



Superintendencia de  
Administración Tributaria

# 42a. Asamblea General del CIAT

## Estrategias para la Promoción del Cumplimiento Voluntario



Antigua Guatemala, Guatemala  
21 al 24 de abril, 2008

## ÍNDICE

<b>Presentación del CIAT</b> .....	ix
<b>Sesión Inaugural</b>	
<u>Palabras de la Superintendente de Administración Tributaria de Guatemala, Sra. Carolina Roca Ruano</u> .....	xv
<u>Palabras de Bienvenida del Secretario Ejecutivo del CIAT, Dr. Claudino Pita</u> .....	xvii
<b>TEMA 1    ESTRATEGIAS PARA LA FORMACIÓN DE LA CULTURA TRIBUTARIA</b>	
<i>Ponencia</i>	
TEMA 1 <u>Estrategias para la Formación de la Cultura Tributaria, Carolina Roca Ruano, Superintendente de Administración Tributaria (Guatemala)</u> .....	3
<i>Casos prácticos</i>	
TEMA 1.1 <u>La Legitimación Social de la Política y la Cultura Tributarias, Alberto Barreix, Economista Regional, Banco Interamericano de Desarrollo (BID)</u> .....	33
TEMA 1.1 <u>La Legitimación Social de la Política y la Cultura Tributarias, Clara Rossana Arteaga, Intendente Nacional Jurídica Superintendencia Nacional Tributaria (Perú)</u> .....	43
TEMA 1.2 <u>Políticas de Comunicación con la Sociedad y Nuevos Métodos, José Antonio de Azevedo Pereira, Director General, Dirección General de Impuestos (Portugal)</u> .....	77
TEMA 1.2 <u>Políticas de Comunicación con la Sociedad y Nuevos Métodos, Edward Kieswetter, Jefe de Oficina de Operaciones, Servicio de Ingresos (Sudáfrica)</u> .....	93

## Índice

---

TEMA 1.3	<u>La Etica y la Responsabilidad Corporativa en las Administraciones Tributarias, Linda Stiff, Comisionada a.i., Servicio de Impuestos Internos (Estados Unidos de América) .....</u>	103
TEMA 1.3	<u>La Etica y la Responsabilidad Corporativa en las Administraciones Tributarias, Olivier Siviéude, Director de Recursos Humanos, Dirección General de Impuestos (Francia) .....</u>	113
<b>TEMA 2</b>	<b>MEDIDAS Y ESTRATEGIAS PARA LA FACILITACIÓN DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO</b>	
<i>Ponencia</i>		
TEMA 2	<u>Medidas y Estrategias para la Facilitación del Cumplimiento Tributario, Luis Pedroche y Rojo, Director General, Agencia Estatal de Administración Tributaria (España) .....</u>	123
<i>Casos prácticos</i>		
TEMA 2.1	<u>La Factura Electrónica, Marcelo Fisco, Coordinador General de Fiscalización, Secretaría de Ingresos Federales (Brasil) .....</u>	151
TEMA 2.1	<u>La Factura Electrónica, Ricardo Escobar Calderón, Director del Servicio de Impuestos Internos (Chile) .....</u>	171
TEMA 2.2	<u>La Eficiencia de las Administraciones Tributarias y la Disminución de los Costos de Cumplimiento, Sabina Walcott-Denny, Comisionada, Departamento de Rentas Internas (Barbados) .....</u>	181
TEMA 2.2	<u>La Eficiencia de las Administraciones Tributarias y la Disminución de los Costos de Cumplimiento Voluntario, José María Zubiría, Jefe del Servicio de Administración Tributaria (México) .....</u>	193

### TEMA 3 ESTRATEGIAS PARA EL CONTROL DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

#### *Ponencia*

TEMA 3	<u>Estrategias para el Control del Cumplimiento Tributario, Lyse Ricard, Comisionada Adjunta, Agencia de Ingresos (Canadá) .....</u>	221
--------	--	-----

#### *Casos prácticos*

TEMA 3.1	<u>La Fiscalización de los Grupos Económicos, Luz Elvira Rey, Jefa del Departamento de Investigación, Dirección de Fiscalización Grandes Contribuyentes, Administración Federal de Ingresos Públicos (Argentina) .....</u>	247
TEMA 3.1	<u>La Fiscalización de los Grupos Económicos, Enrico Martino, Director de Relaciones Internacionales del Departamento de Política Tributaria, Ministerio de Economía y Finanzas (Italia) .....</u>	259
TEMA 3.2	<u>El Control de las Transacciones Financieras, Frans Buikema, Jefe del Grupo de Trabajo de Precios de Transferencia, Administración Financiera y Aduanera (Países Bajos) .....</u>	275
TEMA 3.3	<u>El Control del Comercio Electrónico, David Holmes Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) .....</u>	289

#### **Sesión de Clausura**

<u>Consideraciones finales de la 42ª Asamblea General, 2008, Horacio Castagnola, Director General de la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos (Argentina) .....</u>	319
--	-----

<b><u>Resolución de la 42ª Asamblea General del CIAT</u></b> .....	333
--	-----

<b><u>Programa Diario de Actividades</u></b> .....	339
--	-----

<b><u>Lista de Participantes</u></b> .....	347
--	-----



**Centro Interamericano de Administraciones Tributarias  
Superintendencia de Administración Tributaria**

## **42.<sup>a</sup> Asamblea General del CIAT**



**ESTRATEGIAS PARA LA PROMOCIÓN DEL  
CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO**

**Antigua Guatemala, Guatemala  
21 al 24 de abril, 2008**



Copyright ©2009  
Centro Interamericano de Administraciones Tributarias  
Secretaria Ejecutiva  
ISBN 978-9962-647-30-0

Apartado Postal 0834-02129  
Panamá, República de Panamá  
Web site: <http://www.ciat.org>  
Correo Electrónico: [ciat@ciat.org](mailto:ciat@ciat.org)  
ISBN 978-9962-647-30-0

Publicado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

## **PRESENTACIÓN DEL CIAT**

## PRESENTACIÓN DEL 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 37 países: 29 países americanos y cinco países europeos en calidad de miembros plenos, y tres países en calidad de Miembros Asociados: República Checa, Kenia y Sudáfrica. 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	Ecuador	Países Bajos
Argentina	El Salvador	Panamá
Aruba	España	Paraguay
Barbados	Estados Unidos	Perú
Bermuda	Francia	Portugal
Bolivia	Guatemala	Rep. Bolivariana de Venezuela
Brasil	Haití	Rep. Dominicana
Canadá	Honduras	Surinam
Chile	Italia	Trinidad y Tobago
Colombia	Jamaica	Uruguay
Costa Rica	México	
Cuba	Nicaragua	

### Países Miembros Asociados

Kenia  
República Checa  
Sudáfrica

### CONSEJO DIRECTIVO 2007-2008

#### Presidente:

William Layne Barbados

#### Consejeros:

Jorge Antonio Deher Rachid	Brasil
William V. Baker	Canadá
Francisco Fonseca	Costa Rica
Ricardo Escobar Calderón	Chile
Carolina Roca	Guatemala
Armando Sarmiento Ney	Honduras
Fabrizio Carotti	Italia
Errol Hudson	Jamaica



**SECRETARÍA EJECUTIVA**

<b>Secretario Ejecutivo</b>	Claudino Pita
<b>Director de Operaciones</b>	Márcio Verdi
<b>Directora de Estudios Tributarios</b>	María Raquel Ayala
<b>Gerente de Relaciones Institucionales</b>	Francisco J. Beiner
<b>Gerente de Asistencia Técnica</b>	Raúl Zambrano
<b>Especialista de Asistencia Técnica</b>	Socorro Velázquez
<b>Especialista de la Gerencia de Investigaciones</b>	Gonzalo Arias

**REPRESENTANTES Y CORRESPONSALES DEL CIAT**

<b>País</b>	<b>Representante</b>	<b>Corresponsal</b>
Antillas Holandesas	Cedric Prisco Josepa	Yut-Ha Natalie Sint Hill
Argentina	Carlos Fernández	Horacio Castagnola
Aruba	J. Ritza Hernandez	Anita ten Hove
Barbados	William Layne	Por designar
Bermuda	Michael Crichlow	Michael Crichlow
Bolivia	Marlene Daniza Ardyá V.	Ximena Michel Herrera
Brasil	Jorge A. Deher Rachid	Aloísio Almeida
Canadá	William V. Baker	Richard Dyson
Chile	Ricardo Escobar	Enrique Rojas
Colombia	Oscar Franco	María del R. Guzmán
Costa Rica	Francisco Fonseca	Maribel Zúñiga C.
Cuba	Yolanda A. de la Torre	Armando Lopetegui M.
Ecuador	Carlos Carrasco Vicuña	Byron Vásconez
El Salvador	Luis Barahona	José David Avelar
España	Luis Pedroche y Rojo	Fernando Díaz Yubero
Estados Unidos	Linda E. Stiff	Raúl Pertierra
Francia	Philippe Parini	Josiane Lanteri
Guatemala	Carolina Roca	Abelardo Medina B.
Haití	Jean Frantz Richard	Jean-Baptiste Télémaque
Honduras	Armando Sarmiento	Dinia Granados
Italia	Fabrizio Carotti	Luisa Perrotti
Jamaica	Errol Hudson	Meris Haughton
Kenia	Michael Gitau Waweru	John Karimi Njiraini
México	José María Zubiría	Ariel Olivares
Nicaragua	Walter Porras	Elías Álvarez M.
Países Bajos	Jenny Thunnissen	Linda Ruseler
Panamá	Pedro L. Prados Villar	Tania Solís

PRESENTACIÓN DEL CIAT

---

Paraguay	María Gloria Páez	Walter Villalba
Perú	Laura Calderón	Eduardo Sotelo
Portugal	José A. de Azevedo P.	Ma. Angelina da Silva
Rep. Checa	Jan Knizek	Bronislav Mikel
Rep. Dominicana	Juan Hernández Batista	Nieves Vargas Collado
Sudáfrica	Pravin Gordhan	Erich Kieck
Surinam	Roy May	Ronny Asabina
Trinidad & Tobago	Merlin Sergeant	Anirudh Maharaj
Uruguay	Nelson Hernández	Margarita Faral
Venezuela (Rep.Bolivariana)	José D. Cabello Rondón	Roberto González

**MISIONES DE ASISTENCIA TÉCNICA**

**España**

Jefe de Misión            José María Guillén

**Francia**

Jefe de Misión            Marc Amouroux

## **SESIÓN INAUGURAL**

**PALABRAS DE LA SUPERINTENDENTE DE  
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE GUATEMALA  
Sra. Carolina Roca Ruano**



*Sra. Carolina Roca*

La Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala (SAT) les da la bienvenida a la 42ª Asamblea del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

Las Asambleas del CIAT constituyen uno de los principales eventos tributarios del mundo y son reconocidas por su contribución a difundir conocimientos y experiencias prácticas entre sus países miembros y observadores, para que cada administración al tener acceso a información de primera mano, contactos y posibilidad de intercambios con quienes innovan y lideran cambios pueda, de acuerdo a sus necesidades, identificar tendencias, enfoques o prácticas exitosas que contribuyan al logro de sus objetivos

La red de contactos a la que se accede al participar en la Asamblea del CIAT incluye tanto a autoridades tributarias del más alto nivel como a técnicos. Esto enriquece el intercambio y las posibilidades de seguimiento de las relaciones entre administraciones tanto para fines de asistencia técnica mutua como de obtención de información.

