasivos. En especial, dicha normativa contra la capitalización exigua trata de evitar la transferencia de imponible fiscal de países con alta presión tributaria hacia otros que tienen una presión más baja. En efecto, los gastos afrontados por los intereses pasivos de préstamos financieros en general se utilizan para reducir la base imponible sobre la cual pagar los impuestos. Maniobras tributarias similares se realizan para trasladar ganancias de países con alta imposición hacia países con imposición más baja y, por consiguiente, localizar ganancias en estos últimos. Las principales desventajas de estas maniobras tributarias elusivas, consisten en la pérdida de ingresos tributarios para los gobiernos nacionales que tratan de contrarrestarla con una potestad impositiva directa. La imposición tributaria indirecta, en cambio, requiere un alto nivel de armonización, dado que se refiere a la libre circulación de las mercaderías y la libre prestación de servicios. Desde el año 1992, la

armonización de la imposición tributaria indirecta ha evolucionado de manera decisiva con la incorporación del nuevo régimen de impuestos internos («accisa») y del impuesto al valor agregado intracomunitario, basado en la eliminación de las fronteras tributarias y aduaneras, así como de los controles aduaneros en las fronteras entre los Estados miembros.

En este contexto, se inserta el Código de Ética al que se ha hecho referencia, que es precisamente el resultado de la necesidad de una acción común a nivel europeo para luchar contra la competencia tributaria nociva, a fin de contribuir a realizar la plena neutralidad del factor tributario. El Código de Ética es, por lo tanto, uno de los instrumentos que se han introducido para limitar los fenómenos negativos vinculados a la sustracción de ganancias hacia las denominadas «zonas de menor imposición tributaria». No es una herramienta vinculante desde un punto de vista estrictamente jurídico, pero esto no quiere decir que los Estados puedan ignorarla, desde el momento en que constituye un documento al cual someterse en lo que respecta a las previsiones que contiene.

También hay que destacar que el Código se aplica exclusivamente en materia de imposición a las empresas. Es decir, que el Código se aplica a todas aquellas medidas de carácter tributario, adoptadas en el ámbito legislativo o administrativo, que puedan llevar a un nivel de imposición efectiva inferior a los niveles generalmente aplicados en el Estado interesado, pudiéndose determinar dicho nivel de imposición tanto por normas referidas a la base imponible como por alícuotas o por cualquier otro elemento pertinente.

El Código prevé un compromiso por parte de los países de no incluir en sus ordenamientos formas impositivas que pudieran ser nocivas y eliminar las que todavía existan, a través de una especie de monitoreo interno de la normativa propia y también de la práctica existente. Esta última referencia se presenta seguramente como algo interesante, ya que impone a los Estados la obligación de considerar también el «cómo» se aplica concretamente una norma, más allá eventualmente de su texto.

Es importantísimo recordar aquí que, al monitoreo interno, se contrapone un monitoreo externo, realizado por los demás países de la Comunidad, en la legislación ya adoptada o en proceso de ser adoptada por los demás países. Monitoreo éste que se realiza mediante el intercambio de información de manera voluntaria o a requerimiento, en caso de que el Estado requirente considere que las normas que se aplican ofrecen facilidades que pueden ser nocivas.

Un intercambio de información que permite un control recíproco muy riguroso; piénsese que cada uno de los países puede no sólo solicitar aclaraciones con referencia a las normas tributarias que podrían estar alcanzadas por el ámbito de aplicación del código, sino discutir dichas normas que otorgan facilidades evaluando su repercusión en el mercado común. Una de las pocas excepciones admitidas está constituida por las facilidades locales o regionales adoptadas como apoyo de regiones específicas, pero en las cuales sean consideradas compatibles.

Como es sabido, la actividad de control de la producción normativa de cada uno de los países miembros está a cargo de un Grupo, conformado por exponentes de cada uno de los Estados y de la Comisión, que evalúa además el eventual carácter nocivo de las normas tributarias que se someten a su consideración. El Grupo presenta informes periódicos sobre las medidas tributarias sometidas a su análisis, que remite al Consejo Económico-Financiero para su evaluación y posterior publicación de considerarlo de interés.

Asimismo, el Código prevé que, para el caso en que las medidas tributarias sean utilizadas con el fin de apoyar el desarrollo económico de determinadas regiones, se evaluará si son proporcionales respecto del objetivo a alcanzar y si tienden a él. En el ámbito de esta evaluación, se le presta especial atención a las características y a las necesidades de las regiones ultra-periféricas, sin afectar la integridad y la coherencia del ordenamiento jurídico comunitario, incluido el mercado interno y las políticas comunes.

El Código agrega que «los principios tendientes a eliminar las medidas tributarias nocivas deberán adoptarse en un marco geográfico lo más amplio posible. A tal fin, los Estados miembros se comprometen a promover su adopción en terceros países y en los territorios en los cuales no se aplica el Tratado».

El objetivo que se fija el Código es, por lo tanto, algo ambicioso: quiere representar una herramienta política capaz de tener influencia en la legislación interna, pero evitando adoptar medidas comunitarias, intentando así el camino institucional.

Queda claro que el común denominador de la acción de la OCDE y de la Unión Europea es que su objetivo último no es eliminar la competencia tributaria en sí misma, sino exclusivamente la competencia tributaria distorsiva, que mina desde la base cualquier posibilidad de armonización tributaria; es decir, ese tipo de política tributaria que tiende sólo a sustraer base imponible a otros Estados, otorgando facilidades tributarias específicas a los extranjeros, y a crear una verdadera barrera al intercambio de información.

Con lo expuesto he querido decir que las estrategias anti-paraíso de la U.E. y de la OCDE a las que hice referencia en esta primera parte, no son las alícuotas tributarias particularmente reducidas en cuanto tales, que deben por lo tanto considerarse como una forma de competencia totalmente aceptable, sino sólo y exclusivamente «aquellas políticas tributarias que tienden a **sustraer de manera fraudulenta** materia imponible a los otros Estados».

Pasemos ahora al análisis de la legislación nacional en la materia.

SEGUNDA PARTE

En Italia se encuentran vigentes múltiples acuerdos, firmados por el país en base a los principios expuestos por el artículo 26 del modelo de la OCDE para evitar la doble imposición y para efectuar verificaciones tributarias simultáneas, en base a la directiva CEE 77/799.

Siempre en materia de acciones multilaterales, Italia ha dado amplia ejecución en su ordenamiento a las normas comunitarias para la correcta aplicación de las normas tributarias y la lucha contra el fraude tributario. En efecto, en un intento por promover la colaboración y la cooperación entre los Estados pertenecientes a la Unión Europea a fin de garantizar la correcta aplicación de las normas de naturaleza tributaria y la represión de los ilícitos tributarios, se dictaron a lo largo de los años disposiciones internas específicas, tendientes a reglamentar la materia. Como es sabido, las normas comunitarias que actualmente regulan el intercambio de información y la asistencia recíproca entre las autoridades tributarias de los Estados miembros de la Unión Europea, derivan de la directiva número del 19 de diciembre de 1977, modificada por las directivas , y , que regulan la materia referida al sector de los impuestos directos y del impuesto a las primas de seguros; el reglamento del 7 de octubre de 2003, con ámbito limitado al impuesto al valor agregado; y el reglamento del 16 de noviembre de 2004, referido a la cooperación en materia de impuestos internos («accisas»).

En el momento de receptar el nuevo régimen comunitario, se han aportado las modificaciones necesarias a las disposiciones nacionales (Decreto del Presidente de la República N° 600/1973, Decreto del Presidente de la República N° 633/1972 y Ley N° 1216/1961), que regulan la verificación del impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado y el impuesto a los seguros.

Considerando lo expuesto, en base a las disposiciones internas que más adelante comentaré en detalle, existen en Italia las listas negras.

Pasemos ahora a las denominadas empresas extranjeras controladas (CFC por sus siglas en inglés), la legislación de las mismas es, sin dudas, la normativa contra la elusión que probablemente ha tenido la mejor suerte y representa, de hecho, la forma de normativa anti-paraíso más difundida que existe actualmente. Como es sabido, la característica principal de esta orientación normativa es el hecho que, más allá de las diferentes modalidades de aplicación adoptadas por los distintos países, prevé que las ganancias producidas por una controlada están sometidas a la imposición del Estado de residencia de su sociedad madre, cuando aquella tenga residencia en un país donde esté sometida a un régimen especialmente favorable respecto del vigente en el Estado de residencia de su controlante. Esto independientemente de que la controlada extranjera haya distribuido efectivamente dichas ganancias.

Es evidente que una normativa de este tipo no persigue el objetivo de impedir que se acuda a los «paraísos tributarios» o, de alguna manera, a aquellos países que ofrecen facilidades específicas a los empresarios extranjeros, sino que más bien tiende, más precisamente, a evitar la acumulación de ganancias societarias en un Estado con una imposición baja o nula sin que nunca se transfieran, y por consiguiente, sometidas a la imposición normal en cabeza de la controlante. Desde este punto de vista, es posible observar que la legislación vigente en Italia, en materia de *«empresas extranjeras controladas»* fue introducida con la característica específica de evitar la localización ficticia de las ganancias, más que para penalizar las ganancias provenientes de estas jurisdicciones. El ordenamiento nacional ofrece la posibilidad, tal como veremos más adelante, de presentar un **requerimiento** como así también de demostrar la naturaleza no ficticia de las actividades realizadas en países en los cuales se encuentra vigente un sistema impositivo decididamente inferior al italiano y con los cuales no exista un intercambio de información adecuado.

Desde este punto de vista, quisiera llamar la atención sobre el hecho de que las normas contra la elusión y el fraude que estamos tratando no tienen una intención discriminatoria respecto de uno o varios países y tampoco puede hablarse de la finalidad de atraer ganancias extranjeras; su objetivo, como acabamos de exponer, es el de penalizar localizaciones ficticias. Ahora bien, que algunas ganancias extranjeras, esto es sólo las ganancias percibidas en determinadas jurisdicciones, y no todas ellas sean objeto de dicho régimen, depende, repito, del hecho que dichas ganancias son percibidas en jurisdicciones que tienen un nivel de imposición notablemente inferior al italiano y con las cuales no

existe un adecuado intercambio de información. Estos dos criterios [(a) un nivel de imposición notablemente inferior al italiano y (b) ausencia de un adecuado intercambio de información] son, de hecho, los criterios de referencia de la normativa nacional.

Corresponde aquí reiterar que cada vez que nos encontramos frente a fenómenos de este tipo, no hay ninguna ganancia por parte de la jurisdicción con imposición privilegiada o paraíso tributario, en el sentido de que cada vez que hay una localización ficticia de la ganancia, el país no está ganando, sino que simplemente está favoreciendo que no se paguen impuestos en otro país.

Como primera reflexión sobre el sistema jurídico italiano, llamo vuestra atención sobre la circunstancia de que el sistema italiano se basa en el modelo denominado enfoque jurisdiccional que, como es sabido, a diferencia del enfoque transnacional, se caracteriza por el hecho de que la renta del sujeto participado extranjero se relaciona de manera unitaria con el controlante residente, independientemente de las fuentes de donde proviene. Por lo tanto, el sistema italiano, como por otra parte la mayoría de los sistemas normativos adoptados por muchos países europeos, en primer lugar Francia, se basa en la definición de uno o más parámetros que tienden a identificar los países o regímenes considerados «privilegiados», es decir, en su enumeración puntual y taxativa. En efecto, en base al enfoque *jurisdiccional,* una vez establecido que el Estado extranjero de referencia forma parte de los «incriminados», toda la ganancia del sujeto participado que se encuentra localizado en él se relaciona con el controlante nacional. El *enfoque transnacional*, en cambio, hace referencia exclusivamente al tipo de ganancia y en especial al ingreso pasivo, es decir, a la ganancia que deriva más que de la explotación de una efectiva actividad económica, de la productividad propia de los bienes de fácil movilidad, tal como lo es típicamente la ganancia de naturaleza financiera (intereses, royalties, dividendos, ganancias de capital por cesión de participación, etc.).

Pero analicemos en detalle el contenido específico de las normas sobre las CFC vigentes en Italia. A través de lo que está específicamente previsto en la legislación nacional italiana, se observa que el legislador italiano orienta el impedimento al traslado de ganancias a territorios con imposición privilegiada, principalmente a través de dos normas:

- los artículos 167 y 168 del TUIR (Texto único del Impuesto a la Renta), que recogen la normativa sobre las CFC;
- el artículo 110 del TUIR que limita la deducibilidad de componentes negativos de la renta, referidos a operaciones realizadas con empresas domiciliadas en determinadas naciones.

Al respecto, debe aclararse que dichas normas son el resultado de un proceso progresivo, que se inició a principios de los años '90, tendiente a introducir disposiciones antiabusivas para impedir comportamientos poco ortodoxos, consistentes en la deducción de componentes negativos ficticios o inflados dentro de grupos societarios internacionales con empresas asociadas ubicadas en países con baja o nula imposición (art. 76 del TUIR - Ley N° 413 de 1991). Sin embargo, esta norma presentó desde el principio algunos límites inherentes al hecho de que estaba orientada únicamente a los grupos societarios, mientras que el flujo de los costos ficticios podía provenir de sujetos sólo aparentemente independientes, pero que de hecho eran maniobrados a través de pantallas fiduciarias. Para ello, el legislador nacional, siguiendo las indicaciones de la OCDE, modificó la disposición en el año 2000, convirtiendo en «no deducibles los costos y los demás componentes negativos de la renta que deriven de operaciones realizadas con empresas aun cuando no fueran sociedades y no necesariamente pertenecientes al mismo grupo».

El motivo de la norma italiana, al igual que para la disciplina de las C.F.C., propia de los demás ordenamientos nacionales, es dar solución a un fenómeno de elusión internacional como lo es el diferimiento tributario (o sea, la producción de ganancias en países de baja imposición evitando su distribución bajo la forma de dividendos o utilidades).

El nuevo art. 167, que reformula el art. 127 bis del viejo TUIR, regula sólo las sociedades extranjeras controladas, mientras que el nuevo art. 168 amplía la aplicación de la normativa de las C.F.C., a los casos en los cuales el sujeto residente en Italia posee, directa o indirectamente, incluso a través de una sociedad fiduciaria o por interpósita persona, una participación no inferior a un determinado porcentaje en las utilidades de una empresa residente en Estados con un régimen tributario privilegiado.