El tema central de la 42ª Asamblea será "**Estrategias para la Promoción del Cumplimiento Voluntario**". Este tema será abordado mediante ponencias desarrolladas por diferentes administraciones, mismas que han sido conocidas y aprobadas por el Consejo Técnico de la Asamblea.

Guatemala y su Gobierno se sienten complacidos por tener la oportunidad de ser sus anfitriones, estando seguros que venir a nuestra tierra les permitirá disfrutar profesionalmente de la Asamblea y al mismo tiempo la experiencia única de un país con una historia milenaria, culturalmente diverso, con belleza natural y muchas actividades enriquecedoras visual, sensorial y espiritualmente.

**Carolina Roca Ruano**  
Superintendente de Administración Tributaria

**DISCURSO DE BIENVENIDA DEL  
SECRETARIO EJECUTIVO DEL CIAT  
Dr. Claudino Pita**

Señoras y señores



*Dr. Claudino Pita*

Es para nosotros una honra y mucho nos complace, la presencia en la inauguración de esta Asamblea General del Sr. Ministro de Finanzas Públicas de Guatemala, Don Juan Alberto Fuentes Knigh, y agradecemos a través de su persona la generosa hospitalidad que hoy nos brinda su Gobierno.

Igualmente queremos expresar nuestro reconocimiento a la Superintendente de Administración Tributaria, Sra. Carolina Roca, como así también a todos los funcionarios que la secundan, por los esfuerzos realizados para hacer posible este encuentro que hoy nos permite reunirnos en esta bella e histórica ciudad de Antigua.

Por otra parte, no podemos dejar de destacar, que es notorio para el CIAT el avance de la SAT en estos últimos años, que la colocan como un ejemplo a seguir para quienes conocemos la importancia de hacer de nuestras administraciones tributarias instituciones modernas, profesionales, transparentes y al servicio de nuestros ciudadanos.

Así también deseamos agradecer su presencia a las delegaciones que nos acompañan de 33 países miembros del CIAT de América, Europa y África, de 7 países amigos de Europa, África, Asia y Oceanía, y de 5 organismos internacionales con los que nos unen preocupaciones e iniciativas comunes. Sean todos bienvenidos.

El tema central de la Asamblea que iniciamos es el de las "**ESTRATEGIAS PARA LA PROMOCIÓN DEL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO**". Es este un tema que su sólo enunciado nos introduce a formas de actuación de la administración tributaria, que persiguen lograr en la sociedad una percepción generalizada de que cumplir con las obligaciones fiscales es correcto, justo, y conveniente.

Plantearemos en nuestro programa el análisis de aquel tema central en tres interesantes ejes, que son los tres grandes temas que discutiremos, cada uno agrupando tópicos que serán presentados bajo la forma de casos prácticos elaborados con base en experiencias concretas de países:

**Tema 1: Estrategias para la formación de la cultura tributaria.**

*Casos prácticos:*

- 1.1: La legitimación social de la política y la cultura tributarias
- 1.2: Políticas de comunicación con la sociedad y nuevos métodos para hacerla más eficiente.
- 1.3: La ética y la Responsabilidad Corporativa en las administraciones tributarias

**Tema 2: Estrategias para la facilitación del Cumplimiento Tributario.**

*Casos prácticos:*

- 2.1: La factura electrónica
- 2.2: La eficiencia de las administraciones tributarias y la disminución de los costos de cumplimiento.

**Tema 3: Estrategias para el control del cumplimiento tributario.**

*Casos prácticos:*

- 3.1: La fiscalización de los grupos económicos
- 3.2: El control de las transacciones financieras
- 3.3: El control del comercio electrónico

Como anticipamos, se trata de formas de actuación de la administración dirigidas a:

- ==> demostrar y persuadir a la sociedad que el pago de los impuestos tiene un fundamento y una naturaleza de deber social;
- ==> allanar en todo lo posible el camino hacia el cumplimiento, tanto en términos de simplificación de normas y procedimientos como de costos, y
- ==> alejar tanto cuanto sea posible cualquier suposición de impunidad ante el incumplimiento.

El objetivo de las reuniones del CIAT es compartir la diversidad que nos caracteriza y que nos enorgullece. Esa diversidad nos permite presentar diferentes puntos de vista sobre similares temas, y constatar que no existe una solución predeterminada para cada problema, sino que esa solución puede ser identificada y enriquecida con el conocimiento de otras experiencias.

Quisiera hacer algunas reflexiones muy vinculadas al tema central, que también pueden servir de cimientos para proponer un mejor cumplimiento.

Cabe recordar la Declaración del Milenio aprobada por Resolución de la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas en septiembre del 2000, y los ocho objetivos en ella enunciados, entre los que cabe destacar el primero de ellos: 1: Erradicar la pobreza extrema y el hambre.

El avance hacia las metas trazadas para cada uno de la casi totalidad de esos objetivos, imponen a los gobiernos políticas y acciones que para concretarse deben contar con recursos financieros suficientes, sean de origen local sean provenientes de la cooperación internacional.

Por otra parte, la superación de la situación actual de muchos países para encaminarse con justicia hacia un necesario mayor progreso y bienestar, implica entre otras medidas articular políticas sociales nacionales más potentes y efectivas, lo que también demanda disponer de los recursos financieros necesarios.

Desde esta perspectiva, puede verse a la tributación como un instrumento imprescindible para avanzar hacia sociedades más progresistas y equitativas y, consecuentemente, también puede verse a la administración tributaria en las modernas democracias, como la gestora de unas normas surgidas de la auto tributación, es decir, de leyes discutidas y aprobadas por los legítimos representantes de la sociedad, cuya ejecución persigue y permitirá obtener recursos genuinos para el desarrollo de las políticas públicas, entre ellas la social.

Esto que desde hace tiempo venimos llamando la finalidad trascendente de la tributación, no se agota con su difusión en la sociedad, sino que fundamentalmente tiene que ser inculcado e internalizado en cada funcionario y en la administración tributaria como un todo, lo cual deberá reflejarse en sus atributos: ética, equidad, transparencia y búsqueda permanente de la excelencia en sus servicios.

En la actualidad y en el campo de la administración tributaria, la casi totalidad de los países vienen realizando sostenidos esfuerzos tendientes a definir adecuadas estrategias, instaurar estructuras organizacionales modernas,

racionalizar sus procesos primarios haciéndolos más eficientes, aprovechar los beneficios de la utilización de la tecnología de la información y las comunicaciones y, en particular, habiendo tomado conciencia del rol fundamental del capital humano para alcanzar y hacer sostenible cualquier avance, crear condiciones para el desarrollo ético y técnico de sus funcionarios.

Sin embargo, además de la necesidad de perseverar en esos esfuerzos de modernización de la AT, parecería también recomendable que a la casi exclusiva atención de aspectos de eficiencia económica y competitividad, en las reformas de los sistemas tributarios se incorporen otras inquietudes. Las reformas tributarias venideras deberían orientarse a cumplir en mayor medida con dos objetivos clásicos de la tributación: el de suficiencia y el de equidad.

La suficiencia del sistema tributario se vincula a su capacidad de recaudar una magnitud de recursos adecuada para financiar las acciones del Estado. Para cumplir con ese requisito es deseable que los tributos presenten características de generalidad en relación a la naturaleza y amplitud de las bases gravables. No obstante, aun cuando se cuente con tributos de amplia base, la generalidad se ve afectada por las exenciones y la evasión tributaria.

La equidad se relaciona con la conveniencia de promover una distribución de la carga tributaria que tenga presente en mayor medida la capacidad contributiva, beneficiando la progresividad. Lo cual no significa desconocer el efecto redistributivo que puede alcanzarse con el gasto social. Sin embargo, ante los resultados que arrojan estudios recientes sobre el impacto de ese gasto en países de AL, parecería exagerada e irrealista la mención recurrente y excluyente de la mayor potencialidad redistributiva del gasto público frente a los tributos, especialmente cuando con ello se pretende justificar la despreocupación con la equidad de los tributos o, peor aun, su regresividad.

Sin duda, estas breves reflexiones se verán profundizadas y enriquecidas por las excelentes ponencias y casos prácticos que serán presentados y, también, por el intercambio de ideas y experiencias a través de los fructíferos comentarios y debates que seguirán a esas presentaciones.

Para terminar, queremos reiterar nuestro agradecimiento al Sr. Presidente de la República por su ilustre presencia, y a la SAT a través de la Sra. Roca por su muy cordial hospitalidad y notable organización. Igualmente queremos agradecer a los funcionarios que laboran en la Secretaría Ejecutiva del CIAT, que con su alto profesionalismo y compromiso institucional, nos permiten día a día avanzar en el cumplimiento de los objetivos de nuestro



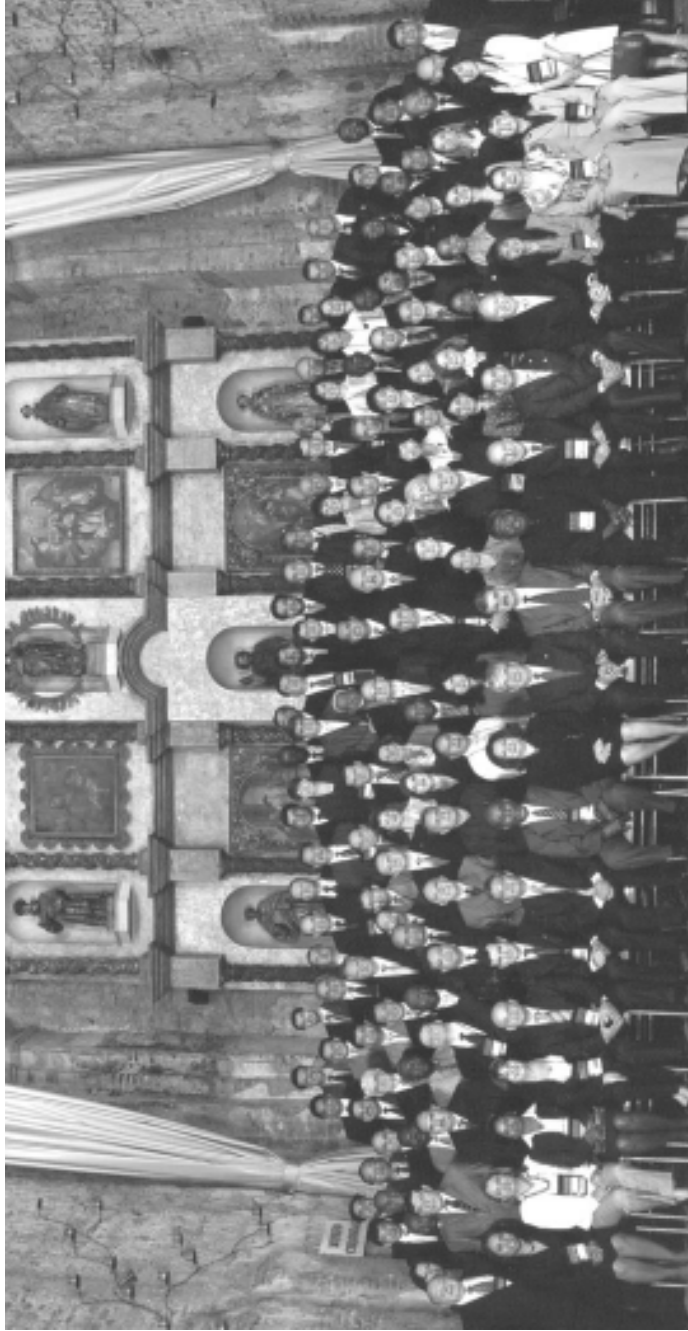
Centro, objetivos éstos que imperiosamente deben responder siempre a lo que juzguen conveniente nuestros países miembros, a los cuales también agradecemos su constante y decisivo apoyo.