El porcentaje de participación no debe ser inferior al 20% si se trata de sociedades que no cotizan en bolsa y al 10% si se trata de sociedades que cotizan en bolsa.

Las ganancias de la empresa no residente se determinan por un importe que corresponde al mayor entre la utilidad antes de impuestos, resultante del balance de la participada extranjera, y una ganancia determinada inductivamente en base a coeficientes de rendimiento referidos a determinadas categorías de bienes.

El artículo 167, inciso 1 del Decreto del Presidente de la República N° 917/1986 (correspondiente al artículo 127 bis, inciso 1 del texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2003) prevé que «*si*

un sujeto residente en Italia posee, directa o indirectamente, incluso a través de una sociedad fiduciaria o por interpósita persona, el control de una empresa, de una sociedad o de otro ente, residente o localizado en Estados o territorios con régimen tributario privilegiado, las ganancias obtenidas por el sujeto extranjero participado se imputarán, a partir del cierre del ejercicio o del período de gestión del sujeto extranjero participado, a los sujetos residentes proporcionalmente a las participaciones que ellos posean. Dichas disposiciones se aplican también a las participaciones en sujetos no residentes respecto de las ganancias que derivan de sus establecimientos permanentes sometidos a dichos regímenes tributarios privilegiados».

La normativa de las C.F.C., se aplica a los sujetos residentes en Italia que posean, directa o indirectamente, el control de un sujeto residente o localizado en uno de los Estados o territorios identificados en la lista negra aprobada por decreto ministerial.

En base al segundo inciso del art. 167 del Nuevo Texto Único (NTU), la normativa de las C.F.C., se aplica:

- a las personas físicas residentes;
- a los sujetos a que hace referencia el art. 5 del TUIR (sociedades de personas y sujetos equiparados);
- a las s.p (sociedades de personas), s.c.p.a (sociedad en comandita por acciones)., s.r.l. (sociedad de responsabilidad limitada), sociedades cooperativas y de seguros mutuos, así como entes públicos y privados distintos de las sociedades, que tengan o no por objeto exclusivo o principal el ejercicio de actividades comerciales (art. 73, inciso 1, letras a), b) y c) del TUIR.

Están en cambio excluidos del ámbito de aplicación de dicha normativa:

- las sociedades y entes de todo tipo, con o sin personería jurídica, no residentes en el territorio del Estado (art. 73, inciso 1, letra d);
- los establecimientos permanentes en Italia de sujetos no residentes o de empresarios individuales extranjeros, con excepción del caso en el cual estuvieran controlados por un sujeto residente, incluso de manera indirecta.

Con el Decreto Ministerial N° 429 del 21 de noviembre de 2001 se dictó, en virtud del inciso 8 del art. 167 del TUIR, la reglamentación de la normativa referida a las empresas extranjeras participadas. El art. 1, inciso 2, detalla que se consideran residentes o localizados en Estados o Territorios con régimen tributario privilegiado todos los sujetos (empresas, sociedades u otros entes) admitidos para beneficiarse de los regímenes privilegiados.

Según el segundo párrafo del inciso primero, la nueva normativa de las C.F.C., se aplica también «a las participaciones en sujetos no residentes respecto de las ganancias que derivan de sus establecimientos permanentes sometidos a dichos regímenes tributarios privilegiados».

En especial, según la legislación italiana, la norma se aplica cuando el sujeto residente:

- posee una participación de control, directo o indirecto, en el capital del segundo, «incluso a través de sociedades fiduciarias o por interpósita persona», de acuerdo con el art. 2359 del Código Civil;
- es un sujeto extranjero localizado en un país con un régimen tributario privilegiado.

Un ámbito importante sobre el que quisiera llamar la atención es el del control, tal como fue establecido por las normas civiles internas (art. 2359 del Código Civil). Al respecto se diferencian:

- el denominado control de derecho, que se aplica cuando una sociedad dispone, directa o indirectamente, de la mayoría de los votos que se puedan ejercer en la asamblea ordinaria de otra sociedad;
- el denominado control de hecho, que se aplica cuando una sociedad dispone, directa o indirectamente, de la cantidad de votos suficientes para ejercer una influencia dominante en la asamblea ordinaria de otra sociedad;
- el denominado control indirecto o mediato se aplica cuando, aun cuando no se posean participaciones societarias como para tener influencia directa en la actividad de otra sociedad, esta última recibe la influencia dominante de una tercera sociedad respecto de la cual la primera ejerce, a su vez, un control de derecho o de hecho;
- el denominado control contractual, que nace en el momento en que se establecen vínculos contractuales específicos (C.M. 207/2000).

El Decreto Ministerial N° 429/2001 aclara que el momento importante con referencia al cual debe evaluarse la existencia o no del requisito del control, a los fines de la aplicabilidad de la normativa de las C.F.C., está en la «fecha de cierre del ejercicio o período de gestión del sujeto extranjero controlado». Dicha previsión guarda conformidad con la práctica en materia de sociedades de personas, donde la imputación de las utilidades se realiza, a los efectos de la transparencia, en cabeza del sujeto que a la fecha de cierre del período fiscal de la sociedad reviste la calidad de socio. La

misma norma prevé, además, que el control subsiste incluso cuando la cantidad de votos necesaria para ejercer el control de hecho o de derecho (Nros. 1 y 2 del art. 2359 del Código Civil) se alcance sumando todos los votos correspondientes a los familiares a que hace referencia el art. 5, inciso 5 del TUIR.

El cuarto inciso del art. 167 del TUIR establece que los Estados o territorios con régimen tributario privilegiado deberán estar identificados mediante decreto del Ministerio de Finanzas, fundamentalmente en base a la existencia de los dos criterios a los que he hecho referencia al principio, es decir:

1) un nivel de imposición sensiblemente inferior respecto del aplicado en Italia;

2) la ausencia de un adecuado intercambio de información.

La lista negra de los países y territorios importantes a los fines de la aplicación de la normativa de las C.F.C., está contenida en el Decreto Ministerial 429/2001. Este decreto subdivide a los países con régimen tributario privilegiado en tres categorías:

- El art. 1 identifica a los Estados que constituyen paraísos tributarios en toda su extensión territorial. Se trata de Estados que gozan de un sistema de exención casi total.
- El art. 2 enumera los Estados que, si bien constituyen paraísos tributarios, contemplan la excepción de algunos tipos de sociedades que satisfacen las condiciones de imposición ordinaria y que, por lo tanto, no entran en el ámbito de aplicación de la medida.
- El art. 3 identifica a los Estados para los cuales la aplicabilidad de la normativa se refiere exclusivamente a sujetos y actividades específicos.

Por lo tanto, la normativa prevé que la ganancia producida por la participada extranjera se impute «a los efectos de la transparencia» en cabeza del sujeto residente, independientemente de su efectiva distribución, proporcionalmente a la cuota de participación en las utilidades, directa o indirecta. Sin embargo, en caso de participación indirecta, es necesario diferenciar si ello sucede a través de:

- sujetos extranjeros;
- sujetos residentes en Italia o establecimientos permanentes en Italia de sujetos extranjeros.

El primer inciso del art. 3 del Decreto Ministerial N° 429/2001 establece:

- para los sujetos a que hace referencia la letra a), la ganancia de la C.F.C., se imputará pro cuota al sujeto italiano que controla indirectamente a través del sujeto extranjero;
- para los sujetos a que hace referencia la letra b), la ganancia de la C.F.C., se imputará pro cuota al sujeto italiano o al establecimiento permanente en Italia del sujeto extranjero mediante el cual se ejerce el control indirecto.

El objetivo de la norma nacional es, en este caso, establecer la imputación de la ganancia extranjera, a los efectos de la transparencia, en cabeza del «primer sujeto de la cadena de control» sometido a imposición en Italia. Para la determinación de la ganancia de la empresa se aplican las disposiciones del NTU, salvo para las contenidas en los arts. 54, inciso 4 y 67, inciso 3, para los temas de subdivisión en cuotas de las plusvalías y de las amortizaciones aceleradas respectivamente, así como las disposiciones de los arts. 96, 96 bis, 103 y 103 bis, para los temas de dividendos extranjeros, dividendos distribuidos por sociedades no residentes, imputación de las pérdidas a ejercicios futuros, empresas de seguros y entes crediticios y bancarios respectivamente.

El art. 2, segundo inciso del Decreto Ministerial 429/2001 establece que, para la determinación de la ganancia del sujeto extranjero se reconocen, a los fines tributarios, los valores resultantes del balance del sujeto extranjero correspondiente al ejercicio o período de gestión anterior al de la primera aplicación de la normativa de las C.F.C.

El último párrafo del art. 2 inciso segundo del mencionado decreto, establece que las amortizaciones y los fondos para riesgos y cargas resultantes de dicho balance se consideran deducidos, inclusive si son distintos de los admitidos por el TUIR, o si exceden los límites de deducibilidad allí previstos.

Debe destacarse que, dado que la ganancia de las participadas extranjeras no se funde con la ganancia total del sujeto residente, sino que constituye una base imponible autónoma sujeta a imposición por separado, la misma no puede ser presentada como compensación de eventuales pérdidas correspondientes al sujeto residente, y viceversa.

La normativa de las CFC contiene algunas disposiciones cuya finalidad es evitar, a partir de su aplicación, el fenómeno de la doble imposición.

En especial el art. 3, inciso cuarto del Decreto Ministerial 429/2001, prevé que la distribución de utilidades por parte de las participadas extranjeras no concurre a formar la ganancia total del sujeto residente por la cuota correspondiente al monto de las ganancias ya imputadas, a los efectos de la transparencia, en cabeza de este último y, por consiguiente, ya sometidas a imposición (por separa-

do). Con esta disposición se evita que las mismas ganancias se vean sometidas a imposición en cabeza del sujeto italiano:

- una primera vez (separadamente) a los efectos de la transparencia;
- y una segunda vez (de manera ordinaria) en el período fiscal en el cual tiene lugar efectivamente la distribución.

Las ganancias distribuidas por la participada extranjera que exceden aquellas que ya han sido sometidas a imposición a los efectos de la transparencia, concurren a formar la ganancia total del sujeto italiano según la normativa ordinaria.

De los impuestos adeudados sobre dicho monto, se pueden deducir los impuestos a la renta pagados en el exterior a título definitivo por la participada extranjera. El costo de las participaciones en el sujeto extranjero, según el inciso 5 del art. 3, es:

- aumentado por las ganancias imputadas a los efectos de la transparencia en cabeza del sujeto italiano;
- y disminuido, hasta coincidir con dichas ganancias, por las utilidades distribuidas.

La finalidad de dicha norma es evitar que los mismos importes se vean sometidos a imposición en cabeza del sujeto italiano una primera vez bajo la forma de utilidad y una segunda, bajo la forma de mayores plusvalías.

La única posibilidad de evitar la aplicación de la norma que se estudia, inclusive en presencia de los requisitos subjetivos y objetivos, es demostrar que responde a los casos previstos por las causas de excepción a que hace referencia el inciso 5 del art. 167 del NTU. La norma prevé dos condiciones alternativas, en las cuales ella no es aplicable:

- la primera, se verifica en el caso en que el sujeto residente demuestre que el sujeto localizado en el Estado o territorio con régimen privilegiado ejerce efectivamente una actividad industrial o comercial en el Estado en el cual tiene sede;
- la segunda causa de excepción se aplica si el sujeto residente demuestra que la constitución del sujeto extranjero no fue motivada por la voluntad de localizar las respectivas ganancias en Estados o territorios con régimen tributario privilegiado.

Para que no se aplique el régimen de las C.F.C., el contribuyente está obligado a presentar previamente un requerimiento ante la administración tributaria: en este caso no se trata de una facultad otorgada al contribuyente, sino de una obligación propiamente dicha. Además, a diferencia de un requerimiento ordinario, éste se refiere a la evaluación de circunstancias de hecho y no a la interpretación de normas legales.

Las modalidades de aplicación de la presentación del requerimiento en el ámbito de las C.F.C., están establecidas por el art. 5 del Decreto Ministerial 429/2001. En especial, el inciso 3 del mencionado artículo prevé que el contribuyente debe demostrar que las ganancias obtenidas por la sociedad participada fueron producidas en un porcentaje no inferior al 75% en otros Estados o territorios diferentes de los indicados en la lista negra, y aquí sometidas integralmente a imposición ordinaria. La sociedad, luego de la resolución favorable del requerimiento basado en el ejercicio efectivo de una actividad económica en el lugar, quedará eximida de la obligación de gravar la ganancia extranjera a los efectos de la transparencia en base al art. 169 del Texto Único. Sin embargo, cuando la controlada extranjera distribuya el dividendo, éste será gravado totalmente, en cabeza de la controlante, en base al art. 101, inciso 3, con el efecto de una doble imposición, sin el beneficio del crédito tributario.

Finalmente, quisiera hacer referencia al mecanismo de funcionamiento del referido **requerimiento.** Con respecto a las utilidades provenientes del extranjero distribuidas por sociedades o entes, suponiendo que el sujeto extranjero resida en países o territorios con régimen tributario privilegiado, el ordenamiento nacional prevé el total sometimiento a imposición de los dividendos percibidos por el contribuyente, sin perjuicio de la posibilidad de tramitar un procedimiento a través de la presentación de un requerimiento, tendiente a demostrar, según modalidades específicas (inciso 5 del artículo 167 del TUIR) que desde el inicio del período en que se poseen las participaciones, las ganancias no se han localizado en contextos de régimen tributario privilegiado.

También quedan fuera del campo de aplicación del artículo 59 del TUIR las distribuciones de utilidades realizadas por sujetos residentes en países con regímenes tributarios privilegiados («Cfc») respecto de los cuales fuera de aplicación la normativa prevista por los artículos 167 y 168 del TUIR («Cfc legislation»), obviamente, hasta alcanzar el monto de las ganancias ya sometidas a imposición separada.

En lo que se refiere a las relaciones entre la presentación del requerimiento por Cfc y la presentación del requerimiento por los dividendos, debe aclararse que, en el caso en que el contribuyente haya obtenido opinión favorable con respecto a la normativa Cfc en base a las causas de excepción

prevista por el artículo 167, inciso 5, letra a) del TUIR (desarrollo de una efectiva actividad industrial o comercial por parte de la Cfc), las utilidades distribuidas por esta última concurren totalmente a conformar la ganancia imponible del sujeto residente. De todas formas, no se le impide al contribuyente la posibilidad de presentar un nuevo requerimiento, tendiente a hacer valer la causa de excepción a que hace referencia la letra b), inciso 5, artículo 167 del TUIR (localización de la ganancia en países con régimen tributario privilegiado).

Además, parece claro que los dividendos que eventualmente excedan las sumas ya gravadas, son pasibles de ser sometidos a imposición de manera integral en la medida en que provienen de un sujeto que forma parte de la «lista negra»; el inciso 4 del artículo 47 prevé la imponibilidad integral de las utilidades distribuidas por sociedades residentes en países con régimen tributario privilegiado, cuando no hubieran ya concurrido a conformar la ganancia de los socios a los efectos de la transparencia, según el inciso 1 del artículo 167 ó 168(9) del TUIR.

Finalmente, sobre este punto debe aclararse que la normativa a que hacen referencia los artículos 47, inciso 4 y 89, inciso 3 del TUIR, es aplicable también a la distribución de utilidades por parte de sociedades controladas o vinculadas residentes en territorios o países con regímenes tributarios privilegiados, por la parte que excede las utilidades ya imputadas según el artículo 167 ó 168 del TUIR.

CONCLUSIÓN

Para finalizar, conciente de la necesidad de que la facultad impositiva debe ser ejercida para obtener los medios financieros que requiere la vida del Estado, es necesario que se den las dos consideraciones expuestas anteriormente. Es decir, en primer lugar, es necesario tener siempre presente que la certeza, la equidad, la eficiencia y la transparencia son presupuestos que deben respetarse siempre en materia tributaria en un Estado de derecho. En segundo lugar, acciones de carácter individual, bilateral o colectivo son los instrumentos necesarios para alcanzar un nivel adecuado de transparencia y de intercambio de información en materia tributaria, en la convicción de que estos dos últimos instrumentos son, precisamente, los medios necesarios para garantizar un nivel equitativo y sano de competencia entre regímenes tributarios.

INFORME DEL RELATOR GENERAL

INFORME DEL RELATOR GENERAL

Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo
Especialista Sectorial
Banco Interamericano de Desarrollo - BID
Ex Directora General de la Escuela de Administración Financiera - ESAF de Brasil
Ex Auditora Fiscal de la Receita Federal de Brasil

Primeramente, me gustaría agradecerle a la Receita Federal de Brasil y a la Secretaría Ejecutiva del CIAT por haberme honrado al encomendarme la elaboración del informe general de esta 40ª Asamblea General, cuyo tema es: *«La Recaudación Potencial como meta de la Administración Tributaria»*. Destaco, en mis palabras iniciales, la cuidadosa e inteligente concepción del Programa Técnico; el excelente nivel de los oradores, moderadores y comentaristas, como así también las pertinentes y enriquecedoras intervenciones de los participantes. Resalto, asimismo, el trabajo diligente y competente de los organizadores de la asamblea y de los equipos técnicos y de apoyo logístico que participaron en su realización.

Me disculpo, como lo hacen casi todos los relatores, por no citar la totalidad de las ideas y sugerencias que se presentaron durante las exposiciones y debates ya que, como todos sabemos, la lógica de los informes de relatoría presupone la realización de síntesis y el agrupamiento de las ideas por ejes temáticos. Esto es lo que pasaré a hacer a continuación, intentando ser lo más fiel posible a lo que aconteció durante los cuatro días de la Asamblea, además de expresar, si me lo permiten, mi comentario personal sobre ciertos aspectos.

La 40ª Asamblea del CIAT fue, de hecho, un momento privilegiado de generación y diseminación de conocimientos relativos a temas de política tributaria, gestión por resultados, economía tributaria, planificación estratégica, evaluación de desempeño, indicadores de impacto, etc., teniendo siempre como foco la Recaudación Potencial como Meta de la Administración Tributaria. Una vez más resultó evidente la importancia del rol que desempeña el CIAT como espacio institucional integrador de las administraciones tributarias de sus países miembros, motor de cambios y perfeccionamientos organizativos y, sobre todo, guardián del conocimiento producido en el ámbito de sus diversas actividades y proyectos.

Se realizaron 25 presentaciones, con un total aproximado de 300 páginas escritas, sobre las cuales he tenido el desafío de elaborar una síntesis para plasmar sus contenidos esenciales en el presente Informe. Entendí que mi aporte a esta Asamblea en mi calidad de Relatora sería el de explicitar el hilo conductor entre las diversas intervenciones e identificar sus relaciones de complementariedad; articular las ideas planteadas en perspectivas y contextos bastante distintos; resaltar los elementos que guardan congruencia y coherencia con el tema general y, finalmente, presentar algunas conclusiones generales en base a todo lo que se expuso y debatió. Inicio ahora el informe propiamente dicho.

El tema general de la Asamblea fue dividido en tres grupos temáticos de presentaciones, a saber:

1. **La Definición y estimación de la recaudación potencial. Análisis del potencial económico-tributario y sus condicionantes.**
2. **Las estrategias para alcanzar la recaudación potencial.**
3. **La cooperación internacional como herramienta para alcanzar la recaudación potencial.**

La conferencia inaugural, dictada por el doctor José V. Sevilla Segura, nos brindó una visión muy lúcida y esclarecedora del tema general de la Asamblea, que contextualizó en el ámbito de la Administración Tributaria los conceptos tradicionales de Planificación Estratégica aplicables al sector público.

El orador enfatizó los siguientes aspectos:

- la necesidad de identificar y cuantificar los objetivos últimos de la organización, estableciendo una relación clara entre estos y las políticas públicas aplicables al sector;
- la importancia de dar seguimiento y evaluar dichas políticas de manera de seleccionar las más eficaces;
- la definición de la Recaudación Potencial como **variable de referencia** para la determinación de los objetivos de toda Administración Tributaria;
- el entendimiento de que la misión de la Administración Tributaria es lograr que los ciudadanos cumplan correctamente con sus obligaciones tributarias y, consiguientemente, que la recaudación potencial que no se logre percibir constituya el «margen de fraude»;
- la importancia de que toda Administración Tributaria disponga de un «mapa del fraude» que indique: dónde se ubica el fraude; cuál es el perfil de los defraudadores; cuáles son los medios e instrumentos más utilizados; y, principalmente, cuáles son las razones que llevan a las personas a pagar o no los impuestos debidos;
- el análisis de las variables que determinan el comportamiento de los contribuyentes frente a los impuestos es esencial para la construcción de estrategias y políticas tendientes a mejorar los niveles de cumplimiento con las obligaciones tributarias;
- la elección de las políticas más adecuadas para combatir el fraude resultaría de la combinación de dos factores: el impacto sobre los objetivos pretendidos y el costo de su implementación.

Sobre la base de estas premisas, el orador propone tres puntos que deberían orientar las actuaciones de las administraciones tributarias:

1. un mapa del fraude, que permita conocer su magnitud y características;
2. análisis del comportamiento de los ciudadanos frente a los impuestos;
3. políticas de lucha contra el fraude, formuladas en base a los dos ítems anteriores.

OBS: La evaluación de la eficacia de las distintas políticas como retroalimentación de las estrategias de lucha contra el fraude.

El orador aclara además que las dificultades en cuantificar el fraude radican en su variable de referencia, es decir, en la estimación de la recaudación potencial, cuya magnitud será siempre aproximada. Por ello, recomienda que su cálculo se realice mediante la utilización de técnicas distintas y complementarias. Asimismo, el expositor se refirió a las diferentes perspectivas del fraude y a los modelos de comportamiento de los contribuyentes frente a los impuestos, pasando luego al diseño y la evaluación de las políticas de lucha contra el fraude.

Sevilla Segura concluyó reiterando los principales elementos que guiaron su argumentación en cuanto al tema central de esta Asamblea:

1) los márgenes de fraude constituyen la variable de referencia para la estructuración de los objetivos de la administración tributaria;
2) para poder medir los márgenes de fraude necesitamos estimar la recaudación potencial de manera de permitir la elaboración de una «radiografía del fraude»;
3) la radiografía del fraude nos permitirá: (i) analizar los modelos de comportamiento de los contribuyentes frente a los impuestos y en base a ello elaborar las políticas correspondientes; (ii) estimar el impacto de cada política sobre su objetivo;
4) para evaluar las políticas adoptadas por la AT necesitamos conocer, además de su impacto, los costos, que abarcan tanto los costos de gestión como los de cumplimiento, afrontados por los contribuyentes.

Tema 1. La definición y estimación de la recaudación potencial. Análisis del potencial económico-tributario y sus condicionantes

La primera oradora del tema 1 fue Andréa Lemgruber Viol, de la Receita Federal de Brasil. Su presentación estableció un marco conceptual y estructurador de las reflexiones de ese primer bloque temático. Además de ello, su exposición se encuentra intrínsecamente articulada con las ponencias presentadas en los bloques temáticos 2 y 3, razón por la cual retomaré sus reflexiones una y otra vez

con miras a explicitar mejor el hilo conductor de las ideas debatidas en este evento. Esa especie de «columna vertebral» construida por la disertante brasileña será de gran utilidad para este Informe en el sentido de que permitirá vislumbrar la complementariedad y congruencia entre las diversas intervenciones y el tema central de la Asamblea.

La expositora inició su presentación resaltando que en la gran mayoría de los países la tributación ha sido utilizada como la fuente primordial de financiamiento del Estado y que, consiguientemente, el tamaño del Estado es independiente de las condiciones económicas, sociales e institucionales que posea un país para recaudar impuestos. De allí que la carga tributaria efectiva de un país esté influida tanto por la decisión colectiva de cuánto tributar como también por las condiciones estructurales de la nación. En la misma línea de la conferencia inaugural, Andréa Lemgruber destacó que la diferencia entre el nivel potencial y la recaudación efectiva se explica por la evasión tributaria. Por esa razón, toda Administración Tributaria (en adelante AT), necesita gestionar sus riesgos y utilizar sus escasos recursos de manera estratégica en la lucha contra la evasión y el logro del potencial tributario.

La oradora defiende la idea de que las administraciones tributarias deben trabajar con el concepto del potencial tributario legal, entendido este como «el valor que se recaudaría si ningún contribuyente violase la ley voluntariamente y si, en la media, los errores involuntarios sumasen cero». Resalta que, en la práctica, la carga tributaria efectiva no coincide con el potencial tributario legal, especialmente debido a la evasión y la ineficacia de la administración tributaria. Esta diferencia entre el potencial acotado y la carga efectiva se define como «brecha tributaria». El concepto de brecha tributaria será retomado frecuentemente por los oradores siguientes. Hasta aquí se trabajó con los conceptos de carga efectiva, potencial legal y potencial estructural, que dieron origen a la recaudación efectiva, la «brecha tributaria» y la «brecha potencial».

La estructura teórica presentada por Andréa Lemgruber tiene una gran relevancia a efectos de la política y administración tributarias. Es esencial que los administradores tributarios comprendan si sus países operan con «brecha» o con excedente potencial a la hora de tomar decisiones importantes tales como: modificar alícuotas, crear impuestos, etc. Por otro lado, es importante que entiendan que un esfuerzo tributario muy elevado y prolongado sólo es posible en regímenes tributarios de buena calidad y con una distribución justa de la carga tributaria y, aún así, con finalidades bien aceptadas por la sociedad.

Según esta línea de razonamiento, la eficacia de la administración tributaria será evaluada en función de su capacidad de aproximarse a la recaudación efectiva del potencial acotado (legal), es decir, teniendo en cuenta su capacidad de minimizar la «brecha» tributaria. Reforzando lo afirmado en la conferencia inaugural, la oradora define el objetivo más importante de una AT como: «asegurar que todos los contribuyentes cumplan efectivamente con sus obligaciones tributarias, según lo dispuesto por ley». En resumen, una AT debería ser juzgada especialmente por su eficacia en la lucha contra la evasión y por la aplicación justa del régimen tributario a todos los contribuyentes, en lugar de simplemente por el desempeño de la recaudación.

Dando continuidad al desarrollo del tema, la autora comenta las metodologías para realizar estimaciones y análisis de los ingresos recaudados y de la brecha tributaria, identificando las cuatro dimensiones que la AT debe explorar en el análisis de la brecha tributaria: instrumental, por tipo de tributo, sectorial y regional. Por ende, la exploración del potencial tributario requiere datos y análisis que identifiquen los tipos de evasión predominantes y las respectivas relaciones costo-beneficio de manera de poder definir cuál es la mejor estrategia para reducir la brecha tributaria.

A continuación, la oradora analizó la relación entre el potencial tributario y la gestión de riesgos, y explicó las razones por las cuales debe aplicarse la gestión de riesgos a la administración tributaria, entendiendo tal mecanismo como: «un proceso formal en el que los factores de riesgo de un contexto particular se identifican, analizan, miden, ordenan y solucionan de manera sistemática».

Al final de la presentación, se enumeraron las principales ventajas de que una AT oriente sus objetivos hacia la reducción de la brecha tributaria:

- el análisis de los datos e informaciones genera una mejor comprensión del contexto de la AT, perfeccionando la inteligencia o conocimiento institucional;
- ya que no se limita a una masa conocida de contribuyentes ni al desempeño pasado, este tipo de AT puede encarar nuevos desafíos, nuevos campos de actuación y nuevos sectores que a veces se encuentran sub-tributados;
- es preciso conocer bien el universo de riesgos antes de determinar cuál es la estrategia y/o el instrumento a adoptar, por ejemplo: mayor control o mejores servicios.

En síntesis, las distintas situaciones de riesgo acarrean estrategias y herramientas particulares para la resolución de los problemas específicos de cada AT.

Concluye la presentación diciendo que ese tipo de análisis resulta primordial para las AT de los países en desarrollo, que tienen la tarea de reducir la brecha tributaria frente a un ambiente externo bastante favorable a la evasión y con limitada capacidad institucional y administrativa.