Finalmente, deseamos a todos los presentes una agradable estadía en Antigua y que las expectativas que les trajeron sean satisfechas plenamente, a través de la obtención de ideas útiles sobre los temas que trataremos, de la conquista de nuevos amigos y, en definitiva, que todo ello redunde en provecho de sus instituciones y, trascendentemente, de las sociedades a que ellas pertenecen, como ha sido permanentemente la propuesta del CIAT en sus reuniones internacionales.

A todos, muchas gracias y una muy provechosa y feliz Asamblea.

**Dr. Claudino Pita**  
Secretario Ejecutivo del CIAT

**FOTO OFICIAL DE LA  
42ª ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT**



Antigua Guatemala, Guatemala  
21 al 24 de abril, 2008

## **TEMA 1**

### **ESTRATEGIAS PARA LA FORMACIÓN DE LA CULTURA TRIBUTARIA**

*Ponencia*

*Tema 1*

## **ESTRATEGIAS PARA LA FORMACIÓN DE LA CULTURA TRIBUTARIA**

**Carolina Roca Ruano**

Superintendente de Administración Tributaria  
(Guatemala)

*SUMARIO: Resumen -1. Acerca del entorno.-2. Enfoque y alcances.-3. Los móviles del cumplimiento.-4. ¿Por qué promover la cultura tributaria?.-5. Ley, moral y cultura.-6. Percepciones y actitudes. -7. La adopción de las estrategias.- 8. Acerca de la experiencia guatemalteca.-9. Conclusiones*

### **RESUMEN**

En los últimos tres años, la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) de Guatemala ha venido desarrollando un programa integral para la formación de la cultura tributaria, cuyas experiencias y lecciones aprendidas se refieren al final del presente documento y han servido de base para su elaboración.

La puesta en marcha de dicho programa también ha llevado a la SAT a reflexionar sobre el tema de la cultura tributaria y a establecer contacto con entidades que trabajan en ese ámbito, así como con otras administraciones tributarias de Ibero América que realizan esfuerzos de similar naturaleza, lo cual ha contribuido a enriquecer su conocimiento del tema y también ha sido fundamental para sustentar con propiedad buena parte de los criterios, conceptos y aspectos metodológicos que aquí se exponen.

Partiendo del análisis de las condiciones del entorno, el trabajo aborda el enfoque y los alcances de las estrategias encaminadas a la formación de la cultura tributaria, tomando en cuenta cuatro áreas de reflexión que se han considerado esenciales para los objetivos de esta ponencia: i) cuáles son

los móviles del cumplimiento tributario; ii) porqué es importante promover la cultura tributaria; iii) cómo se relacionan con este tema la ley, la ética y la cultura, que son los tres grandes reguladores del comportamiento humano; y iv) porqué las acciones tendientes a lograr cambios culturales apuntan, en última instancia, hacia la modificación de percepciones, actitudes, conductas y, principalmente, valores.

La adopción de toda estrategia implica dar respuesta a las preguntas básicas del qué, quién, para qué, dónde, cómo y cuándo, por lo que seguidamente se analizan las características de las estrategias de promoción de la cultura tributaria en aspectos tales como: sus objetivos y alcances, los protagonistas, los destinatarios, los contenidos y las herramientas.

Se coincide, sin embargo, en que "no hay recetas" para la adopción de ese tipo de estrategias, toda vez que son las particularidades de cada país y las disponibilidades de cada administración tributaria las que a la postre determinan la clase y la magnitud de su intervención en la materia.

Por último, con fines ilustrativos se expone el caso de Guatemala, tanto en la descripción de sus principales rasgos y las condiciones en que se ha desenvuelto, como en lo que toca a las opciones elegidas, las lecciones aprendidas y los rumbos de su transitar.

Con todo ello se busca compartir con los asistentes a la 42ª Asamblea General del CIAT, el punto de vista de una administración tributaria que considera a la promoción de la cultura tributaria como parte de sus funciones sustantivas y como un componente importante de los espacios de la fiscalidad, la formación ciudadana y la cultura de la legalidad.

## **1. ACERCA DEL ENTORNO**

Existe un creciente interés en las administraciones tributarias por la formación de cultura tributaria, esto es, por la adopción de estrategias que permitan hacer conciencia en sus países sobre la importancia del cumplimiento de las obligaciones en materia de ingresos internos y aduaneros, pero desde un enfoque educativo que no se centra exclusivamente en la población contribuyente, sino que más bien dirige sus esfuerzos a los no contribuyentes, que van desde los niños y los jóvenes hasta los adultos que no forman parte de la base de contribuyentes efectivos, ya sea porque legalmente no tienen obligaciones impositivas directas o porque se desenvuelven en el ámbito de la informalidad.

Si concebimos a la cultura como el conjunto de conocimientos, modos de vida y costumbres de una sociedad determinada, o bien como el conjunto de

las manifestaciones en que se expresa la vida tradicional de un pueblo,<sup>1</sup> por cultura tributaria entenderíamos al conjunto de información y el grado de conocimientos que en un determinado país se tiene sobre los impuestos, pero más importante aún, al conjunto de percepciones, criterios, hábitos y actitudes que la sociedad tiene respecto a la tributación.

Siendo así, en el caso de la mayoría de países latinoamericanos -Guatemala entre ellos- podría afirmarse que ha prevalecido una conducta social adversa al pago de impuestos, que se manifiesta en actitudes de rechazo, resistencia y evasión, o sea en diversas formas de incumplimiento.

Con frecuencia dichas conductas intentan autojustificarse descalificando a la gestión de la administración pública, ya sea a partir de señalamientos de corrupción, ineficiencia o falta de transparencia en el manejo de los recursos, o bien de argumentos ideológicos acerca de la economía, la sociedad y el papel del Estado.

A grandes rasgos ese suele ser el entorno que, en buena parte de América Latina, encuentran las administraciones tributarias para desarrollar sus funciones de educación fiscal. Sin embargo y desde un punto de vista positivo, se trata también de campos que pueden ser fértiles para la siembra y el cultivo de los valores éticos y de convivencia ciudadana que dan base y legitimidad social a la tributación y al cumplimiento de las obligaciones tributarias como una necesidad de país, para hacer viable el desarrollo económico, social y político que el Estado tiene por misión promover.

Esa perspectiva permite visualizar la amplitud del territorio sociocultural que se presenta a las iniciativas para la promoción de cultura tributaria y que les plantea, desde su concepción, la necesidad de establecer prioridades, elegir grupos objetivo, fijar metas y definir modos de abordaje consistentes con la estrategia institucional de la administración tributaria y los recursos disponibles para tal fin.

Se trata, por lo tanto, de la adopción de una estrategia que no puede ser parcial ni temporal, sino sustantiva, permanente e incorporada a las propias formas de ser y hacer de la institución, es decir, integrada a la cotidianidad de sus funciones básicas, pero con una visión de largo plazo que debe dirigirse tanto hacia fuera como hacia dentro de la administración tributaria (AT).

La cobertura y los alcances de la estrategia pueden ser tan amplios o reducidos como la institución lo decida, pero en todo caso se requiere de profundidad en sus acciones, por limitadas que éstas sean, porque los

---

<sup>1</sup> *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, Vigésima Segunda Edición, 2001.*

cambios de patrones y de conductas no se generan de la noche a la mañana: implican transformaciones profundas en el pensamiento de los individuos y los grupos, que les muevan a actuar de una manera diferente a como lo han hecho, o bien, como en el caso de los niños y los jóvenes, que les hagan asumir una identidad ciudadana madura y responsable, plenamente consciente de sus derechos y obligaciones dentro de la sociedad donde viven.

## 2. ENFOQUE Y ALCANCES

¿Cómo puede fomentarse la cultura tributaria en un país carente de ella? ¿Cuáles son los pasos que deben darse? ¿Quién debe hacerse cargo del tema? ¿Qué acciones deben tomarse para cambiar valores y actitudes que a lo largo de la historia han sido adversos a la tributación? ¿De qué manera superar el rechazo y la resistencia?

No es fácil responder a tales preguntas, pero bien vale la pena tratar de dar algunas luces sobre esos temas a partir de la experiencia concreta que se ha tenido en el campo de la formación de la cultura tributaria en un país que presenta una de las cargas tributarias más bajas de América Latina y cuyos indicadores sociales también figuran entre los más rezagados del continente, tal es el caso de Guatemala, el cual se refiere al final de este documento.

A efecto de fortalecer la cultura tributaria (entendida ésta como el conjunto de valores, creencias y actitudes compartido por una sociedad respecto a la tributación y las leyes que la rigen), se requiere que las personas estén informadas y debidamente orientadas sobre el tema, pero sobre todo que comprendan la importancia de sus responsabilidades en la materia. Porque la formación de la cultura tributaria va más allá del mero ámbito de la población contribuyente, pues se vincula esencialmente con la promoción de una ciudadanía responsable que ejerza sus derechos y cumpla con sus obligaciones, dos dimensiones que se legitiman recíprocamente.<sup>2</sup>

De ahí que la formación de la cultura tributaria deba ser vista como un esfuerzo sistemático y permanente, sustentado en principios, orientado al cultivo de los valores ciudadanos y, por lo tanto, enfocado tanto a los contribuyentes actuales como a los ciudadanos del mañana -niños y jóvenes-, cuya cultura y visión del mundo se encuentran en formación, lo cual les hace más susceptibles de interiorizar y hacer suyos los valores que en el futuro

---

<sup>2</sup> Rufail, Sergio (*Subdirector General de Servicios al Contribuyente de la Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina, AFIP*): *Conclusiones del Seminario Internacional sobre Educación Cívico Tributaria*. Buenos Aires, Argentina, 6-10 de octubre de 2007.

determinarán su comportamiento dentro de la sociedad. Bien señala Eurosocial que solamente los ciudadanos libres, informados y autorregulados, conscientes de sus derechos y de sus obligaciones, serán contribuyentes honestos.<sup>3</sup>

Una de las principales conclusiones del Seminario Internacional sobre Educación Cívico Tributaria llevado a cabo en Buenos Aires en octubre de 2007 es que todos los países allí representados coincidieron en resaltar la importancia de la Educación Fiscal como base para la conformación de una ciudadanía democrática, por lo que arribaron al consenso que se trata de una educación en valores para la conformación de una nueva cultura tributaria.<sup>4</sup>

Los valores ciudadanos de respeto, integridad, cooperación y solidaridad, entre otros, son producto tanto de procesos sociales como de asimilaciones individuales en los cuales, por medios diversos, se llega al convencimiento de que es más útil y eficiente integrarlos en la conducta, en detrimento de aquellos otros que impulsan al irrespeto, la transgresión, la deshonestidad y la insolidaridad.

Siendo así, tal como lo refiere el IEF de España, la educación fiscal debe convertirse en un tema para: i) identificar los distintos bienes y servicios públicos; ii) conocer su valor económico e importancia social; iii) reconocer las fuentes de su financiamiento, especialmente las tributarias; iv) establecer los derechos y deberes a que da lugar la provisión pública de bienes y servicios; v) interiorizar las actitudes de respeto por lo que es público y, por tanto, financiado con el esfuerzo de todos y utilizado en beneficio común; vi) asimilar la responsabilidad fiscal como uno de los valores sobre los que se organiza la convivencia social en una cultura democrática, identificando el cumplimiento de las obligaciones tributarias como un deber cívico; y vii) comprender que la fiscalidad, en su doble vertiente de ingresos y gastos públicos, es uno de los ámbitos donde se hacen operativos los valores de equidad, justicia y solidaridad en una sociedad democrática.