Dentro del bloque temático 1, se realizaron cuatro presentaciones más, agrupadas en dos temas:

1.1. Proyección, acompañamiento y análisis del comportamiento de la recaudación tributaria, cuyos oradores fueron: José Antônio Salim de Argentina y Attilio Befera de Italia;

1.2. La medición y control de la erosión de las bases tributarias (los gastos tributarios y la evasión tributaria), con los siguientes presentadores: Luiz Villela del BID y el Representante de Chile, Ricardo Escobar.

En el tema 1.1 - «Proyección, acompañamiento y análisis del comportamiento de la recaudación tributaria», el orador argentino inició su presentación afirmando que la previsión de los recursos constituye una instancia decisiva para la definición y la planificación de la política tributaria del Estado, y enfatizó la necesidad de que la Administración Tributaria elabore sus propias proyecciones, independientemente de que otras instancias gubernamentales también realicen esta tarea. La elaboración de estimaciones propias permite acompañar y analizar la recaudación de manera más eficiente, lo que posibilita su inclusión en el Plan de Gestión de la administración tributaria. Dicho monitoreo de la evolución de la recaudación permitirá identificar oportunamente los desvíos respecto de la proyección elaborada y perfeccionar la metodología empleada.

Luego el expositor presenta las diversas metodologías utilizadas para proyectar los ingresos tributarios, destacando sus ventajas, fallas y dificultades de implementación. Explica más detalladamente el método directo, que es el adoptado por la Argentina para la elaboración de las proyecciones de recaudación. Dicho método considera tanto los efectos de los cambios en las variables económicas como las modificaciones normativas y las de otra índole que afecten la base imponible. Esta metodología abarcaría las siguientes instancias: (i) normalización de la recaudación; (ii) proyección de los tributos; (iii) incorporación del porcentual de mejora; (iv) revisión y control.

Se aclaró asimismo que las proyecciones comprenden períodos mensuales, anuales y trianuales, y que su acompañamiento es diario, por medio de una tabla de control diseñada para ese fin. Mensualmente, se analiza la evolución de los recursos en relación con los datos internos y externos, desagregados por concepto, actividad económica y ubicación geográfica. Trimestralmente, se analiza la evolución de los recursos en función de las variables macroeconómicas (PBI, consumo, etc.).

El orador destaca que el análisis y acompañamiento de la recaudación se convierten en elementos clave tanto para la previsión de los recursos como para su control, en el sentido de mejorar los métodos de estimación empleados y explicar los desvíos ocurridos, obteniendo así la información necesaria para la toma de decisiones y el perfeccionamiento metodológico.

Concluye enfatizando la necesidad de que las administraciones tributarias cuenten con una correcta planificación de los recursos tributarios necesarios para el cumplimiento de la política tributaria del Estado. Reitera la misma afirmación de los oradores anteriores en el sentido de que el objetivo primordial de la administración tributaria consiste en asegurar el ingreso de los recursos tributarios que exige, por ende, efectuar una previsión de los mismos a fin de poder planificar la gestión de sus distintas áreas.

Según el orador, los métodos que se emplean para elaborar las proyecciones requieren no sólo del uso de herramientas técnicas estadísticas y econométricas sino también, y fundamentalmente, de un conocimiento acabado de la normativa tributaria, de los procedimientos de liquidación y cobranza de impuestos y de las relaciones entre la recaudación y los agregados e indicadores económicos que determinan su evolución. En resumen: el acompañamiento y análisis de la evolución de los recursos respecto de las proyecciones establecidas constituyen un elemento fundamental para la toma de decisiones sobre política tributaria y la propia gestión del organismo.

La segunda ponencia del tema 1.1 estuvo a cargo del representante de Italia, que dividió su abordaje en dos partes: la recaudación voluntaria y la recaudación forzosa. Inicialmente, el orador expuso sobre los profundos cambios que tuvieron lugar en los últimos diez años respecto de la organización jurídica y la gestión tributaria. A continuación relató los principales problemas detectados en ese proceso de cambio organizativo, con vistas a obtener una mayor eficacia de la recaudación tributaria.

En base al análisis de los problemas enfrentados, se establecieron algunas directrices para los cambios y perfeccionamiento institucionales, orientadas a la normalización y simplificación de los procedimientos. El orador hizo un recuento retrospectivo de todos los cambios de orden jurídico, administrativo y procesal adoptados con el fin de mejorar el cumplimiento voluntario con las obligaciones tributarias. Realizó un análisis similar con referencia a la recaudación forzosa, especialmente en lo que respecta a la cobranza de deudas, a la determinación de cuotas, la revisión y cancelación administrativa de los débitos fiscales. También se refirió a la postergación de pagos y los procedimientos ejecutivos y cautelares relativos a la protección y liquidación de los créditos fiscales.

El orador pone especial atención en la relación entre la administración tributaria y los agentes recaudadores, con el objetivo de hacer que el servicio de recaudación sea más ágil y eficiente. Concluye su presentación destacando las innovaciones legislativas relacionadas con los procedimientos de recaudación forzosa.

En cuanto al tema 1.2 – «La medición y control de la erosión de las bases tributarias (los gastos tributarios y la evasión tributaria)», se realizaron dos presentaciones: una de naturaleza más conceptual y teórica, a cargo del representante del BID, Luiz Villela, y otra con una connotación más aplicada, a cargo del señor Ricardo Escobar Calderón, Director General del SII de Chile.

El orador del BID inició su presentación resaltando que el principal objetivo de los regímenes tributarios debería ser el de recaudar los recursos para financiar el gasto público de forma más eficiente, así como asegurar una distribución más equitativa de la carga tributaria. A continuación, pasó a abordar el tema de los incentivos tributarios, que se utilizan con diferentes objetivos de política, tales como la promoción de las exportaciones, la atracción de inversión extranjera, etc.

El orador expuso con mucha nitidez el concepto de incentivo tributario como gasto tributario, y presentó una reflexión sobre sus ventajas y desventajas, y los principales problemas detectados. Incluso presentó una tipología de incentivos y la metodología de cuantificación. El tema de los incentivos tributarios se presenta como bastante polémico, ya que se le atribuyen un sinnúmero de ventajas como así también de desventajas resultantes de su utilización.

Se aclaró que ya no cabe considerar como incentivo la devolución de los impuestos indirectos pagados en las etapas anteriores a la exportación, dado el consenso que existe al respecto de que no se puede exportar impuestos. Asimismo, se presentaron las razones por las cuales se justifica la utilización de incentivos regionales, sectoriales, a la investigación y desarrollo (transferencia tecnológica), modalidades de créditos fiscales. Se estableció una distinción entre incentivos y beneficios tributarios.

La segunda parte de la presentación se dedica al análisis de los llamados gastos tributarios, entendiendo por estos los gastos gubernamentales realizados por medio del régimen tributario en lugar de ser realizados directamente en el presupuesto. Esta forma de ver los beneficios tributarios constituye una innovación, a juicio del orador, representando una especie de desvío de la estructura normativa del tributo, buscando inclusive atender objetivos gubernamentales no tributarios. Los gastos tributarios pueden surgir de exclusiones, exenciones, deducciones, créditos, tasas preferenciales y la postergación de la determinación de la obligación tributaria.

El disertante dedicó una parte importante de su trabajo a las dificultades inherentes a la determinación de los gastos tributarios, como así también al análisis de las ventajas y desventajas de su utilización. En este sentido, analizó diversas situaciones, consignando cuáles de ellas podrían encuadrarse normalmente en la estructura normativa del tributo, y distinguiéndolas de aquellas que constituirían gastos tributarios por representar un desvío de dicha estructura normativa. Luego se presentaron diversas metodologías para estimar y cuantificar los gastos tributarios, entre las que se destacan las siguientes: (i) pérdida de recaudación; (ii) gasto-equivalente o gasto presupuestario; (iii) análisis de series históricas dentro del mismo país.

Las principales ventajas señaladas por el orador respecto de los gastos tributarios fueron: (i) participación del sector privado en programas sociales y económicos; (ii) promoción del proceso de decisión privada (iniciativas y elecciones); (iii) reducción de la necesidad de participación del gobierno en ciertos programas de gasto público. En cuanto a los aspectos negativos de los gastos tributarios, estos generalmente están relacionados con la ineficiencia y la ineficacia, representando en la práctica gastos públicos abiertos, que ocultan el verdadero tamaño del Estado. Uno de los efectos más graves de los gastos tributarios estaría en la erosión de las bases tributarias, pudiendo acarrear aumentos de impuestos para aquellos que no se benefician de sus efectos.

Se recomienda la elaboración de informes o presupuestos de los gastos tributarios a fines de la transparencia fiscal, como así también para una distribución eficiente de los recursos públicos y para la estimación de las posibles pérdidas de recaudación. El autor cierra su trabajo con un análisis de los gastos tributarios en los Estados Unidos, a partir de un estudio reciente de la Oficina de Responsabilidad Gubernamental (US GAO) fechado en 2005.

El segundo orador de este tema, Ricardo Escobar Calderón de Chile, retomó en su presentación algunos de los conceptos presentados por Andréa Lemgruber, sobre todo en cuanto a lo que dice respecto de la medición de la recaudación potencial y a la capacidad recaudadora. Aborda separadamente el tema del dimensionamiento del gasto tributario y de la evasión tributaria.

La exposición está basada en la experiencia de Chile respecto de estos temas. Se destaca que a partir del año 2002, la estimación pasó a formar parte del Informe de Finanzas Públicas, que acompaña la Ley de Presupuesto General de la Nación.

Luego, el orador presentó los aspectos metodológicos de la medición del gasto tributario, que utiliza una medición «*ex-post*» basada en la información efectiva para un período ya transcurrido y aplica un presupuesto de cambio de comportamiento por parte de los contribuyentes (gasto total constante). Se aplica una evaluación de flujo de caja análoga a la empleada en la elaboración del presupuesto. El autor enumeró las principales fuentes de información utilizadas para las estimaciones (declaraciones, estadísticas fiscales, cuentas nacionales, otras informaciones públicas relacionadas con los estados financieros de las empresas, etc.). También enunció las principales metodologías utilizadas, resaltando las siguientes: simulaciones basadas en las declaraciones de Impuesto a la Renta, proyecciones al universo a partir de las simulaciones efectuadas, estimación a partir de datos agregados o de las estadísticas de recaudación tributaria. En el caso de las exenciones al IVA, las estimaciones se basan también en información de la matriz insumo-producto.

Las estimaciones referentes a la evasión tributaria comenzaron a realizarse a comienzos de los años noventa y utilizan el método del potencial teórico, basado en las Cuentas Nacionales. Paralelamente, se fueron desarrollando métodos alternativos, principalmente para medir la evasión de IVA e Impuesto a la Renta. El autor describe los principales métodos utilizados para medir la evasión impositiva, indicando sus especificidades. Los principales métodos analizados fueron: (i) Potencial Teórico basado en Cuentas Nacionales; (ii) Indicador de evasión de IVA, basado en el Índice Productividad-Consumo Final; (iii) Recaudación Potencial a partir de encuestas de presupuestos familiares u otras similares; (iv) Evasión de IVA, utilizando auditorías de punto fijo con una muestra aleatoria; (v) Evasión de IVA, en base a facturas falsas, verificadas por medio de cruzamiento/conciliación de información tributaria.

Tema 2. Las estrategias para alcanzar la recaudación potencial

El representante de Canadá, Guy Proulx, tuvo a su cargo la presentación inicial del tema 2, que trata de las estrategias para alcanzar la recaudación potencial. El orador destaca que en el ambiente de negocios actual, las organizaciones están en una búsqueda constante de alternativas que les permitan ser más eficaces. Por ello, buscan formas de responder a las nuevas y crecientes demandas de servicios del sector público con el consiguiente aumento de la necesidad de recursos. Estos desafíos también se aplican a las administraciones tributarias, cuyo medidor de eficiencia clave está en la forma en que estas enfrentan la brecha de la recaudación de impuestos, es decir, cómo tratan desde el punto de vista estratégico y de gestión la diferencia entre lo que podría recaudarse potencialmente y lo que se recauda en la realidad.

El orador presenta la experiencia canadiense en el sentido de mejorar sus operaciones con la finalidad de superar los desafíos que se le presentan. Así, la DGDSC (Dirección de Gestión de la Deuda y de Servicios al Contribuyente) adoptó una serie de disposiciones tendientes a perfeccionar su eficacia organizativa. Se trabajó con las cargas de trabajo, con los procesos de flujo de trabajo, buscando incorporar a los contribuyentes en una etapa anterior dentro del ciclo recaudador. También se introdujeron estrategias de gestión de riesgos, con la finalidad de manejar de forma más estratégica las cargas de trabajo y se eliminaron las barreras geográficas para lograr una mejor utilización de los recursos limitados.

El orador señala que, a pesar de las mejoras obtenidas, el ambiente organizativo aún se encuentra en un proceso de evolución, con la permanente aparición de nuevos desafíos. Los principales problemas que enfrenta en la actualidad son: (i) el crecimiento y envejecimiento de la cartera de la recaudación de impuestos; (ii) la necesidad de actualización tecnológica; (iii) el compromiso de expandir las principales actividades de negocios; (iv) la obtención de soluciones relativas a la política de impuestos.

Con el fin de maximizar el potencial de generación de ingresos tributarios, debe continuar perfeccionándose la forma de conducir el negocio de la institución. Ya se avanzó bastante en medidas de transformación de negocios por medio de un mejor uso de las soluciones tecnológicas, del desempeño profesional de los empleados y de los procesos de negocio. Lo que se pretende al final de la agenda de transformación organizativa es que se entregue el trabajo adecuado a la persona indicada en el momento oportuno. Esto se logrará manejando los asuntos de recaudación de impuestos junto con aquéllos relativos al cumplimiento por parte de los contribuyentes de forma global y no segmentada, mediante la realización de análisis sólidos y congruentes, con la definición de reglas de negocios flexibles y una metodología estratégica de gestión de riesgos.

Conviene destacar uno de los acontecimientos claves del proceso de transformación: en 1994, la *Oficina del Interventor General de Cuentas – OAG* presentó un informe que recomendaba medidas para mejorar las actividades de la recaudación impositiva. Otro punto a remarcar fue la creación del Cen-

tro Nacional de Atención de Llamadas de recaudación, en 1997, que comenzó a incluir a los contribuyentes más temprano en el ciclo recaudador. En la misma época surgió el Sistema de Rastreo y Gestión de la Ejecución de los Ingresos, el que crea perfiles de riesgo de los deudores. Por otro lado, se adoptaron mecanismos innovadores para transformar las actividades de gestión de la deuda.

En la opinión del orador, los resultados que se pretenden son difíciles de alcanzar, pero no imposibles. Deberán aparecer a lo largo del proceso y podrán reinvertirse en futuras actividades de transformación y perfeccionamiento organizativo.

Dentro del bloque temático 2, se realizaron seis presentaciones más, agrupadas en tres temas:

2.1. La innovación administrativa como forma de garantizar los recursos tributarios, cuyos oradores fueron: Jean-Pierre Lieb de Francia y Peter Jongkind de los Países Bajos.

2.2. El control del cumplimiento, con los siguientes presentadores: Carlos Herrera Álvarez de España y Juan Hernández de la República Dominicana.

2.3. La importancia de los cambios legislativos para disminuir la evasión y la elusión tributarias, cuyos oradores fueron: Sabina Walcott-Denny de Barbados y Jorge Rachid de Brasil.

En el tema 2.1 – La innovación administrativa como forma de garantizar los recursos tributarios, el orador de Francia destacó el compromiso institucional de progresar en dos aspectos: la relación con los contribuyentes-usuarios y el mejoramiento de la recaudación tributaria. La mejora de los servicios ofrecidos a los contribuyentes-usuarios implica la adopción de nuevas tecnologías y la creación de un punto de entrada único para las tramitaciones. La simplificación de las obligaciones tributarias del contribuyente-usuario favorece el desarrollo de una conciencia fiscal que, juntamente con el mantenimiento de altos niveles de control, contribuye a mejorar la recaudación tributaria.

El orador destacó los principales puntos de la reforma de las estructuras de la administración tributaria que se están encarando respecto del primer punto: desarrollar la relación con los contribuyentes-usuarios. Para este fin, las estructuras de la administración tributaria encargadas tanto de los grandes grupos empresariales como de las pequeñas empresas se encuentran orientadas hacia las preocupaciones de los contribuyentes-usuarios, con servicios e interlocutores específicos: DGE (Dirección de Grandes Empresas) y SIE (Servicios de Impuestos para Empresas). De igual modo, los particulares pueden hacer sus tramitaciones en una única repartición tributaria, gracias a la creación de las delegaciones de finanzas, llamadas «*Hotel de Finances*».

Esta priorización de la relación administración-usuario no debe ocultar otra de las preocupaciones de la DGI cual es la lucha contra el fraude fiscal.

En cuanto al segundo punto, el trabajo presentado resaltó la creación de los Grupos de Intervención Regional (GIR), que trabajan conjuntamente con la Aduana y la Policía y disponen de medios eficaces para luchar contra la delincuencia financiera y la economía subterránea.

Finaliza su presentación destacando que las reformas estructurales se apoyan en un conjunto de herramientas tendientes a modernizar la administración tributaria que tienen como objetivo prioritario la reestructuración de su sistema de información. Esta reestructuración traerá facilidades para el contribuyente-usuario, como la creación de una cuenta fiscal única y la selección del canal de contacto con la administración que le parezca más conveniente al usuario: teléfono, Internet, correo. Incluso la presentación de declaraciones y el pago de los impuestos pueden realizarse por Internet.

Enfatiza nuevamente la necesidad de que dichas innovaciones estén sujetas a un rígido control que permita garantizar su verdadera eficacia por medio de un control de gestión y de indicadores de desempeño. Señala, además, la importancia de monitorear el comportamiento de la recaudación tributaria durante un período determinado.

También en el tema 2.1, el representante de los Países Bajos destacó los siguientes puntos en su presentación:

- Los procesos de innovación administrativa se fundamentan en los rápidos cambios que se dan en la sociedad y en el hecho de que los sistemas y procesos internos de la administración tributaria son antiguos, además de costosos e inflexibles;
- Hace un diagnóstico de los principales problemas detectados en la administración tributaria que guiarán el esfuerzo de modernización institucional;
- El análisis de la potencialidad de los negocios de la AT debe servir de guía para la planificación y los cambios institucionales;
- Definición de los presupuestos de la innovación administrativa, así como la preocupación por la aceptación institucional del proceso;
- Formación de un grupo gestor de los cambios, de composición multidisciplinaria;

- Definición de algunas estrategias de corto plazo, con efecto ejemplificador e inductor del proceso;
- Establecimiento de dos líneas de conducta distintas: (i) una con un enfoque suave, orientada al servicio a los contribuyentes que dejan de pagar sus impuestos por primera vez; (ii) otra con un enfoque coactivo, dirigida a los contribuyentes de alto riesgo, que no cumplen con sus obligaciones tributarias;
- La importancia de establecer en la arquitectura del negocio el «telón de fondo» referente a la recaudación potencial;
- La necesidad de crear condiciones legales y normativas que respalden las acciones de una cobranza administrativa y de protección del crédito tributario más efectivas, que puedan incluso alcanzar el patrimonio de los contribuyentes y hasta sus cuentas bancarias;
- En la lucha contra el fraude, una legislación extensa sirve de apoyo para medidas más efectivas, con la inversión de la carga de la prueba de modo de favorecer el trabajo de la administración tributaria. En la práctica, esta legislación sobre la responsabilidad por fraude tiene primordialmente un efecto preventivo.

En el tema 2.2 – «El control del cumplimiento», los oradores, Carlos Herrera Álvarez de España y Juan Hernández de la República Dominicana, destacaron los siguientes aspectos:

a) Puntos enfatizados por la presentación de España:

- La administración tributaria debe trabajar buscando favorecer el cumplimiento de las administraciones tributarias en todos los ámbitos fiscales, dificultando, por otro lado, la falta de cumplimiento intencional.
- Las administraciones modernas deben disponer de potentes mecanismos de control cuya efectividad depende intrínsecamente de la credibilidad del sistema.
- La AT debe estar preparada para enfrentar la resistencia de los grupos sociales menos solidarios, como también la de sectores que disponen de medios bastante sofisticados para la consecución de sus fines fraudulentos.
- Debe prestarse especial atención a las estrategias de Planificación Tributaria que muchas veces se aproximan a la evasión y al fraude mediante proyectos financieros diseñados por especialistas en Derecho Tributario.
- La política tributaria moderna debe estar orientada en dos direcciones: (i) mejorar los instrumentos de análisis de riesgo para identificar correctamente los focos de fraude y (ii) fomentar el control inmediato, buscando una rápida respuesta a las estrategias de elusión y evasión fiscal.
- El tratamiento integral del problema parece ser el camino más adecuado para combatir el fraude, con la colaboración de los diversos agentes públicos pertinentes, tanto nacionales como internacionales, que deben participar en su identificación y represión.
- El trabajo también ofrece un detallado análisis de la base jurídica y de las estrategias adoptadas por la administración tributaria española en el control del cumplimiento con las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.
- La presentación de España realiza importantes aportes mediante el relato de las estrategias y de los procedimientos adoptados en la Planificación de la lucha contra el fraude como así también en el Plan de prevención del fraude fiscal.
- De igual relevancia son las reflexiones y comentarios contenidos en las Propuestas de la AEAT respecto de los mecanismos de fraudes internacionales y en el ítem dedicado a la cooperación internacional como instrumento de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

b) Puntos enfatizados por la exposición de la República Dominicana:

- El control del cumplimiento es un tema esencial para cualquier Administración Tributaria. La mayor dificultad de análisis radica en la diversidad de enfoques que puede existir en función del grado de madurez de la sociedad, de sus niveles de cumplimiento voluntario y de las características del régimen tributario respectivo, entre otros.
- Todos los países requieren una política de control del cumplimiento que fomente el cumplimiento voluntario y que, por otro lado, reduzca las posibilidades de evasión, elusión y fraude tributario.
- En países con un bajo nivel de cumplimiento voluntario, los esfuerzos deberían concentrarse en cambiar la cultura tributaria mediante la toma de decisiones que repercutan en grandes grupos y que tengan efectos multiplicadores. Se debe apuntar a elevar la percepción de riesgo por parte del contribuyente que no cumple con sus obligaciones así como del defraudador.

- El trabajo ofrece también una importante reflexión sobre: (i) la misión de las administraciones tributarias y su relación con el objetivo de mejorar los niveles de cumplimiento; (ii) el principio de la equidad y la relación con los procesos de control del cumplimiento; (iii) la promoción del cumplimiento voluntario; (iv) la importancia de la tecnología como medio para ejercer las facultades de control.
- Se explica en la presentación la experiencia de la República Dominicana respecto de los temas indicados en el párrafo anterior y, finalmente, se presenta un caso práctico de medidas de control en países con bajo nivel de cumplimiento.

En el tema 2.3 – «La importancia de los cambios legislativos para disminuir la evasión y la elusión tributarias», la oradora de Barbados, Sabina Walcott-Denny, enfatizó los siguientes aspectos:

- reiteró la afirmación de oradores que la antecedieron en el sentido de que la función principal de una administración tributaria es la recaudación eficiente de los impuestos;
- deben utilizarse métodos modernos de recaudación, combinados con un aparato ejecutor que sea rápido, significativo y orientado hacia los resultados;
- los contribuyentes, por su parte, buscan minimizar sus obligaciones tributarias, tanto por medios legales como por medios ilegales;
- la administración tributaria utiliza los cambios legislativos como recurso para cumplir con su mandato institucional y reducir la evasión y la elusión tributarias;
- a continuación, la expositora presenta los principales pasos para que se promuevan los cambios legislativos, principalmente como forma de prevenir y dificultar la elusión y la evasión tributarias;
- el trabajo presenta una descripción analítica de la experiencia de Barbados en áreas y actividades que utilizaron los cambios legislativos como medida para reducir la evasión y la elusión tributarias. Específicamente: el sistema tributario de sociedades y personas naturales; el nuevo régimen tributario del impuesto sobre el consumo – IVA, así como la utilización de herramientas administrativas (retención en la fuente, acceso a cuentas bancarias, embargos);
- concluye su presentación afirmando que los cambios legislativos siempre serán una herramienta útil para enfrentar los citados desafíos y maximizar la recaudación potencial de los ingresos tributarios.

En el mismo tema, 2.3, que analiza la importancia de los cambios legislativos, el representante de Brasil, Secretario de la Receita Federal, Jorge Rachid, hizo una exposición muy rica en la que describió y analizó los fundamentos y los resultados de diversas medidas de lucha contra la evasión y la elusión tributarias que se respaldaron en cambios legislativos. A continuación, intentaré sintetizar el análisis y los comentarios sobre los principales cambios legislativos presentados por el orador brasileño:

- Muchas propuestas legislativas buscan reducir o cerrar brechas legales o realizar ajustes con la finalidad de mejorar el control sobre las operaciones de los contribuyentes, reducir el riesgo de que existan evasores tributarios, así como reducir las oportunidades para aquellos que planifican pagos en defecto y diferimiento de tributos.
- La administración tributaria debe tener un papel activo y relevante en auxilio de la elaboración de leyes tributarias y el perfeccionamiento del aparato legal y normativo en materia tributaria.
- El trabajo describe primeramente el contexto macroeconómico brasileño para que se pueda entender las razones que dieron lugar a las medidas legislativas de naturaleza anti-elusiva y anti-evasiva descriptas y analizadas en la tercera parte.
- Los cambios legislativos se agruparon de la siguiente manera: (a) cambios que apuntan a cerrar brechas legales; (b) cambios que apuntan a asistir en el control y monitoreo de los contribuyentes; (c) medidas de intercambio de información y cooperación; (d) otras medidas legislativas de carácter general, con impacto sobre la evasión fiscal.
- Entre los cambios tendientes a cerrar brechas legales se destacan: la tributación en bases universales; la legislación sobre precios de transferencia; la legislación sobre paraísos fiscales.
- Entre los cambios tendientes a asistir en el control y monitoreo de los contribuyentes se destacan: el sistema de retenciones en la fuente; la adopción de regímenes monofásicos; la adopción de tributación específica para productos específicos (alícuota *ad rem*); los medidores de flujo en la industria de las bebidas; el sistema de control y rastreo de la producción de cigarrillos; la fiscalización y el secreto bancario; la Declaración de Operaciones con Tarjetas de Crédito- DECRED y la Declaración Informativa sobre Actividades Inmobiliarias – DIMOB; la exigencia de inscripción CNPJ y CPF para extranjeros.
- Entre las medidas de intercambio de información y cooperación se destacan: el intercambio de información entre los fiscos federales y estaduales; la implementación del registro sincronizado.

- Entre las restantes medidas legislativas de carácter general con impacto sobre la evasión fiscal se destacan: la Contribución Provisoria sobre Movimientos Financieros - CPMF y la Integración con los Ingresos Previsionales.
- Concluye su presentación resaltando que, en los últimos años, la experiencia brasileña ha estado caracterizada por diversos cambios legislativos con efectos positivos sobre la reducción de la evasión y la elusión tributarias, que además contribuyeron a mejorar la eficacia de la Administración Tributaria. El autor señala que todos estos cambios no hubieran sido posibles si la Receita Federal no hubiera estado presente en las decisiones de gobierno. Además, el hecho de ser una institución que goza de profundo respeto y credibilidad le ha permitido formalizar convenios y protocolos internos de cooperación e intercambio de información con otras entidades públicas.

Durante el tercer día, miércoles 5 de abril, se realizaron dos presentaciones muy importantes para el tema central de la Asamblea, que contempla la recaudación potencial como meta de la administración tributaria. Me refiero a las presentaciones de los Grupos de Trabajo del CIAT dedicados a los temas de Control Interno e Inteligencia Fiscal, respectivamente, como Instrumento para las Acciones de Control, en relación a los cuales se presentaron dos Manuales del CIAT, como uno de los productos de dichos grupos de trabajo.