La formación de una verdadera conciencia tributaria -y fiscal en general- consiste en asumir que, por encima de modelos fiscales concretos, cambiantes como es previsible en toda sociedad dinámica, existe una serie de criterios justificativos de la financiación solidaria de las necesidades públicas y comunes. El principal de tales criterios es el de ciudadanía, que

---

<sup>3</sup> Eurosocial, sector Fiscalidad: Foro Virtual de Educación Cívico-Tributaria, 28 de noviembre - 11 de diciembre de 2007 ([www.eurosocialfiscal.org](http://www.eurosocialfiscal.org)).

<sup>4</sup> Goenaga, María (Área Sociología Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales de España, IEF): Conclusiones del Seminario Internacional sobre Educación Cívico Tributaria. Buenos Aires, Argentina, 6-10 de octubre de 2007.



implica asumir las responsabilidades sociales como una contrapartida necesaria al ejercicio de los derechos cívicos.<sup>5</sup>

Lo anterior coloca a la formación de la cultura tributaria dentro de un radio de acción que excede en mucho la inmediatez, pues apunta más bien hacia objetivos de mediano y largo plazo.<sup>6</sup> Esto la hace diferente a las otras acciones de las administraciones tributarias, generalmente centradas en los resultados a corto plazo, así como también la hace distinta de los criterios de evaluación que suelen utilizar las administraciones tributarias para medir el impacto de sus acciones, toda vez que la condición de largo plazo antes mencionada requiere una evaluación más cercana a variables sociológicas que económicas.

### 3. LOS MÓVILES DEL CUMPLIMIENTO

Para que un Estado pueda cumplir con sus objetivos de velar por el bien común y dotar a la población de los servicios públicos básicos que ésta requiere, necesita de recursos que provienen principalmente de los tributos pagados por los contribuyentes.

El pago de los impuestos es la manifestación concreta del cumplimiento de una norma. Implica la observancia de la ley, ya sea por sometimiento o por entendimiento. En otras palabras, expresa una actitud que es determinada por la coerción o bien por la convicción individual en función social. La fuerza coercitiva se manifiesta en las leyes, en su cumplimiento obligatorio y, eventualmente, en la sanción o penalización por su incumplimiento, mientras que la convicción sólo puede estar dada por una cultura tributaria sólidamente fundamentada.

No se trata de dos conceptos excluyentes -advierten los autores argentinos Etkin y Estévez-, porque el marco jurídico y la obligación de su cumplimiento siempre están presentes y se articulan en el concepto y la práctica del orden instituido<sup>7</sup>, en tanto que la motivación del contribuyente no deriva de la obligatoriedad y el temor a la sanción, sino de una convicción personal

---

<sup>5</sup> Instituto de Estudios Fiscales, IEF: *La educación fiscal en España, 2005*. Autoría de María Luisa Delgado Lobo, Marta Fernández-Cuartero Paramio, Ascensión Maldonado García-Verdugo, Concha Roldán Muño y María Luisa Valdenebro García.

<sup>6</sup> Comentario de Sergio Rufail (AFIP, Argentina) al Foro Virtual de Educación Cívico-Tributaria: "Los cambios culturales llevan el mismo tiempo de cambiarlos que el tiempo insumido en constituirlos inicialmente. Quizá podamos identificar resultados en el corto plazo, pero estarán asociados más al grado de aceptación de las iniciativas que a cambios concretos, logrados e internalizados en los educandos o la ciudadanía. Educación Tributaria es visión a largo plazo".

<sup>7</sup> Etkin, Jorge y Estévez, Alejandro: *Clima Fiscal y Estrategias de Educación Tributaria*. Instituto AFIP, Argentina.

relacionada con su voluntad de atender la responsabilidad ciudadana de contribuir al sostenimiento del Estado.

El hecho tributario es un acto de dos vías entre el contribuyente y el Estado, en el que a este último corresponde una doble función: la de recaudar los impuestos y la de retornarlos a la sociedad bajo la forma de bienes y servicios públicos. Se trata de un proceso social regulado, en el cual el cumplimiento tributario responde a un mandato legal que el contribuyente debe acatar y que la autoridad debe hacer cumplir, según las facultades que la ley le confiere.

Lo anterior subraya el hecho de que el pago de impuestos responde, ante todo, a una obligación legal. Esto significa que la fuente que legitima el accionar de la administración tributaria es, fundamentalmente, la ley y, por ende, el ejercicio de la autoridad que de ella se desprende. De ahí que la conciencia tributaria de los ciudadanos se pueda fortalecer al aplicar mecanismos de control más estrictos, siempre que el Estado dé muestras de administración honesta y eficiente.<sup>8</sup>

Independientemente de que una sociedad se encuentre regida o no por un sistema democrático, el cumplimiento de los deberes fiscales responde a un orden legislado, provisto de normas, plazos y sanciones determinados, que dota a la autoridad tributaria de la potestad de cobrar los impuestos y de actuar en contra de quienes incumplan la obligación de pagarlos.

Sin embargo, el ámbito de acción de la AT va más allá del mero cobro de impuestos, al igual que el campo de trabajo de la salud pública, por ejemplo, va más allá de la mera atención a las enfermedades. Así como el cuidado de la nutrición infantil es básico para cualquier sistema de salud pública, la administración tributaria debe concebir a la educación cívico-tributaria como parte de sus funciones sustantivas. Esto es algo que a muchas administraciones tributarias no les resulta tan evidente. Algunas ven a la educación fiscal como algo superfluo o, en el mejor de los casos, como un elemento accesorio o complementario de sus quehaceres principales, sin percatarse que la formación de la cultura tributaria representa, en el largo plazo, una de las bases más sólidas y confiables en las que puede sustentarse la recaudación.

---

<sup>8</sup> Montúfar, Rodrigo: *Tendencias modernas del Derecho Tributario*, pág. 57. Guatemala, 2000.

#### 4. ¿POR QUÉ PROMOVER LA CULTURA TRIBUTARIA?

La obligación del cumplimiento tributario establecida por una autoridad legítima y conforme a un régimen legal determinado, puede ser suficiente para lograr los objetivos de la recaudación fiscal, dependiendo de la percepción de riesgo de los contribuyentes y de la capacidad de fiscalización y sanción de la AT. Sin embargo, será siempre un cumplimiento obediente, pasivo y, muy probablemente, resistido. En cambio, la propensión al pago resultante de la voluntad propia y, por ende, del compromiso autoimpuesto, será siempre más sólida y hará al sistema tributario más sostenible en el tiempo, por corresponder a una responsabilidad aceptada y compartida por los ciudadanos, en el marco de una sociedad más abierta, participativa y democrática.

Esto no resta importancia a la autoridad inherente a la gestión de toda administración tributaria, sino más bien busca subrayar el hecho de que el cumplimiento tributario basado en la convicción no sólo responde a los objetivos propios de la AT, sino también a la necesidad de afirmar la convivencia en democracia según la observancia de los deberes y el ejercicio de los derechos cívicos del conglomerado social. De ahí que, para una relación democrática con cohesión social, es prioritario construir un ambiente de cumplimiento voluntario antes que forzado,<sup>9</sup> aunque ambos son igualmente legítimos y convergentes en cuanto a que se traducen en una misma actitud: la de cumplir la ley.

No puede dejar de señalarse, empero, que las normas que una persona más respeta y mejor cumple son las que ella misma se impone. José Bernardo Toro denomina a esto principio de autofundación y lo define como el orden fundado por las mismas personas que lo van a vivir, cumplir y proteger, lo cual le lleva a considerarlo como el único orden que produce libertad y el punto central de la gobernabilidad.<sup>10</sup>

El cumplimiento basado en la obligación viene dado por el orden legal, la fuerza punitiva y el temor al castigo -que son elementos legítimos pero no autofundados-, en tanto que el cumplimiento basado en la convicción nace del propio contribuyente y se alimenta de su entendimiento, responsabilidad y compromiso, es decir, de principios autofundados, además de legítimos, lo cual añade valor y dota de mayor consistencia y sustentabilidad a esta clase de cumplimiento.

---

<sup>9</sup> *Ídem.*

<sup>10</sup> *Toro, José Bernardo: Educación para la democracia.*

## 5. LEY, MORAL Y CULTURA

Hay contextos sociales en los que se percibe una ruptura o disfunción entre la ley, la moral y la cultura, que son los tres sistemas que regulan el comportamiento humano. Fue esta hipótesis la que en su momento llevó a la alcaldía de Bogotá, Colombia, encabezada por Antanas Mockus, a tomar la decisión de dar prioridad a la iniciativa denominada Cultura Ciudadana, un conjunto de programas y proyectos orientados a mejorar las condiciones de la convivencia ciudadana mediante un cambio conductual consciente, partiendo de la premisa de que la modificación voluntaria de los hábitos y creencias de la colectividad puede llegar a ser un componente crucial de la gestión pública y de la agenda común del gobierno y la sociedad civil. De ahí que, en la experiencia bogotana, la estrategia de Cultura Ciudadana se ideó como instrumento para fortalecer la regulación moral y la regulación cultural, así como para lograr mayor congruencia entre ellas, y entre ambas y la observancia de la ley.

En esa línea de pensamiento, las estrategias para la formación de la cultura tributaria pueden concebirse también como herramientas para armonizar lo ético y lo cultural, con el fin de que ello redunde en el respeto de la normativa legal y su debido cumplimiento.

No pueden llevarse a cabo políticas tributarias o fiscales verdaderamente eficaces sin contar con el conglomerado humano al que se dirigen. Para llegar a un mejor fin en la tributación, debe tomarse en cuenta el factor humano y social, tal como lo aconseja la sociología tributaria.<sup>11</sup> Todas las normas y planificaciones tributarias concebidas en los despachos corren el riesgo de ser estériles si no se presta la debida atención a las creencias, actitudes, percepciones y formas de conducta de los ciudadanos, a su moral personal y colectiva, e incluso a sus ideas sobre el modo de organizar la convivencia.<sup>12</sup>

La importancia de ello se pone de relieve especialmente en aquellas sociedades aquejadas por una conciencia tributaria débil y un Estado poco funcional, factores que generalmente se ven acompañados -y agudizados- por situaciones de crisis de valores sociales que refuerzan la hipótesis del divorcio entre cultura, moral y ley. En no pocos casos, a esta conjugación de elementos adversos a la tributación, y a la fiscalidad en general, se suma el culto al individualismo y la preponderancia de condiciones que lo anteponen a la responsabilidad social, la solidaridad y la búsqueda del bien común.

---

<sup>11</sup> Montúfar, Rodrigo: *Ob. Cit.*, pág. 58.

<sup>12</sup> IEF: *Ob. Cit.*

Bajo tales circunstancias, la educación tributaria de ninguna manera puede reducirse a la enseñanza de prácticas que solamente capaciten para atender los requerimientos del régimen impositivo, las cuales, si bien indispensables, son tareas mecánicas y mutables con el paso del tiempo. Tampoco puede limitarse al ámbito de la formalidad fiscal, el orden legal y las razones de su cumplimiento, sino debe ser, necesariamente, una educación orientada hacia el cambio cultural y la revaloración de lo ético dentro del conjunto social.

## **6. PERCEPCIONES Y ACTITUDES**

Uno de los procesos más importantes para el crecimiento de las organizaciones lo constituye su credibilidad ante los usuarios de sus servicios. En tal sentido, la esencia de la vida social y la modificación de conductas parten de las percepciones y creencias que las personas tienen sobre las entidades y los líderes que las dirigen.