La exposición del primer tema estuvo a cargo de España y Argentina. Se destacó el papel relevante que viene desempeñando el CIAT en cuanto al tema del Control Interno y la Auditoría en las administraciones tributarias. Se describió la composición del grupo y se realizó un relato retrospectivo de su trayectoria hasta llegar a la presentación del Manual CIAT de Auditoría Interna, cuya composición y contenidos fueron el objeto central de la presentación. Se hace una importante correlación entre el Control Interno y la Gestión de Riesgos en las AT, que remite al tema central de la Asamblea – la recaudación potencial. A continuación, la presentación entra en los temas de auditoría interna propiamente dichos, abarcando abordajes de naturaleza conceptual, organizativa, procesal y administrativa, además de establecer algunos principios y directrices técnicas de auditoría a ser aplicados en las administraciones tributarias.

El segundo tema, relativo a la Inteligencia Fiscal, fue presentado por Gerson Schaan de Brasil. Consistió básicamente en la presentación del Manual CIAT de Inteligencia Fiscal, cuyos aportes paso a sintetizar:

- Los desafíos referentes a los controles del cumplimiento de las obligaciones tributarias representan un gran reto para las administraciones tributarias del Siglo XXI, principalmente por la potenciación y materialización de un ambiente propicio para la comisión de fraudes, elusión y evasión tributarias.
- El surgimiento de organizaciones que podrían calificarse como delictivas por su «*modus operandi*» favorece la práctica de delitos de naturaleza tributaria.
- El trabajo resume las principales características de estas organizaciones, además de describir el contexto en el que ellas actúan y los obstáculos que imponen para las administraciones tributarias.
- Luego se brinda un panorama retrospectivo de las actividades del grupo de trabajo y se describen los objetivos del Manual. También se establece una definición de lo que debe entenderse por Inteligencia Fiscal, y se mencionan algunos de los temas de interés especial abordados.
- Finalmente, se presentaron algunas recomendaciones para las administraciones tributarias en lo que respecta a las actividades de inteligencia fiscal.

Tema 3. La cooperación internacional como herramienta para alcanzar la recaudación potencial

La primera presentación de este tercer y último bloque temático estuvo a cargo de la representante de los Estados Unidos de América, Deborah Nolan, que enfatizó los siguientes aspectos:

- Debido a que la recaudación potencial es una variable dinámica, depende de otras variables que se encuentran tanto en el entorno interno de la nación en la que opera la administración tributaria como en el entorno internacional.
- La globalización y la creciente integración de las economías deben generar estrategias administrativas orientadas a optimizar la recaudación de las obligaciones tributarias, con especial atención en el entorno internacional.

- La mejora de la relación institucional con otras autoridades tributarias y gubernamentales es un recurso indudablemente beneficioso para la eficacia recaudadora.
- La oradora analiza algunas iniciativas de la administración tributaria estadounidense en lo que respecta a la recaudación potencial e identifica la necesidad de cooperación internacional como componente clave de los esfuerzos que los Estados Unidos de América viene emprendiendo con relación a este tema.
- A juicio de la oradora, la cooperación internacional es condición *sine qua non* para una efectiva administración tributaria.
- Debe prestarse una atención adicional a las operaciones tributarias entre fronteras, con vistas a asegurar que las operaciones internacionales cumplan con la legislación tributaria vigente.
- De igual modo, se debe prestar atención a las operaciones internacionales y a la globalización de las cuestiones tributarias. El Servicio de Rentas Internas (IRS por sus siglas en inglés) identificó una cantidad de esquemas de elusión con divisas, paraísos fiscales *off-shore*, y el uso de bancos no localizados en los EUA para evitar la declaración de rentas.
- La expositora destaca las dos áreas importantes y específicas de cooperación internacional que se tratarán en este mismo bloque temático de la Asamblea: el intercambio de información y las prácticas fiscales nocivas.
- Destaca en su trabajo, de manera descriptiva y analítica, la relevancia de los Foros Internacionales, de los Intercambios Multilaterales y de la Asistencia Técnica Horizontal, y enuncia las principales iniciativas de estas modalidades de cooperación internacional de las que ha participado EUA.
- La experiencia de los Estados Unidos de América en cuanto a estos temas e iniciativas es citada reiteradamente durante la presentación como forma de contextualizar el abordaje teórico y de ofrecer un mayor grado de realidad a los comentarios y reflexiones.

Dentro del bloque temático 3, se realizaron cuatro presentaciones más, agrupadas en dos temas:

3.1. El intercambio de información y la asistencia mutua para garantizar y exigir las deudas tributarias, cuyos oradores fueron los representantes de la OCDE y de Portugal.

3.2. La lucha contra las prácticas tributarias nocivas. Acciones conjuntas y medidas unilaterales, con los siguientes oradores: Clotilde Palma –ISCAL– Portugal y Enrico Martino de Italia.

Respecto del tema 3.1, los dos expositores destacaron los siguientes aspectos:

a) Representante de la OCDE:

- Descripción de los mecanismos bilaterales y multilaterales para el intercambio de información y asistencia mutua en materia de recaudación tributaria, indicando la manera en que pueden contribuir a una mayor eficacia de las administraciones tributarias.
- Se destacan especialmente la revisión del Artículo 26 de la Convención Fiscal Modelo de la OCDE y el trabajo de la OCDE con centros financieros «*offshore*».
- La segunda parte del trabajo presentado ofrece un breve resumen de la revisión de las estrategias y enfoques de recaudación tributaria, llevada a cabo en respuesta a las preocupaciones de un número de países miembro de la OCDE al respecto de la creciente incidencia del incumplimiento con las obligaciones tributarias.
- La presentación también se ocupó de los siguientes aspectos: (i) la creciente importancia del intercambio de información y la asistencia mutua en materia de recaudación; (ii) el marco legal internacional; (iii) formas de intercambio de información; (iv) reglas básicas del intercambio de información internacional; (v) reglas básicas de asistencia internacional mutua en materia de recaudación; (vi) iniciativas recientes de la OCDE.
- En lo que respecta a la administración de las actividades en materia de recaudación de deudas tributarias, el autor resaltó algunos principios generales para el marco de la investigación sobre las prácticas de recaudación de deuda tributaria de los países, así como los principales hallazgos y conclusiones de la investigación.

b) Representante de Portugal:

- Destacó la importancia de la fiscalidad internacional para la efectividad de los sistemas tributarios, ya sea en términos de diseño de normas como en términos de diseño operativo de las administraciones fiscales.
- El momento actual de las administraciones tributarias está caracterizado por la competencia tributaria nociva, fruto de la existencia de países o espacios territoriales que adoptan políticas de total ausencia de tributación o de gran reducción de su nivel.

- Hoy las decisiones y los negocios pueden trasladarse hacia donde sea más ventajoso en términos tributarios y económicos.
- La erosión de los ingresos tributarios de los países evitados es una de las resultantes de dicha competencia tributaria nociva, que acarrea una distorsión de los flujos comerciales y tiene consecuencias sobre la tributación de los recursos en el nivel mundial.
- Las medidas internas adoptadas por los países para hacer frente a dicha competencia nociva no han dado los resultados esperados.
- Se ha prestado gran atención a los mecanismos de cooperación interestatal, bilateral o multilateral, que incluyen esencialmente el intercambio de información y la asistencia en la cobranza de créditos fiscales.
- A continuación, el orador relata algunas experiencias de Portugal en el área de la cooperación internacional, y analiza sus principales beneficios, dificultades y problemas, como así también los mecanismos de viabilización adoptados.
- En esta línea de abordaje, la presentación trató el tema del intercambio de información tributaria, sus funciones e instrumentos jurídicos, tipos y casos concretos.
- Luego se ocupó de la cooperación administrativa en Portugal, brindando un análisis de los instrumentos legislativos que la fundamentan, las entidades responsables, además de presentar algunos datos cuantitativos al respecto.

Respecto del tema 3.2, la representante del Iscal de Portugal analiza el tema de la competencia tributaria nociva en base al abordaje adoptado por la Unión Europea y por la OCDE. Específicamente, se hace una referencia a las principales medidas unilaterales adoptadas por Portugal para hacer frente a la competencia tributaria nociva, en especial aquéllas que fueron concebidas con el fin de evitar la utilización abusiva de los llamados regímenes de tributación «claramente favorables».

Al tratar el fraude y la evasión fiscal internacionales y la utilización de regímenes de baja tributación, la autora habla sobre el nuevo abordaje en la lucha contra la competencia tributaria nociva y presenta el Código de Conducta de la Fiscalidad de las Empresas. Con respecto a las principales medidas de control de la competencia tributaria nociva adoptadas por Portugal, se presentan las correcciones debidas a la existencia de relaciones especiales; las correcciones de precios de transferencia; las reglas de subcapitalización; la no aceptación como costo; la tributación de plusvalías y minusvalías; la eliminación de la doble tributación económica de utilidades distribuidas, entre otros aspectos.

Debe asignarse especial importancia a la iniciativa de definir qué se entiende por «régimen fiscal claramente más favorable», a la cláusula general anti-abuso y al acceso a información y documentación bancarias.

Finaliza su trabajo con el análisis de dos situaciones concretas: los cambios sufridos en el régimen fiscal de la Zona Franca de Madeira y la creación de una nueva medida anti-abuso en el Código de Impuesto sobre la Renta de las Personas Colectivas, como respuesta al problema de la utilización abusiva de regímenes privilegiados de tributación.

El segundo orador del tema 3.2, que departió sobre la experiencia italiana relativa a este tema, enfatizó los siguientes aspectos:

- El camino a recorrer para combatir las prácticas fiscales nocivas es, sin duda, el de la cooperación internacional, con miras a realizar un intercambio de información cada vez más intenso como herramienta fundamental para alcanzar la eficacia por parte de las administraciones tributarias.
- El CIAT, por lo tanto, representa un espacio institucional propicio para favorecer y estimular dicho intercambio de información, como lo son también la OCDE, la Unión Europea y otros que ya han comenzado a adoptar esta práctica.
- La oradora informa sobre la experiencia de la Unión Europea y de la OCDE en este tema, como posible fuente para extraer principios, directrices y modelos de cooperación.
- A continuación, hace un análisis de la situación del intercambio de información en Italia, y analiza algunas de las dificultades encontradas y las medidas adoptadas para ese fin.
- Concluye su presentación haciendo hincapié en el hecho de que la seguridad, la equidad, la eficiencia y la transparencia son presupuestos que deben respetarse siempre en materia tributaria en un Estado de derecho. En segundo lugar, las acciones de naturaleza individual, bilateral o colectivas son los instrumentos necesarios para alcanzar un nivel adecuado de transparencia e intercambio de información en materia tributaria con miras a garantizar un nivel de competencia equitativo y saludable entre regímenes fiscales.

CONCLUSIONES DEL INFORME GENERAL DE LA RELATORA

Principales tendencias de las administraciones tributarias en el Siglo XXI:

a) En la mayor parte de las presentaciones, se comprobó la utilización de conceptos provenientes del área de Planificación Estratégica y Gestión Pública por Resultados aplicados a la Administración Tributaria. Las adaptaciones realizadas a dichos conceptos para el área tributaria representan un importante esfuerzo de contextualización, que resulta mucho más útil que la simple transposición lineal de los mismos.

b) La Recaudación Potencial y los Márgenes de Fraude constituyen la variable de referencia de las Administraciones Tributarias, y desempeñan un papel relevante en la construcción de los escenarios, en el establecimiento de los presupuestos y en la definición de los objetivos en el área tributaria.

c) Se resalta la importancia del concepto y de la metodología de Gestión de Riesgos aplicados a la administración tributaria, que acarrean el análisis del contexto político y económico, basándose en la identificación de problemas y el análisis de sus causas como elementos orientadores de la planificación de las administraciones tributarias.

d) Otra tendencia importante es la evaluación del impacto y la efectividad de las acciones planificadas por las administraciones tributarias sobre las sociedades de los respectivos países.

e) Lo mismo sucede con el monitoreo efectuado en base a indicadores de resultados e impactos, en lugar de indicadores de producto y proceso, como solía hacerse anteriormente.

f) Los elementos estratégicos de las administraciones tributarias ya no se focalizan en un modelo auto-referente, con un fin en sí mismas, sino que han abierto sus horizontes hacia los límites de su gobernabilidad y trabajan con el concepto acotado de la recaudación potencial, que se establece en base a la legislación vigente.

g) El marco de referencia, la meta más importante y orientadora de las administraciones tributarias, es la recaudación potencial en el sentido acotado, como lo reconoció la gran mayoría de los oradores.

h) Hubo prácticamente un consenso en cuanto a la necesidad de equilibrar dos tendencias en las acciones de las administraciones tributarias: una postura más suave, y otra más forzosa y coactiva. La primera está volcada hacia la educación; a la promoción de conciencia cívica; a la prestación de servicios al ciudadano-contribuyente. La segunda, está más dedicada a la reducción del riesgo de incumplimiento para con las obligaciones tributarias, como así también al análisis de la relación costo-beneficio como forma de desincentivar y reducir la ventaja económica para el ciudadano que no desea cumplir con sus obligaciones tributarias.

i) Se comprobó en muchas de las exposiciones que la legislación tributaria amplió y, de cierta forma, rescató su papel como facilitadora de la eficacia y de la efectividad de la administración tributaria. La legislación tributaria fue presentada no solamente como sustrato de los sistemas tributarios y de las políticas tributarias, sino también en su carácter coercitivo e instrumental. La legislación tributaria fue planteada en esta Asamblea, reforzando la propia función del derecho de regular la conducta y las relaciones de los hombres en sociedad, como una de las prerrogativas del Estado de derecho. En el contexto de muchas de las presentaciones, la legislación tributaria fue vista como instrumento viabilizador de la eficiencia y la eficacia de la administración tributaria.

j) Finalmente, se hizo mucho hincapié en las presentaciones en la cooperación inter-institucional e internacional, reforzando el papel de los espacios institucionales integradores. Cierro mis palabras retomando la idea presentada en el comienzo de este Informe: que el CIAT es un patrimonio de las administraciones tributarias en virtud de su papel aglutinador y armonizador de conductas y procedimientos tributarios, por su vocación privilegiada de formar redes de conocimientos, de promover el intercambio de información, ideas y buenas prácticas, por producir y diseminar conocimientos técnicos especializados en materia de administración tributaria.