En el caso guatemalteco, por ejemplo, durante muchos años la imagen del fisco o de la administración tributaria estuvo relacionada con malas prácticas, inadecuado uso de los recursos, enriquecimiento ilícito de ex funcionarios y muy poco aporte de los recursos públicos al desarrollo de las comunidades. Esto último a pesar de que el actuar de la administración tributaria, en la última década, se circunscribe únicamente a la recaudación y no tiene injerencia alguna en el gasto gubernamental. Sin embargo, los contribuyentes no suelen hacer esta distinción de funciones, lo cual subraya el hecho de que se trata de las dos caras de la misma moneda: por un lado, la contribución de la sociedad al Estado y, por otro, la forma en la que éste la devuelve en bienes y servicios públicos.

Aunque el concepto de la reciprocidad es básico y fácilmente comprensible (impuestos por servicios públicos), la formación de cultura tributaria se relaciona con un concepto todavía más amplio, el de ciudadanía fiscal, el cual ofrece una perspectiva más integral de la fiscalidad, en la que por una parte confluyen el deber ciudadano de tributar, el financiamiento de los derechos y el sostenimiento del Estado y, por la otra, el buen uso de los recursos, la transparencia del gasto, la rendición de cuentas y la importancia de la auditoría social o veeduría ciudadana.

Pero la esencia de la cultura tributaria va aún más allá, pues no condiciona el cumplimiento a la reciprocidad ni a ningún otro elemento externo, sino lo percibe como una responsabilidad irrenunciable y que existe por sí sola, libre de cualquier factor que pueda disminuirla o condicionarla. De ahí que acciones para el desarrollo de la cultura tributaria requieran de procesos que permitan el surgimiento de cambios, tanto de percepciones como de actitudes en lo individual y en lo social, que se traduzcan en la aportación consciente

y voluntaria de los impuestos. Esto no resta importancia, por supuesto, a las acciones que mejoren la transparencia del gasto público, la función social de los impuestos y la credibilidad de la institución encargada de recolectar los ingresos públicos.

Como parte de una estrategia integral que busca mejorar la recaudación y al mismo tiempo cambiar la percepción del público sobre el cumplimiento fiscal, surge un proceso para la formación de la cultura tributaria. Esto no resulta para nada fácil cuando se advierte cuán extendida y arraigada se encuentra en diferentes grupos sociales una variedad de creencias y valoraciones que no sólo son contrarias a la tributación sino, en general, a la observancia de normas básicas de convivencia y de respeto a la ley.

No son pocos los casos en los que se aplaude la viveza y las argucias para evadir el pago de los impuestos, utilizar subterfugios para eludirlos o tratar de burlar los controles de las administraciones tributarias, ya sea en impuestos internos o aduaneros. Tales creencias se convierten en verdaderos anti-valores, en valladares agregados a la ya difícil tarea de promover una cultura de la legalidad y del cumplimiento tributario.

En un interesante artículo titulado *Psicología Fiscal y Tributaria*, Mónica Díaz Gómez indica: "el arquetipo de la 'viveza criolla' de evadir impuestos es aceptado por la sociedad venezolana debido a la ausencia de una verdadera y profunda cultura tributaria. La psicología del contribuyente se caracteriza por una fuerte tendencia al fraude y justifica su actitud con preguntas que oímos decir frecuentemente: ¿Para qué pagar impuestos si los servicios públicos no funcionan? ¿Para qué ser contribuyente cumplidor si el dinero que pagamos luego es robado por los corruptos? Para muchos, defraudar a la Hacienda Pública constituye un placer que adula la vanidad propia y que avala un testimonio de destreza ante los conocidos. Se dice que la conducta social humana está determinada por el principio de la búsqueda del placer y es por ello que la naturaleza egoísta del ser humano lo hace ser apegado a lo suyo o lo que cree que es suyo; de allí la dificultad de pagar con gusto y espontaneidad los tributos correspondientes".<sup>13</sup>

Ejemplos de ese tipo abundan en numerosos países latinoamericanos, donde surgen verdaderos antihéroes de la tributación -o héroes de la defraudación- en espacios sociales que suelen ser muy tolerantes con esa clase de ilegalidad, ya sea que se la minimice respecto a transgresiones más graves de la ley o que hasta se la justifique en función de diversidad de argumentos, que van desde el pretexto de la corrupción gubernamental hasta los asociados con el interés del usuario o consumidor, que puede comprar más barato sin impuestos de por medio.

---

<sup>13</sup> Díaz Gómez, Mónica: *Psicología Fiscal y Tributaria*.

Tales creencias no pueden ser consideradas componentes de una "cultura": son, más bien, comportamientos o patrones sociales de conducta, en muchos casos relacionados con una doble moral, que en público condena la ilegalidad, pero en privado la practica. De ahí que la estrategia para el desarrollo de la cultura tributaria como uno de los ejes que soporten el mejoramiento de la recaudación, deba tener un carácter integral y un aliento de largo plazo, pues son muchos y diversos los factores que alimentan el imaginario colectivo, además de que un cambio de valores y actitudes no se produce de la noche a la mañana y sin una intervención intensa y sistemática que lo determine.

Ello requiere, sin duda, de una estrategia integrada por líneas de trabajo claras, consistentes y bien estructuradas, que se complementen y refuercen tanto en función del desarrollo y refuerzo de los valores ciudadanos, como del estímulo a la conciencia sobre los deberes tributarios. No se trata solamente, entonces, de asignaturas aisladas, campañas específicas o intervenciones esporádicas en uno u otro grupo objetivo, sino de un esfuerzo educativo lo más amplio y sostenido posible, pues únicamente sobre esta base podrán modificarse las subjetividades del contribuyente actual y futuro; es decir, redireccionarse las creencias, los valores y las conductas que más adelante redundarán en la práctica de nuevos hábitos y actitudes sociales ante la tributación.

## **7. LA ADOPCIÓN DE LAS ESTRATEGIAS**

### **7.1 Objetivo y Alcance**

La cultura tributaria tiene como objetivo primordial el de cimentar conductas favorables al cumplimiento fiscal y contrarias a las actitudes defraudadoras, por medio de la transmisión de ideas y valores que sean asimilados en lo individual y valorados en lo social, lo cual conlleva un cambio cultural que explica la condición de largo plazo que suele ser una de las características más importantes de toda estrategia para la formación de cultura tributaria.

Una de las conclusiones del Seminario Internacional sobre Educación Cívico Tributaria, ya referido con anterioridad, fue que "no hay recetas" para la adopción de las estrategias encaminadas a la formación de la cultura tributaria, pues son más bien las características propias de cada país, así como la disponibilidad de recursos de cada administración tributaria, las que en última instancia determinan el tipo y alcance de las acciones a desarrollar en la materia.

De igual manera, lo ideal sería poder trabajar en todos los "frentes" y por medio de una combinación de estrategias que permitan llegar a los diferentes

destinatarios del programa, pero esto generalmente tropieza con las propias limitaciones de los recursos disponibles, amén de que los procesos suelen tener ritmos distintos y peculiaridades que los diferencia en tiempos y espacios.<sup>14</sup> Hay grandes distancias, por ejemplo, entre preparar una guía didáctica para los docentes, llevar a cabo una campaña radial, crear una página de internet o montar una exhibición en una feria escolar.

Lo importante es que cada administración tributaria defina con claridad sus objetivos de formación fiscal y establezca sus prioridades en función de ellos y de los recursos disponibles. Gastón Bruzzone, del área de Educación Formal de la AFIP, ilustra la experiencia de Argentina: "En nuestro caso empezamos con cursos de capacitación a docentes y directivos del nivel primario. Con el tiempo incorporamos a los niveles secundario y superior. Pero creo que para nosotros, los equipos educativos de las administraciones tributarias, resulta más efectivo el trabajo por etapas. Lo importante es no olvidar que estamos haciendo un trabajo con un horizonte a muy largo plazo; que los cambios culturales son sostenidos y prolongados en el tiempo y que, por lo tanto, siempre pueden sumarse acciones a las ya implementadas con éxito".<sup>15</sup>

## 7.2 Actores

La administración tributaria puede ser la primera interesada en la formación de la cultura tributaria y actuar en consecuencia, para definirla, impulsarla y financiarla, pero de ninguna manera le compete sólo a ella. La administración educativa está llamada a tener un papel protagónico y es evidente que el resto de la administración pública también debe formar parte del proceso. En realidad, debe tratarse de una política de Estado y no de gobierno, de un programa permanente y no de un proyecto coyuntural, de manera que no sólo la agencia tributaria de cada país es la responsable del programa de educación fiscal (aunque sí la tutora de su contenido), sino que hay muchos más actores involucrados y hay que buscar alianzas para no estar 'solos': resto de la administración tributaria, ministerios de educación, empresa privada, corporaciones municipales o provinciales, etc.<sup>16</sup>

---

<sup>14</sup> *Comentario de Sergio Rufail (AFIP, Argentina) al Foro Virtual de Educación Cívico-Tributaria: "Sobre cuál es el nivel en donde debemos comenzar, mi opinión es en TODOS aquellos en los que podamos sostener la estrategia en el tiempo. Todos los niveles son importantes, pero a medida que subimos, la estrategia debe perfeccionarse, los estrategias deben ganar en convicción y prepararse más, ya que los planteos serán cada vez más difíciles de contener".*

<sup>15</sup> *Bruzzone, Gastón (AFIP, Argentina): comentario al Foro Virtual de Educación Cívico-Tributaria.*

<sup>16</sup> *Goenaga, María: Ob. Cit.*



Es más, alianzas con otros actores (firmas privadas, organizaciones no gubernamentales, organismos internacionales) legitiman el mensaje del programa ya que no representan la voz estatal, sino al compromiso privado en intereses comunes.<sup>17</sup>

### 7.3 Destinatarios

Hay quienes opinan que todas las acciones de las administraciones tributarias -incluida la educación fiscal- deben enfocarse exclusivamente a los contribuyentes, reales o potenciales, por constituir éstos la base social de la recaudación efectiva. Desde este punto de vista, es habitual considerar la fiscalidad como un hecho que afecta solamente a los adultos y, más en concreto, a los adultos que llevan a cabo algún tipo de actividad económica sujeta a impuestos. Por tanto, los jóvenes no tendrían que preocuparse por la fiscalidad, ya que serían totalmente ajenos al hecho fiscal hasta que no se incorporaran a la actividad económica y estuvieran obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales. La educación fiscal de los ciudadanos más jóvenes carecería, por tanto, de sentido desde esta perspectiva.<sup>18</sup>

Ahora bien, como se pregunta el Instituto de Estudios Fiscales de España, ¿puede decirse que los niños y los jóvenes son totalmente ajenos al hecho fiscal? ¿Debe el sistema educativo ignorar este hecho? La realidad indica lo contrario: ni aquellos son ajenos al mundo que los rodea, incluidas las actividades económicas y la tributación, ni la escuela debe ignorar el hecho fiscal, en tanto que éste es una cuestión de ciudadanía y que parte fundamental de la misión educativa es, o debería ser, formar a los ciudadanos del mañana, es decir, procurar las condiciones necesarias para que los individuos aprendan a conformar su conducta a las normas vigentes en la sociedad donde viven.

Las normas fiscales forman parte del conjunto de normas sociales que debe cumplir un individuo adulto en una sociedad democrática, por lo que las responsabilidades fiscales deberían formar parte del conjunto de valores que todo ciudadano tiene que asumir, respetar y defender.<sup>19</sup> De acuerdo con este enfoque, compartido por los representantes de las administraciones tributarias y educativas que se dieron cita en Buenos Aires, en octubre de 2007, los niños y los jóvenes son realmente los destinatarios naturales de los programas de educación fiscal: "La educación tributaria formal debe alcanzar a todos los niveles, ya que su abordaje tiene complejidades e intereses propios en

---

<sup>17</sup> *Rufail, Sergio. Ob. Cit.*

<sup>18</sup> *IEF: Ob. Cit.*

<sup>19</sup> *Ídem.*

cada etapa de formación. Un niño aprende reglas básicas de convivencia. Un adolescente comprende el sentido social de los impuestos. Un profesional adquiere reglas y hábitos para su desempeño".<sup>20</sup>

El otro gran destinatario de las acciones de cultura tributaria son los ciudadanos. "Los esfuerzos destinados hacia ellos deben tener la misma intensidad que aquellos dirigidos a los niños y jóvenes dentro de la educación formal. En el mediano plazo, los ciudadanos transmitirán estos valores a sus hijos, desde la convicción personal",<sup>21</sup> además de que a este sector pertenece la población contribuyente del presente, que junto a las empresas conforma el gran mercado de toda administración tributaria. Ahora bien, aunque ninguna AT puede ni debe abstraerse del compromiso de informar y orientar a los contribuyentes sobre los aspectos formales de la tributación, o sea la normativa y la práctica del cumplimiento tributario, la esencia de la educación fiscal trasciende del mero saber de impuestos (qué son y cómo pagarlos), para concentrarse en el contexto social y ético en el cual se inscriben, que se relaciona más bien con el por qué y para qué pagarlos, en el marco de un esquema de convivencia regido por deberes y derechos para todos sus integrantes.

Por último, un tercer destinatario importante de los programas de educación fiscal está constituido por el personal de la administración tributaria y de la hacienda pública, que a la postre configuran el rostro de la fiscalidad ante los ojos de la ciudadanía, tanto desde el ángulo de los ingresos al erario como del relativo a la administración y ejecución del gasto. A criterio de Rodrigo Montúfar, miembro del Directorio de la SAT de Guatemala, la labor educadora en materia tributaria debe dirigirse de manera permanente a los funcionarios y empleados de la administración tributaria, para que conozcan y apliquen debidamente las leyes tributarias y sepan orientar debidamente al contribuyente a tributar correctamente.<sup>22</sup> Ello plantea la necesidad de que este sector objetivo se haga extensivo a los servidores públicos en general, muchos de los cuales frecuentemente no parecen advertir la relación de la fiscalidad con el desempeño de sus funciones.

#### 7.4 Ámbitos y Mensajes

En virtud del fin primordial de contribuir a la construcción de ciudadanía, la estrategia no puede circunscribirse a lo tributario, sino ha de extenderse también hacia lo fiscal. Eurosocial lo enfoca de la siguiente manera: si el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias es una de las columnas

---

<sup>20</sup> Rufail, Sergio. *Ob. Cit.*

<sup>21</sup> *Ídem.*

<sup>22</sup> Montúfar, Rodrigo: *Ob. Cit.*, pág. 40.

que sustentan el arco de la convivencia civilizada, la otra es la gestión adecuada de los programas de gasto público. Un país puede gozar de una Administración Tributaria eficaz y eficiente, pero si la Justicia es venal, o la Educación y la Sanidad insatisfactorias, o los funcionarios públicos deshonestos, el edificio no será seguro. La educación fiscal no debe perder de vista la otra vertiente del presupuesto público, por lo que también tendrá que atender a la otra vertiente del fraude fiscal que es la relativa al gasto público. De este modo, la educación fiscal es una estrategia no tanto para recaudar mejor, sino para construir una sociedad mejor con el esfuerzo de todos.<sup>23</sup>

Un aspecto básico necesario para definir las estrategias de formación de la cultura tributaria lo constituye la comprensión de los elementos sociales que se vinculan al comportamiento de los grupos. Aún cuando los comportamientos son comunes, cada grupo posee sus propios códigos, en muchos casos aprendidos de generación en generación, trasladados de padres a hijos, de docentes a discípulos, así como de actores de influencia hacia la opinión pública.

Todo ello se va transformando en verdades, por medio de un proceso de socialización de las creencias y de las conductas, lo cual le permite ser validado de una manera informal, pero que trasciende y se reconoce como un proceder comúnmente aceptado.

De ahí que para formar la cultura tributaria se requiera la creación de nuevos códigos, de nuevos mensajes, de nuevos contenidos educativos y de nuevas formas de comunicación que permitan abordar a los diferentes grupos en una forma apropiada, asequible y creíble.

La necesidad de adoptar estrategias de educación fiscal es inversamente proporcional al nivel de cumplimiento tributario. Cuando más y mejor cumplen los ciudadanos con sus responsabilidades fiscales, menos necesario parece el fomento de la cultura tributaria. Aún así, países con altos grados de cumplimiento en el pago de impuestos, tales como Canadá, Estados Unidos, Nueva Zelanda y, Suiza incluyen la formación fiscal dentro de sus programas educativos de "preparación para la vida adulta".<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> *Eurosocial, sector Fiscalidad: Ob. Cit.*

<sup>24</sup> *IEF: Ob. Cit.*

## 7.5 La Educación como Base

No cabe duda que la columna vertebral de la formación de la cultura tributaria es la educación. Ésta representa el medio más poderoso para transformar las formas de actuar y de pensar de los individuos. ¿No es acaso la cultura de una sociedad el resultado de la educación? Es ahí donde encuentra justificación la misión de la Educación Tributaria y de su interés por los procesos educativos.<sup>25</sup> De ahí que si dentro de los sistemas educativos existen espacios para temas relativos a la salud, la higiene, el ambiente y la nutrición, la educación vial o la educación sobre temas electorales, puede y debe existir un espacio para la formación de la cultura tributaria y la educación fiscal.<sup>26</sup>

De acuerdo con un refrán africano, "se necesita todo un pueblo para educar a un niño". En esa dirección apunta Bernardo del Toro cuando dice que el mayor desafío de toda sociedad democrática es el de construir una educación pública para la democracia, es decir, orientada a la formación de ciudadanos que den vida y sostenibilidad a la democracia: el conocimiento tiene sentido desde el punto de vista de la democracia en la medida en que la escuela contribuya a formar personas que sean capaces, en cooperación con otros, de construir el orden social que hace posible la vida digna para todos.

Según del Toro, la democracia no es natural al ser humano. La democracia es un invento y, por serlo, es necesario enseñarla y es necesario aprenderla. De ahí que una de las primeras cosas por lograr en un proceso de formación democrática es que los niños entiendan que, en términos sociales, el orden que existe y las relaciones que se dan en la sociedad no son naturales, que son contruidos por las personas y, por lo tanto, se pueden transformar. Cuando un sistema educativo cree que todo es natural, resulta muy fácil aceptar que hay niños que pueden perder el año y niños que pueden ganar el año, simplemente porque así es. Pero cuando se sabe que el orden social es creado, la única lógica es que todos los niños tengan éxito escolar. Entonces el sistema comienza a trabajar para que todos los niños tengan éxito. Porque el éxito escolar puede ser creado y construido. Una primera característica de la educación democrática y del ethos democrático, en la cultura democrática, es que todos vayamos entendiendo que todo esto hay que enseñarlo y hay que aprenderlo, porque no es natural.

Dicho criterio es igualmente válido para la formación de la cultura tributaria. En una sociedad democrática, los impuestos derivan de acuerdos sociales convertidos en leyes en virtud del poder que la propia ciudadanía delega en

---

<sup>25</sup> Salas, Dolores (SAT, México): comentario al Foro Virtual de Educación Cívico-Tributaria.

<sup>26</sup> IEF: Ob. Cit.

sus legisladores y gobernantes. El régimen tributario representa, entonces, un compromiso social autoimpuesto, que todo ciudadano debe cumplir y respetar, con base en los mismos valores que le permiten ejercer sus derechos y obligaciones ciudadanos. Se trata de una creación que, como la democracia, debe enseñarse y aprenderse, porque implica conceptos y valores que no son naturales, sino creados por la propia sociedad en la que se vive y según el Estado en el que se quiere vivir.

Los valores en sí mismos no son contenidos educativos, pero son la base de la estrategia formativa, por lo que requieren un tratamiento transversal y permanente en toda la currícula educativa -desde la inicial hasta la superior-, además de que los principales medios para su enseñanza y aprendizaje deben ser los vivenciales, ya que permiten una mejor comprensión e interiorización de aquellos.

No conviene, sin embargo, encasillar los mensajes y los contenidos de la formación fiscal en una u otra vertiente educativa. Así como el ámbito educacional es ilimitado si se trata de educar para la vida, también lo es si se trata de educar para la vida ciudadana, que es en el fondo el fin primordial de la cultura tributaria.

De hecho, entre la educación formal, la no formal y la informal se dan interacciones funcionales: relaciones de complementariedad, de suplencia, de sustitución, de refuerzo y colaboración, de interferencia, de manera que si bien la escuela forma parte del modo educativo formal, puede incluir actividades no formales y procesos informales. Incluso se considera que las instituciones educativas formales deberían aumentar el uso de los recursos de las otras dos vertientes educativas. En el marco de la educación formal habrían de ser valoradas y reconocidas las adquisiciones que los individuos realizan en contextos no formales e informales. Deberían adecuarse plataformas que permitan y alienten la coordinación entre instancias, de modo que se optimice la complementariedad.<sup>27</sup> La verdadera cultura tributaria se inculca en todos los niveles de la educación, para que los futuros ciudadanos estén convencidos de la necesidad de contribuir al desarrollo de la comunidad.<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> Trilla Bernet J, CEAC, Barcelona, España: *La educación no formal*.

<sup>28</sup> Montúfar, Rodrigo: *Ob. Cit.*, pág. 30.

## 7.6 Las Condiciones de la Estrategia y su Complementación

Graduar y armonizar los contenidos educativos con arreglo a los principios y finalidades referidas en este trabajo es uno de los temas de gestión que suele plantearse a toda estrategia de educación fiscal. Transmitirlos a los agentes de intermediación, principalmente a los docentes, es otro de los temas cruciales, en particular debido a la importancia de los espacios escolares para facilitar el aprendizaje y la interiorización de los valores ciudadanos a través de los instrumentos apropiados, vg. materiales y juegos educativos, talleres de discusión, experiencias vivenciales, etc.

La elección de los públicos y los medios para llegar a ellos conforman otro de los desafíos importantes para la estrategia, lo cual conlleva la necesidad de articular a esta última bajo la forma de proyectos secuenciales o complementarios, así como de establecer objetivos e indicadores propios para cada uno de ellos.

Los ejemplos mencionados ponen de relieve dos de las condiciones básicas que deben reunir las estrategias de cultura tributaria: la continuidad de su gestión y la especificidad de sus acciones. A la par de éstas destacan también, entre otras, su necesaria socialización con otros actores; su transversalidad dentro del sistema educativo; su extensión fuera de éste, hacia espacios no formales e informales; y su inclusión tanto en la agenda pública gubernamental como en el ámbito mediático, el cual suele ser un terreno de reconocida importancia en la formación de imágenes y percepciones que influyen en la conducta social.

Pero también hay otras estrategias que corresponden a las AT y que pueden complementar y vigorizar sus acciones de cultura tributaria, como es el caso de todas aquellas que se inscriben en la esfera del servicio al contribuyente. Los regímenes impositivos complicados, los trámites engorrosos, las fallas en la orientación a los contribuyentes o las prácticas inapropiadas de atención al público, no son buenos aliados para el fomento de la cultura tributaria. Antes bien, suelen tener efectos contraproducentes sobre ésta, en la medida que minan la imagen de la AT y afectan su credibilidad.