Una vez más, Receita Federal y CIAT, reciban mi profundo agradecimiento por la invitación y por la valiosa oportunidad de aprendizaje en que se convirtió para mí esta 40ª Asamblea de CIAT.

RESOLUCIÓN DE LA 40ª ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT

CONSIDERANDO:

Que el incremento de la eficacia de una administración tributaria podría vincularse con la aproximación del monto de la recaudación realizada al de la recaudación potencial;

Que es importante que las ATs, para favorecer la acción recaudatoria y lograr aquella aproximación como meta de su gestión, definan e implementen estrategias basadas en la innovación administrativa, en el aprovechamiento de los avances tecnológicos, en medidas de control y facilitación e inclusive, que dentro de sus competencias, propicien la adecuación de las normas que rigen los impuestos y su marco legal de actuación;

Que la recaudación potencial, además de ser una variable dinámica, no está restricta al ambiente interno del país, y que la globalización de la economía condiciona también las estrategias de la administración tributaria para ejercer sus funciones en forma eficaz y, en especial, para alcanzar la recaudación potencial;

Que las administraciones tributarias se confrontan con el difícil desafío de controlar el planeamiento tributario internacional que se sirve comúnmente de los denominados «paraísos tributarios», constituidos para atraer y dar refugio a importantes recursos financieros promoviendo la evasión tributaria en otros países, lo que significa una merma en la recaudación de estos últimos;

Que se hace necesaria una actitud de cooperación entre las administraciones tributarias, que posibilite que la capacidad de actuación de una determinada administración nacional no se agote en sus límites territoriales y que, además, se propicien acciones conjuntas en áreas de interés común para el combate al fraude y la evasión tributaria.

La Asamblea General,

Resuelve:

Recomendar que las administraciones tributarias de sus países miembros:

PRIMERO: deben considerar a la Recaudación Potencial como una meta a ser perseguida para dar cumplimiento eficaz a su misión, para lo cual es conveniente:

1) desarrollar metodologías y aplicarlas para proyectar el total de los ingresos tributarios para un determinado periodo, por tipo de impuesto, por ramas de actividad económica, por tipo de contribuyentes , por regiones geográficas y por sectores económicos;
2) mensurar y controlar los denominados «gastos tributarios» y presentarlos a la sociedad desagregados para la identificación de los beneficiarios, dando transparencia a la efectiva distribución sectorial, regional y social de la carga tributaria; y
3) implementar métodos de identificación y medición o estimación de la evasión tributaria que permitan evaluar la eficacia de los controles de la AT en los diferentes impuestos, y orientar acciones correctivas para hacerlos más efectivos.

SEGUNDO: deben desarrollar análisis internos sobre las debilidades y fortalezas de su organización y de las oportunidades y desafíos que existen en el ambiente externo; así como de las acciones para el fortalecimiento del «riesgo subjetivo» ante el incumplimiento, para lo cual conviene:

1) fomentar la innovación administrativa y el perfeccionamiento de la estructura operacional, así como el desarrollo y la evaluación de los procesos tributarios, elementos esenciales para el logro de la recaudación potencial;
2) focalizar las acciones fiscalizadoras en aquellas de mayor efectividad, utilizando técnicas de análisis de riesgos y acciones proactivas en el control de actividades empresariales específicas; así como concentrar esfuerzos en detectar y analizar estructuras jurídicas y comerciales utilizadas para el fraude, la evasión y/o elusión fiscal;
3) proponer cambios en la legislación que permitan disminuir la evasión y la elusión tributarias, el mejor aprovechamiento de las bases de incidencia, y el desarrollo de la equidad y neutralidad del sistema tributario.

TERCERO: deben promover la adopción de mecanismos de cooperación entre las AT, y contribuir a la identificación de posibles soluciones para los nuevos desafíos emergentes de la internacionalización de la economía, para lo cual conviene:

1) fomentar la adopción de acuerdos específicos para el intercambio de información y para la asistencia al afianzamiento y cobranza de deudas tributarias en el exterior;
2) priorizar el combate a los esquemas de que se vale la evasión tributaria internacional por medio de la adopción de acciones conjuntas y unilaterales que procuren neutralizar los efectos de la competencia tributaria nociva.

PROGRAMA DIARIO DE ACTIVIDADES

PROGRAMA DIARIO DE ACTIVIDADES

40.ª ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT
(Florianópolis, Brasil, 3 al 6 de abril de 2006)

Tema central: «LA RECAUDACIÓN POTENCIAL COMO META DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA»

LUNES, 3 DE ABRIL

Mañana

09:00-10:00	Acto inaugural.	
	Moderador:	Presidente del Consejo Directivo, Argentina
10:00-11:00	**Conferencia inaugural sobre el tema central: La Recaudación Potencial como meta de la Administración Tributaria**	
	Orador:	José Víctor Sevilla Segura
	Discusión abierta	
11:00-11:20	Foto oficial	
11:20-11:40	Receso	
	Tema 1.	**La Definición y Estimación de la Recaudación Potencial. Análisis del Potencial Económico-Tributario y sus Condicionantes.**
11:40-12:20	**Oradora:**	Brasil
12:20-12:50	**Comentaristas:**	FMI y Perú (15 minutos cada uno)
15:50-13:20	Discusión abierta	

Tarde

11:50- 12:30	**Tema 1.1.**	**Proyección, acompañamiento y análisis del comportamiento de la recaudación tributaria**
	Moderador:	Venezuela
14:30-15:30	**Oradores:**	Argentina; Italia
16:00-16:00	Discusión Abierta	
16:00-16:30	Receso	
	Tema 1.2.	**La medición y control de la erosión de las bases tributarias (los gastos tributarios y la evasión tributaria)**
	Moderador:	Colombia
16:30-17:30	**Oradores:**	BID y Chile
17:30-18:00	Discusión abierta	

MARTES, 4 DE ABRIL

Mañana

	Tema 2.	**Las estrategias para el alcance de la recaudación potencial**
	Moderador:	Estados Unidos
09:00-09:40	**Orador:**	Canadá
09:40-10:10	**Comentarista:**	México y CIAT (15 minutos cada uno)
10:10-10:40	Discusión abierta	
10:40-11:10	Receso	
	Tema 2.1.	**La innovación administrativa como forma de garantizar los recursos tributarios**
	Moderador:	Uruguay
11:10-12:10	**Oradores:**	Francia y Países Bajos
11:10-12:40	Discusión abierta	

Tarde

	Tema 2.2.	**El control del Cumplimiento**
	Moderador:	Guatemala
14:00-15:00	**Oradores:**	España y República Dominicana
15:00-15:30	Discusión abierta	
15:30-16:00	Receso	
	Tema 2.3.	**La importancia de los cambios legislativos para disminuir la evasión y la elusión tributarias**
	Moderador:	Trinidad y Tobago
16:00-17:00	**Oradores:**	Barbados y Brasil
17:00-17:30	Discusión abierta.	

MIÉRCOLES, 5 DE ABRIL

Mañana

	Moderador:	Ecuador
09:00- 09:20		**El Control Interno - Presentación del Manual del CIAT elaborado por el Grupo de Trabajo sobre Control Interno: España**
09:20-09:50	Discusión abierta, comentarios y sugerencias	
09:50-10:10		**La inteligencia fiscal como instrumento para las acciones de control. Presentación del Manual del CIAT elaborado por el Grupo de Trabajo sobre Inteligencia Fiscal: Brasil**
10:10-10:40	Discusión abierta, comentarios y sugerencias	

Tarde

LIBRE

JUEVES, 6 DE ABRIL

Mañana

	Tema 3	**La Cooperación Internacional como Herramienta para Alcanzar la Recaudación Potencial.**
	Moderador:	Paraguay

09:00-09:40	**Oradora:**	Estados Unidos
09:40-10:10	**Comentaristas:**	Costa Rica y Sudáfrica
10:10-10:40	Discusión abierta	
10:40-11:10	Receso	

Tema 3.1. **El intercambio de información y la asistencia para el afianzamiento y ejecución de las deudas tributarias**

Moderador: Jamaica

11:10-12:10	**Oradores:**	OCDE y Portugal
12:10-12:40	Discusión abierta.	
12:40-14:00	Almuerzo.	

Tarde:

Tema 3.2. **El combate a las prácticas tributarias nocivas. Acciones conjuntas y medidas unilaterales**

Moderador: BID

14:00-15:00	**Oradores:**	Instituto Superior de Contabilidad y Administración de Lisboa (ISCAL) de Portugal - Italia
15:00-15:30	Discusión abierta	
15:30-16:00	Receso	
16:00-16:30	**RELATORÍA GENERAL**	Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo - BID
16:30-17:30	Clausura	

LISTA DE PARTICIPANTES

LISTA DE PARTICIPANTES

40.ª ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT
(Florianópolis, Brasil, 3 al 6 de abril de 2006)

ALEMANIA

Reinhold Basse
Director Adjunto al Inwent (antes DSE)
Fundación Alemana para el Desarrollo Internacional

ANTILLAS HOLANDESAS

Errol Mariano Goeloe
Tax Collector
Tax Inspectorate

Jamila Isenia
Deputy Head of Inspectorate of Taxes
Directie der Belastingen

ARGENTINA

Alberto R Abad
Administrador Federal
Administración Federal de Ingresos Públicos

Horacio Castagnola
Director General - Dirección General Impositiva
Administración Federal de Ingresos Públicos

José Antonio Salim
Director de Estudios
Administración Federal de Ingresos Públicos

ARGENTINA - INVITADOS

Hugo González Cano
Profesor - Consultor Tributario CIAT
Universidad de Buenos Aires

ASOCIACIÓN FISCAL INTERNACIONAL - IFA

Enrique Luis Scalone
First Vice-President

BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO - BID

Alberto Barreix
Economista Regional

Peter Kalil
Chief, Integration, Trade and Hemispheric Issues Division

Luiz Villela
Tax Expert-Economist

BARBADOS

William Layne
Permanent Secretary of Finance, Government
Ministry of Finance & Economic Affairs

Sabina Walcott-Denny
Commissioner of Inland Revenue
Ministry of Finance

BOLIVIA

Emigdio Cáceres Romero

Presidente Ejecutivo
Servicio de Impuestos Nacionales

Rose Marie del Río Viera
Directora
Servicio de Impuestos Nacionales

José Luis Gonzáles Urquidi
Gerente Nacional de Servicio al Contribuyente
Servicio de Impuestos Nacionales

Ramón Servia Oviedo
Gerente General SIN
Servicio de Impuestos Nacionales

Carlos Antonio Soruco
Director SIN
Servicio de Impuestos Nacionales

BRASIL

Lieda Amaral de Souza
Diretora de Administração da Receita
Secretaria da Receita Previdenciária

Carlos Alberto Barreto
Secretario Adjunto
Secretaría da Receita Federal

Max Roberto Bornholdt
Secretario do Estado da Fazenda

Paulo Ricardo Cardoso
Secretario-Adjunto
Secretaria da Receita Federal

Andréa Lemgruber Viol
Coordenadora-Geral de Política Tributária
Secretaria da Receita Federal-SRF

Clecy Maria Bussato Lionço
Secretaria-Adjunta da Receita Federal
Secretaria da Receita Federal

María de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo
Especialista Setorial
Banco Interamericano de Desenvolvimento

Jorge Antonio Deher Rachid
Secretario
Secretaria da Receita Federal

Manoel Felipe Rêgo Brandão
Procurador-Geral
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

CANADÁ

Richard Dyson
Senior Program Officer
Canada Revenue Agency (CRA)

Brian McCauley
Assistant Commissioner
Canada Revenue Agency (CRA)

Guy Proulx
Assistant Commissioner
Canada Revenue Agency (CRA)

CANADA - ASSOCIATION DE PLANIFICATION FISCALE ET FINANCIERE - APFF

Daniel Bourgeois
President-Director General

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS - CIAT

María Raquel Ayala Doval
Gerente de Investigación y Capacitación
Francisco Javier Beiner Lavanderos
Gerente de Relaciones Institucionales

Nelson Antonio Gutiérrez González
Director de Operaciones

Claudino Pita
Secretario Ejecutivo

Márcio Ferreira Verdi
Director de Planificación Estratégica y Estudios

CHILE

Ricardo Escobar Calderón
Director SII
Servicio de Impuestos Internos

Michael Jorratt De Luis

Jefe Departamento Estudios Económicos y Tributarios
Servicio de Impuestos Internos

Enrique Javier Rojas Hidalgo
Jefe
Departamento Fiscalización Selectiva e Internacional
Servicio de Impuestos Internos

CHINA - TAIPEI

Ching-Hwa Juan
Section Chief
Taxation Agency, Ministry of Finance

Chi-Chang Lin
Director General
Taxation Agency, Ministry of Finance

COMISIÓN EUROPEA

Beata Heimann
Fonctionnaire, Economist

Donato Raponi
Head of Unit Administrative Cooperation
and Fight Against Fiscal Fraud

COSTA RICA

Guido Castro Umaña
Asistente del Director General
Dirección General de Tributación
Ministerio de Hacienda

Carlos Chacón Bolaños
Gerente de Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes
Dirección General de Tributación
Ministerio de Hacienda

Francisco Fonseca Montero
Director General
Dirección General de Tributación
Ministerio de Hacienda

CUBA

Haleyxa Alicia Tandrón Castillo

Jefa
Oficina Nacional de Administración Tributaria - ONAT

DINAMARCA

Claus Kaaber
Director General - Recovery
SKAT - Denmark Tax Administration

ECUADOR

Patricio David Durango García
Jefe Nacional de Auditoría
Servicio de Rentas Internas

Elsa Romo-Leroux de Mena
Directora General
Servicio de Rentas Internas

EL SALVADOR

Luis Alonso Barahona Avilés
Director General
Dirección General de Impuestos Internos

ESPAÑA

Fernando Díaz Yubero
Director General
Departamento de Planificación Organizacional y Relaciones Institucionales
Agencia Estatal de Administración Tributaria

Soledad Fernández Doctor
Directora Escuela de Hacienda Pública
Instituto de Estudios Fiscales, IEF

Angeles Fernández Pérez
Directora Proyecto Eurosocial Fiscalidad
Instituto de Estudios Fiscales-Eurosocial