De ahí que la adopción de acciones tendientes a simplificar y transparentar los procesos tributarios y aduaneros, así como de brindar mejores servicios a los contribuyentes puedan resultar muy funcionales para potenciar los propósitos de la estrategia de educación tributaria y, en general, para mejorar la percepción social acerca de la gestión del ente recaudador.

## 8. ACERCA DE LA EXPERIENCIA GUATEMALTECA

Hasta hace tres años, Guatemala no había tenido mayor experiencia en aspectos relacionados con la cultura tributaria. Salvo algunos intentos aislados y carentes de profundidad, el tema no formaba parte de la agenda pública. No fue sino hasta en 2005 cuando la administración tributaria emprendió un esfuerzo integral en esa dirección, por medio de acciones de divulgación y promoción, así como de diversos proyectos de educación formal, no formal e informal.<sup>29</sup> Esta corta pero intensa experiencia ha sido un insumo para el presente trabajo, el cual nos ha permitido hacer una revisión crítica y retroalimentar nuestra visión sobre la formación de la cultura tributaria y su importancia como estrategia para la promoción del cumplimiento voluntario.

Por ejemplo, durante la fase de diseño del programa, la SAT trató de separar la cultura tributaria en su carácter de obligación y deber de contribuir, del destino final de los recursos y la forma como son "devueltos en servicios" a la sociedad. Esto porque institucionalmente son funciones de dos instituciones distintas y la administración tributaria no tiene control alguno sobre la distribución de los ingresos.

Sin embargo, en los talleres de discusión que realizamos con participación de autoridades locales y de la sociedad civil de los veintidós departamentos (provincias) del país, fue muy claro y obvio que no existe mejor promotor de la cultura tributaria que un buen gasto público -eficiente, racional y transparente-. En otras palabras, la misma sociedad nos hizo ver que un estímulo (o desestímulo) importante para la tributación lo constituye el manejo y destino de los fondos públicos, aparte de que, en el caso de numerosos países -entre ellos Guatemala, tributar se advierte como un acto discrecional, relacionado con la percepción positiva o negativa sobre el uso de los fondos.

Uno de los objetivos de la formación de la cultura tributaria debe ser, precisamente, romper ese círculo vicioso y hacer conciencia de que la tributación no sólo es una obligación legal, sino un deber de cada persona ante la sociedad. Además, se le debe convencer de que cumplir con tal responsabilidad le confiere la autoridad moral necesaria para exigir al Gobierno que haga un uso correcto y transparente de los recursos públicos.

---

<sup>29</sup> Para definir a cada una de ellas se adoptan los conceptos propuestos por el Instituto de Estudios Fiscales de España, IEF:

- *Educación formal: es la que se desarrolla dentro del sistema educativo cuando tiene una denominación formal y da lugar a la obtención de un título, diploma o certificado reconocido por la administración educativa.*
- *Educación no formal: es la que se desarrolla fuera del sistema educativo por medio de cursos o actividades de capacitación que no dan lugar a la obtención de un título, diploma o certificado reconocido por la administración educativa.*
- *Educación informal: se trata de todo proceso educativo que se imparte intencionada o no intencionadamente por cualquier medio y por cualquier institución.*

Cabe señalar que, en el caso de varios países latinoamericanos -Guatemala incluida-, nuestros pueblos son representativos de culturas diversas y, por lo tanto, las estrategias de cultura tributaria deben adecuarse a esa diversidad para ser efectiva con cada uno de los grupos que conforman nuestras sociedades.

Para la puesta en marcha del Programa Permanente de Cultura Tributaria, en febrero de 2005, no se contó con una medición inicial del conocimiento de la población en materia de tributación, lo cual hubiera sido deseable. Para formular la estrategia del programa y elegir las acciones y prioridades a desarrollar se partió de una propuesta inicial que fue discutida en los talleres de consulta y validación mencionados antes.

Entre las lecciones aprendidas en dichos talleres se encuentran:

- La valoración social de lo fiscal, o sea, la importancia de considerar la otra cara de la moneda -el uso de los recursos provenientes de los impuestos-.
- La importancia de la participación social en la gestión y ejecución de los proyectos para la formación de cultura tributaria.
- La necesidad de desarrollar una estrategia integral con tres áreas: Educación (Formal y No formal), Promoción (o Educación Informal) y Divulgación, sustentada a su vez en tres ejes transversales de trabajo: Información, Formación y Concienciación.

### **8.1 Acciones del Programa Permanente de Cultura Tributaria**

A continuación se describen sucintamente las acciones desarrolladas hasta ahora como parte de nuestra estrategia integral:

La información contempla aspectos tales como la divulgación del programa, su contenido y acciones, la creación y mantenimiento del Portal de Cultura Tributaria en internet, la realización de campañas de concienciación diversas y las publicaciones sobre contenidos de información básica, tanto para niños y jóvenes como para adultos y contribuyentes en general (por ejemplo, la publicación en prensa de varias series informativas y formativas: cápsulas tributarias, cápsulas aduaneras y cápsulas sobre la historia de los impuestos en el país).

La formación se refiere a todas las acciones de naturaleza educativa en sus diferentes vertientes (formal, no formal e informal), entre las cuales se incluyen las siguientes:



- a) inclusión de cultura tributaria en el programa de estudios del nivel primario, complementada por la distribución de textos escolares y juegos de mesa de educación tributaria;
- b) trabajo conjunto con el Ministerio de Educación en la revisión de la currícula educativa de los ciclos básico y diversificado, así como en la transformación curricular de la carrera de Perito Contador;
- c) desarrollo de un programa de apoyo a la profesionalización de los peritos contadores, basado en la puesta en marcha de un curso superior de actualización tributaria (presencial y virtual) y complementado por un proyecto de certificación académica para dichos profesionales;
- d) realización de cursos de capacitación sobre temas impositivos, dirigidos tanto a los contribuyentes como a los peritos contadores que cumplen funciones de intermediación entre éstos y la AT;
- e) desarrollo de un programa de capacitación tributaria en idiomas mayas para diferentes regiones rurales del país;
- f) montaje de dos obras musicales de cultura tributaria para su presentación en establecimientos educativos y actividades públicas, así como producción de la versión audiovisual de las mismas;
- g) ejecución del programa de sorteos de Lotería Tributaria en los 22 departamentos de la República, concebido para estimular a los consumidores en general a pedir factura en sus compras de bienes y servicios;
- h) instalación de una exhibición audiovisual interactiva y de un espacio de juegos de computador en un sitio de alta afluencia infantil y familiar;
- i) producción de un videoclip musical enfocado principalmente hacia el público adolescente, por medio de su difusión en diversos medios: televisión, radio, internet y telefonía celular; y
- j) producción de una serie de televisión dirigida al público infantil dentro de la línea del eduentretenimiento.

Por último, la formación de conciencia tributaria cumple una función transversal en los proyectos y actividades tanto de Educación como de Divulgación, pues lo que persigue es que los dos ejes anteriores (información y formación) trasciendan en la mente de los receptores y se transformen en principios y percepciones que se traduzcan en conductas de cumplimiento voluntario, tanto por parte de los contribuyentes actuales como futuros.

## **8.2 Interrelaciones**

En apariencia, el ámbito escolar no es propio de las administraciones tributarias, lo cual subraya la importancia de contar con el apoyo de las autoridades educativas, pero, sobre todo, de lograr el compromiso de los docentes con el tema. En el caso guatemalteco, el proceso de cooperación entre las administraciones tributaria y educativa es todavía incipiente, pero la experiencia inicial ha puesto de manifiesto que las aulas son terreno fértil

no sólo para las acciones educativas formales, sino también para las informales, como los concursos escolares y las presentaciones teatrales, por ejemplo.<sup>30</sup>

Si bien la educación es el ámbito por excelencia para la formación de la cultura tributaria -particularmente en el caso de niños y jóvenes-, el otro gran campo de acción de la estrategia adoptada en Guatemala es el de la divulgación, como se ha indicado, el cual incluye desde publicaciones en medios convencionales de comunicación (prensa escrita, radio, televisión) hasta presencia en medios alternativos (publicidad en exteriores, presentaciones artísticas, eventos deportivos), pasando desde luego por la reproducción de diversos materiales electrónicos e impresos, y el mantenimiento de un portal específico en internet.

Las acciones en materia de divulgación no sólo permiten llegar a otros grupos objetivo, sino complementar las actividades dirigidas a los niños y jóvenes. Con la escuela coexisten siempre otros muchos y variados mecanismos educativos<sup>31</sup> y, de hecho, los medios de comunicación figuran entre éstos y se caracterizan especialmente por su cobertura e influencia.

En el caso guatemalteco, el compromiso de otros actores públicos es una necesidad importante, principalmente porque, como se ha dicho, las funciones de la administración tributaria están circunscritas a la recaudación, en tanto que la ejecución del gasto compete al Gobierno Central y, en particular, al Ministerio de Finanzas Públicas. De ahí que en las acciones para la formación de la cultura tributaria no pueda prescindirse de referencias a cómo se administran e invierten los recursos públicos, pues el tema requiere de esta integralidad conceptual.

### 8.3 Principios y Características de la Estrategia

El desarrollo de la estrategia de cultura tributaria de la SAT ha procurado observar una serie de principios que, junto a las características de su formulación inicial y las adquiridas a lo largo de la ejecución de sus acciones, le han dado una fisonomía propia, la que a su vez le ha permitido posicionarse paulatinamente en la agenda pública. Entre tales rasgos distintivos figuran los siguientes:

---

<sup>30</sup> *Comentario de Sergio Estrada (SAT, Guatemala) al Foro Virtual de Educación Cívico-Tributaria: "No todo debe pensarse en clave de educación formal. Hay acciones que pueden ser muy efectivas desde lo alternativo o no formal, siempre y cuando vayan bien dirigidas. Lo importante es que cualquier acción responda a una estrategia cuidadosamente definida por la AT y que sea pensada en términos tanto de impacto deseado como de costo/beneficio para la administración".*

<sup>31</sup> *Trilla Bernet: Ob. Cit.*

**Dirección:** se han desarrollado productos, mensajes y acciones que son significativos para cada grupo objetivo, con lo cual a pesar de que el mensaje central es uno solo, el mismo se especializa para el lenguaje y las características de los integrantes de cada segmento.

**Mecanismo:** en complemento de lo anterior, la utilización de estímulos como las imágenes, la música y otros elementos audiovisuales, ha sido clave para reforzar la concepción y el traslado de los mensajes.

**Mensaje:** uno de los aprendizajes obtenidos dentro de las prácticas y acciones del programa lo constituye el utilizar un lenguaje claro y sencillo, accesible a todos los públicos, y el mantener un solo mensaje en cada uno de los productos o servicios, evitando la ambigüedad o las digresiones innecesarias.

**Consistencia:** la misma se manifiesta no sólo a nivel conceptual, sino también de percepciones, con lo cual se hace importante el manejo de imágenes, personajes, colores, formas y todos los estímulos vinculados a una inmediata identificación de los productos o servicios con el mensaje central.

**Carácter:** se ha mantenido una línea de trabajo que por un lado apela a la razón basada esencialmente en el sentido común y, por otro, se dirige a las percepciones emotivas del público en aspectos tales como la simpatía, la alegría, el humor y el entusiasmo del trabajo en equipos, lo cual genera identidad e identificación con el contenido y los objetivos del programa.