Marina Fernández-Castaño
Directora del Servicio de Auditoría Interna
Agencia Estatal de Administración Tributaria

Marta Guelbenzu Robles
Directora del Gabinete del Director Gral.
Agencia Estatal de Administración Tributaria

José María Guillén Mariscal
Jefe de la Misión Española ante el CIAT
Agencia Estatal de Administración Tributaria

Carlos Herrera Álvarez
Responsable de la Unidad de Relaciones Internacionales
Agencia Estatal de Administración Tributaria

Luis Pedroche y Rojo
Director General
Agencia Estatal de Administración Tributaria

José Víctor Sevilla Segura
Consultor CIAT

ESTADOS UNIDOS

Elvin T. Hedgpeth
Deputy Director International Programs
Internal Revenue Service

Deborah M. Nolan
Commissioner, Large and Mid-Size Business Division
Internal Revenue Service

Raúl Pertierra
Assistant Revenue Service Representative
Internal Revenue Service

FONDO MONETARIO INTERNACIONAL - FMI

Katherine Baer
Subjefa de la División de Administración de Ingresos 2

FRANCIA

Marc Pierre Amouroux
Jefe de la Misión Francesa ante el CIAT
Dirección General de Impuestos

Christian Boulais
Tax Expert
Direction Générale des Impôts

Josiane Lanteri
Directrice de la Mission de coopération internationale
Direction Générale des Impôts

Jean-Pierre Lieb
Chef de Législation Fiscale
Direction Générale des Impôts, DGI

GUATEMALA

María Elena Avila Martínez
Intendente de Fiscalización
Superintendencia de Administración Tributaria

Manfredo Chocano Alvarado
Gerente de Planificación
Superintendencia de Administración Tributaria

Oscar Humberto Funes Alvarado
Intendente de Recaudación y Gestión
Superintendencia de Administración Tributaria

Abelardo Medina Bermejo
Subgerente de Planificación y Desarrollo Institucional
Superintendencia de Administración Tributaria

Rodrigo Montufar
Miembro del Directorio
Superintendencia de Administración Tributaria - SAT

HAITÍ

Marie Jocelyne Joassaint
Directrice de la Perception
Direction Générale des Impôts

Jean Frantz Richard
Directeur General
Direction Générale des Impôts

Jean-Baptiste Télémaque
Coordonnateur pres la Direction Générale
Direction Générale des Impôts

HOMENAJEADOS

Jorge Cosulich Ayala
Profesor y Consultor
Ex Secretario Ejecutivo del CIAT

Juan Toro Rivera
Ex Director
Servicio de Impuestos Internos de Chile

HONDURAS

Rolando Valladares Arias
Director Adjunto de Rentas Internas
Dirección Ejecutiva de Ingresos - DEI

HUNGRÍA

Miklós Kok
Head of International Department
Tax and Financial Control Administration

János Szikora
President APEH and IOTA
Hungarian Tax & Financial Control Administration

ITALIA

Rosanna Acierno
External Relations Office
Italian Revenue Agency

Raffaele Marra
Responsaile Ufficio Affari Legali e Contenzioso
Agencia delle Entrate

Enrico Martino
Director International Relations Office
Ministry of Economy and Finance

JAMAICA

Vinette Keene
Director General for Tax Administration
Revenue Service

Viralee Latibeaudiere
Acting Commissioner
Inland Revenue Department

JAPÓN

Akira Hasegawa
Director, Office of Management Supervision
National Tax Agency

Tetsuya Suganuma
Deputy Director, Property Taxation Division
National Tax Agency

KENIA

Andrew K. Okello
Commissioner of Domestic Taxes
Kenya Revenue Authority

Michael Gitau Waweru
Commissioner General
Kenya Revenue Authority

LETONIA

Marina Basko
Director of Strategic Development Department
State Revenue Service

Kaspars Cerneckis
Deputy Director General
State Revenue Service

Nelija Jezdakova
First Deputy Director General, Head of National
State Revenue Service of the Rep of Latvia

MALASIA

Zainol Abidin Abd. Rashid
Chief Executive Officer/Director General of Inl
Inland Revenue Board

Ramlot Keli
Senior Tax Officer
Inland Revenue Board Malaysia

Mohd Idris Mamat
Senior Tax Officer
Inland Revenue Board Malaysia

Asriah Shaari
Director, Department of International Taxation
Inland Revenue Board Malaysia

MARRUECOS

Noureddine Bensouda
Chairman UN Committee of Experts on Int'l Cooperation
Directeur Général des Impôts

Brahim Kettani
Director in charge of Legislation, Studies & Int'
General Tax Administration

MÉXICO

José María Zubiría Maqueo
Jefe del SAT
Servicio de Administración Tributaria

MOZAMBIQUE

Aboobacar Zainadine Dauto Changa
Diretor URTI e Assessor da Ministra do Plano
Unidade da Reforma Tributária dos Impostos

NICARAGUA

Róger Arteaga Cano
Director General
Dirección General de Ingresos

OFICINA INTERNACIONAL DE DOCUMENTACIÓN FISCAL - IBFD

Dali Bouzoraa
Director Research & Information

ORGANIZACIÓN CARIBEÑA DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS - COTA

Marva Lee
Executive Secretary

ORGANIZACIÓN INTRAEUROPEA DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS - IOTA

Raits Averâts
Executive Secretary

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO -OCDE
Matthijs Hendrik J. Alink
Senior Advisor

PAÍSES BAJOS

Peter Jongkind
Program director
Belastingdienst - Product & Process Develop

Linda Ruseler
Senior Policy Officer
Ministry of Finance, Directorate-General
for the Tax & Customs Directorate

PANAMÁ

Gisela A. de Porras
Directora General de Ingresos
Dirección General de Ingresos

Edison Gnazzo
Consultor y Ex-Secretario Ejecutivo CIAT

PARAGUAY

Andreas Neufeld Toews
Viceministro de Tributación
Subsecretaría de Estado de Tributación

Juan Francisco Olmedo Florentín
Director General
Dirección General de Recaudación

Maria Gloria Páez Gueyraud
Directora de Apoyo
Subsecretaría de Estado de Tributación

Enrique Daniel Ramírez Martínez
Director General
Dirección General de Grandes Contribuyentes

PERÚ

Marco Antonio Camacho Sandoval
Intendente Nacional de Estudios Tributarios y Planeamiento
Superintendencia Nacional de Administración Tributaria

Nahil Hirsh Carrillo
Superintendente Nacional
Superintendencia Nacional de Administración Tributaria

PORTUGAL

João Durão
Subdirector-Geral
Direcção Geral dos Impostos

António Magalhaes Machado
Subdirector-Geral
Direcção Geral dos Impostos

PORTUGAL - INVITADOS

Clotilde Celorico Palma
Profesora
Instituto Superior de Contabilidad
y Administración de Lisboa

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA

José Joaquín Cedillo Moreno

Gerente Regional de Tributos Internos
Contribuyentes Especiales - Región Capital
Servicio Nacional Integrado
de Administración Aduanera y Tributaria

VENEZUELA-ENAHP

Alirio Ramón Torres Parra
Director Administrativo
Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública

Omar Enrique Velásquez Alvaray
Director General ENAHP
Escuela Nacional de Administración y Hacienda Pública

REPÚBLICA DE COREA

Taig Kyun Cha
Assistant Commissioner of International Taxation
National Tax Service

Don Woon Lee
Deputy Director of International Taxation
National Tax Service

REPÚBLICA DOMINICANA

Juan Hernández Batista
Director General
Dirección General de Impuestos Internos

Germania Montás Yapur
Subdirectora General de Recaudación,
Tecnología y Calidad de Procesos
Dirección General de Impuestos Internos

Carlos José Santos Gómez
Subdirector General
Dirección General de Impuestos Internos

REPÚBLICA ESLOVACA

Jana Jasová Petrová
Head of Foreign Relations
Slovak Tax Directorate

Maria Machova
Director General
Slovak Tax Administration

REPÚBLICA POPULAR DE CHINA

Hailin Lu
Deputy Director-General
State Administration of Taxation

Lan Song
Chief Accountant
State Administration of Taxation (SAT)

Xuejun Tang
Division Chief
State Administration of Taxation

Youping Xing
Director General,
Services Center
State Administration of Taxation

Yan Xiong
Interpreter, SAT International Taxation Departm
State Administration of Taxation

Shuxue Zhang
Deputy Director General
Tax Administration Department
State Administration of Taxation

SUDÁFRICA

Edward Kieswetter
General Manager - National Operations
South African Revenue Service (SARS)

Lincoln Marais
Manager - International Cooperation & Development
South African Revenue Service (SARS)

Rudolf Mastenbroek
Regional Operations Manager
South African Revenue Service (SARS)

Vuso Shabalala
General Manager Zone 1
South African Revenue Service

SUECIA

Mats Sjöstrand
Director General
National Tax Board

TRINIDAD Y TOBAGO

Eleanor Bridgeman-Volney
Chief State Counsel
Board of Inland Revenue, Ministry of Finance

Merlin Sergeant
Chairman
Board of Inland Revenue

URUGUAY

David Eibe
Coordinador Area Asesoramiento Tributario
Ministerio de Economía y Finanzas

Nelson Hernández
Subdirector Nacional de Rentas
Dirección General Impositiva

Eduardo Zaidensztat
Director General de Rentas
Dirección General Impositiva

CENTRO INTERAMERICANO DE
ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS
(CIAT)

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIAT)

El CIAT es un organismo internacional público creado en 1967 para promover el perfeccionamiento de las administraciones tributarias a través del intercambio de ideas y experiencias; de la asistencia técnica y el adiestramiento; de la recopilación y distribución de información; y de la promoción de la investigación técnica.

El Centro está constituido por 29 países americanos y cinco países europeos en calidad de miembros plenos y dos países: República Checa y Sudáfrica en calidad de Miembros Asociados. El Ministro de Hacienda o Finanzas de cada país, señala los cargos de la administración tributaria, cuyos titulares serán Representantes en el CIAT.

PAÍSES MIEMBROS

Antillas Holandesas
Argentina
Aruba
Barbados
Bermuda
Bolivia
Brasil
Canadá
Chile
Colombia
Costa Rica
Cuba
Ecuador
El Salvador
España
Estados Unidos
Francia
Guatemala
Haití
Honduras
Italia
Jamaica
México
Nicaragua
Países Bajos
Panamá
Paraguay
Perú
Portugal
Rep. Bolivariana de Venezuela
Rep. Dominicana de Surinam
Trinidad y Tobago
Uruguay

PAÍSES MIEMBROS ASOCIADOS

República Checa
Sudáfrica

CONSEJO DIRECTIVO 2005-2006

Presidente:

Alberto Abad	Argentina

Consejeros:

Emigdio Cáceres	Bolivia
Jorge Rachid	Brasil
Brian McCauley	Canadá
Elsa de Mena	Ecuador
Luis Pedroche	España
Róger Arteaga	Nicaragua
Roy May	Surinam

SECRETARÍA EJECUTIVA

Secretario Ejecutivo	Claudino Pita
Director de Operaciones	Nelson Gutiérrez
Director de Planificación Estratégica y Estudios	Márcio Verdi
Gerente de Relaciones Institucionales	Francisco Javier Beiner
Gerente de Investigación y Capacitación	María Raquel Ayala Doval
Gerente de Gestión de Información y Publicaciones	Damaris Bolaños
Gerente de Administración Interna	Rita Solís

REPRESENTANTES Y CORRESPONSALES DEL CIAT

País	*Representantes*	*Corresponsal*
Antillas Holandesas	Cedric Prisco Josepa	Yut-Ha Natalie D. Sint Hill
Argentina	Alberto R. Abad	Horacio Castagnola
Aruba	J. Ritza Hernandez	Anita ten Hove
Barbados	William Layne	(Por designar)
Bermuda	Heather A. Jacobs Matthews	Heather A. Jacobs M.
Bolivia	Emigdio Cáceres	José Luis Gonzales U.
Brasil	Jorge Antonio Deher Rachid	Andréa Lemgruber
Canadá	Brian McCauley	Richard Dyson
Chile	Ricardo Escobar	Alfredo Echeverría H.
Colombia	Oscar Franco	Ma.del Rosario Guzmán
Costa Rica	Francisco Fonseca	Maribel Zúñiga C.
Cuba	Haleyxa Tandrón Castillo	Armando Lopetegui M.
Ecuador	Elsa de Mena	Oswaldo Aguirre C.
El Salvador	Luis Barahona	José David Avelar
España	Luis Pedroche Rojo	Fernando Díaz Yubero
Estados Unidos	Deborah Nolan	Antonio F. Reyes
Francia	Bruno Parent	Josiane Lanteri
Guatemala	Carolina Roca	Abelardo Medina B.
Haití	Jean Frantz Richard	Jean-Baptiste Télémaque
Honduras	José Manuel Cárcamo	Rosa Marina Girón
Italia	Paolo Ciocca	A. Luisa Perrotti
Jamaica	Vinette Keene	Michael Campbell
México	José María Zubiría	Ariel Olivares
Nicaragua	Róger Arteaga Cano	Elías Álvarez M.
Países Bajos	Jenny Thunnissen/ Maarten Brabers/	Erica van der Hoek Robert van der Have
Panamá	Gisela A. de Porras	Noel Caballero
Paraguay	Andreas Neufeld	Mª Gloria Páez
Perú	Nahil Hirsh Carrillo	Clara Loza Ramírez
Portugal	Paulo de Macedo	Ma. Angelina da Silva
República Checa	Jan Knizek	Bronislav Mikel
República Dominicana	Juan Hernández Batista	Nieves Vargas Collado
República Bolivariana de Venezuela	José Gregorio Vielma Mora	Etanislao González
Sudáfrica	Pravin Gordhan	Erich Kieck
Surinam	Roy May	Joan Veldhuizen
Trinidad & Tobago	Merlin Sergeant	Anirudh Maharaj
Uruguay	Eduardo Zaidensztat	Margarita Faral

MISIONES DE ASISTENCIA TÉCNICA

España	
Jefe de Misión	José María Guillén Mariscal
Francia	
Jefe de Misión	Marc Amouroux