**Facilitación:** ésta se logra por medio del estímulo del pensamiento y de las emociones, el juego, el conocimiento por medio de materiales novedosos y la adopción de canales de comunicación tradicionales y alternativos que incluyen a la internet como elemento tecnológico.

**Herramientas:** se han utilizado variedad de herramientas tales como: libros, juegos, aplicaciones electrónicas y de internet, que puedan estar al alcance de los distintos grupos objetivo y que sean de fácil reproducción por estos.

**Audiencias:** la elección adecuada de las audiencias ha sido un proceso que ha vinculado un intenso trabajo con actores claves y que se ha realizado en todo el interior del país para conocer las actitudes y percepciones de los diferentes públicos en materia tributaria, así como sus reacciones ante varias de las acciones del programa.

**Productos:** por medio de la contratación de especialistas y partiendo de una adecuada validación, se han diseñado diversidad de productos y materiales tanto educativos como divulgativos, mismos que han servido para formar una "base de confianza" y un nexo entre el programa y sus diferentes grupos meta.

**Receptividad:** al margen de muestras aisladas de escepticismo o rechazo, durante el desarrollo del programa se ha detectado receptividad, aceptación y otra serie de reacciones positivas ante las acciones de cultura tributaria, lo cual se ha aprovechado para extender la base de apoyo social a las mismas y trabajar en la gestión de nuevas alianzas con instituciones diversas, públicas, privadas e internacionales.

**Equipo:** este es un factor clave dentro de la estrategia, debido por un lado a que la conformación de un equipo de trabajo multidisciplinario ha permitido la creación de mensajes, productos y enfoques con visiones profesionales distintas, y por otro lado a que el establecimiento de alianzas con otros actores e instituciones potencializa el programa y favorece su sostenibilidad.

**Respaldo:** ninguna estrategia puede funcionar si no cuenta con los recursos necesarios para sostenerse. Desde su inicio, el programa ha contado con el respaldo de las principales autoridades de la administración tributaria, ha dispuesto de un presupuesto adecuado a los proyectos y acciones definidos desde 2005 a la fecha, y desde mediados de 2007 cuenta con el soporte de una unidad administrativa propia, que depende directamente del despacho superior de la institución.

#### 8.4 El Espacio Local y la Reciprocidad

En varias comunidades indígenas de Guatemala pervive la costumbre de efectuar aportaciones de diversa índole (dinerarias, en especie o en trabajo) para realizar obras o actividades de beneficio comunitario. Esta contribución, denominada kuchuj en idioma maya k'iche', representa una práctica social de largo arraigo que ilustra con claridad el principio de reciprocidad mencionado anteriormente, pues constituye la materialización de un pago o inversión previa a la obtención de un bien o servicio destinado a satisfacer una necesidad colectiva.

De la misma manera, en numerosas cofradías indígenas se acostumbra recolectar aportes para sufragar gastos relacionados con ceremonias o rituales espirituales mayas, así como en las iglesias de diversos signos religiosos prevalece la norma del pago del diezmo, a través del cual el conglomerado de fieles financia el sostenimiento material de su iglesia y, como contrapartida, recibe una gratificación espiritual acorde a sus creencias.

Tales ejemplos no sólo denotan la importancia de la reciprocidad como móvil de la contribución voluntaria, a cambio de un beneficio colectivo o individual, sino también ponen de manifiesto la relevancia de los espacios locales, relativamente cerrados o limitados, para que en ellos se hagan efectivas y sostenibles las prácticas de una aportación convencida, solidaria, autofundada, y vinculada al concepto transaccional de "dar para recibir".

Este tipo de experiencias locales pueden constituir una buena base para poner en marcha proyectos de cultura tributaria que, desde lo micro o lo local, permitan construir casos demostrativos de buenas prácticas en la materia, ya sea en la escuela, en un club juvenil o en una asociación artística o deportiva.

En Guatemala, por ejemplo, la SAT está dando inicio a un proyecto piloto de "municipio modelo" (denominado Municipio Cabal), que en una primera etapa persigue sentar las bases de un modelo de cumplimiento tributario, a nivel municipal, por medio de sendas campañas intensivas de registro de contribuyentes y de utilización de la factura autorizada en todas las transacciones de bienes y servicios, así como de la profundización de varios proyectos y acciones de cultura tributaria en el municipio, especialmente en el ámbito educativo.

### **8.5 Profundizar y Explorar**

La dinámica de toda estrategia para la formación de cultura tributaria requiere de la profundización de sus acciones en los terrenos ya transitados que han dado señales de fertilidad, así como de la exploración de nuevos campos para extender o complementar los esfuerzos de la experiencia educativa.

Por ejemplo, las acciones en materia de educación formal figuran, por su naturaleza y amplitud, entre las que mayor profundización requieren, pero también pueden verse reforzadas por la aplicación de herramientas educativas a distancia, que si bien implican el reto de promover el acceso a las nuevas tecnologías, presentan atractivas condiciones en términos de economía, cobertura e impacto.

En cuanto a enfoque y contenidos, la experiencia del programa de cultura tributaria en Guatemala denota una progresiva migración hacia el ámbito más amplio de la formación de ciudadanía, lo cual le abre las puertas a un redimensionamiento de sus alcances, a la vez que le ofrece una gama más diversa de opciones educativas y de potenciales alianzas estratégicas.

Finalmente, la comprensión de la importancia de mejorar el servicio y la atención a los contribuyentes ha llevado a la SAT a incorporar ese tipo de acciones dentro de su plan estratégico institucional 2008-2011, el cual ha sido identificado con el lema "fácil y cabal", precisamente con el objeto de subrayar, por un lado, su compromiso con la facilitación y transparentación de trámites y procesos, así como de enfatizar, por otro lado, la importancia de lograr un cumplimiento cabal, justo y preciso de las obligaciones tributarias. La continuidad de su estrategia de cultura tributaria, así como la ampliación y profundización de las acciones desarrolladas en ese campo, están llamadas a coadyuvar al logro de los objetivos de esa más amplia estrategia institucional, toda vez que ya forman parte sustantiva de la misma.

## 9. CONCLUSIONES

1. El pago de los impuestos es la expresión del cumplimiento de una norma legal, el cual puede estar determinado por la obligación de respetar la ley o por la convicción de que el cumplimiento tributario es un deber ciudadano. Esta segunda es la manifestación conductual de la cultura tributaria, la cual consiste en el conjunto de principios y valores que determinan al cumplimiento como resultado del entendimiento y la aceptación autofundada de la normativa que lo rige.
2. La fuente que legitima el accionar de la administración tributaria es, fundamentalmente, la ley y, por ende, el ejercicio de la autoridad que de ella se desprende. El cumplimiento de los deberes fiscales responde a un orden legislado, provisto de normas, plazos y sanciones determinados, que dota a la autoridad tributaria de la potestad de cobrar los impuestos y de actuar en contra de quienes incumplan la obligación de pagarlos. Sin embargo, para promover una convivencia democrática con cohesión social, es prioritario construir un ambiente de cumplimiento tributario voluntario antes que forzado, aunque ambos son igualmente legítimos y convergentes en cuanto a que se traducen en una misma actitud: la de cumplir la ley.
3. La cultura tributaria se inscribe dentro de un concepto más amplio, el de ciudadanía fiscal -que abarca el cumplimiento correcto de las obligaciones, tanto desde el punto de vista de los ingresos como del gasto público- y se relaciona con otras dos esferas de los valores sociales: la cultura de la legalidad y la construcción de ciudadanía, esto es, la formación de ciudadanos responsables que ejerzan sus derechos y cumplan con sus obligaciones.
4. La administración tributaria debe concebir a la educación cívico-tributaria como parte de sus funciones sustantivas, toda vez que la formación de una cultura de cumplimiento de las obligaciones fiscales representa, en el largo plazo, una de las bases más sólidas y confiables en las que puede sustentarse la recaudación, por corresponder a una responsabilidad aceptada y compartida por los ciudadanos.
5. No hay mejor promotor de la cultura tributaria que un buen gasto público, porque de acuerdo al principio de la reciprocidad, el uso eficiente, racional y transparente de los recursos públicos, mediante su conversión en bienes y servicios de beneficio social legitima la función recaudatoria del Estado y motiva el cumplimiento voluntario de los deberes fiscales de la sociedad.
6. La formación de la cultura tributaria debe ser vista como un esfuerzo sistemático y permanente en el largo plazo, sustentado en principios, orientado al cultivo de valores ciudadanos y, por ende, dirigido tanto a

los contribuyentes actuales como futuros (niños y jóvenes), pues constituye una de las bases para la conformación y la sostenibilidad de una ciudadanía democrática.

7. La estrategia para la formación de la cultura tributaria constituye una herramienta para armonizar lo ético y lo cultural, con lo cual contribuye al fomento de la cultura de la legalidad.
8. La necesidad de adoptar estrategias para formación de la cultura tributaria es inversamente proporcional al nivel de cumplimiento de las responsabilidades fiscales. Aún así, países con altos grados de cumplimiento tributario promueven la educación fiscal como parte de la preparación escolar para la vida adulta.
9. La cultura tributaria tiene como objetivo primordial el de cimentar conductas favorables al cumplimiento fiscal y contrarias a las actitudes defraudadoras, por medio de la transmisión de ideas y valores que sean asimilados en lo individual y valorados en lo social, lo cual conlleva un cambio cultural que explica la condición de largo plazo que suele ser una de las características más importantes de toda estrategia para la formación de cultura tributaria.
10. No hay "recetas" para la adopción de estrategias encaminadas a la formación de la cultura tributaria. Son más bien las características propias de cada país, así como la disponibilidad de recursos de cada administración tributaria, las que en última instancia determinan el tipo y alcance de las acciones a desarrollar en la materia. Lo importante es que cada administración tributaria defina con claridad sus objetivos de formación fiscal y establezca sus prioridades en función de ellos y de los recursos disponibles.
11. La administración tributaria es, lógicamente, la mayor interesada en la formación de la cultura tributaria, pero de ninguna manera le compete sólo a ella. La administración educativa y el resto de la administración pública también deben formar parte del proceso, pues realmente debe tratarse de una política de Estado y no de gobierno, de un programa permanente y no de un proyecto coyuntural, al cual igualmente deben sumarse los gobiernos locales y otros sectores e instituciones de la sociedad civil.
12. Siendo que las normas tributarias deben formar parte del conjunto de valores que todo individuo adulto tiene que asumir, respetar y defender en una sociedad democrática, los niños y los jóvenes, en tanto que futuros ciudadanos y contribuyentes, son los destinatarios naturales de los programas de cultura tributaria. A ellos se agregan también los contribuyentes actuales, reales y potenciales, así como el personal de la administración tributaria y los servidores públicos en general.

13. La columna vertebral de la formación de la cultura tributaria es la educación en sus diferentes vertientes (formal, no formal e informal), pues ésta representa el medio de mayor influencia para transformar las formas de actuar y de pensar de los individuos.
14. Al igual que en el caso de la cultura democrática, la agenda de principios y valores que configuran la cultura tributaria debe enseñarse y aprenderse, porque implica conceptos y fundamentos que no son naturales, sino creados por la propia sociedad en la que se vive y según el tipo de Estado en el que se quiere vivir.
15. Los valores relacionados con la tributación no son, por sí mismos, contenidos educativos, pero constituyen la base de la estrategia formativa, por lo que requieren un tratamiento transversal y permanente en toda la currícula educativa.
16. La educación tributaria no debe reducirse a la enseñanza de prácticas que solamente capaciten para atender los requerimientos del régimen impositivo, las cuales, si bien indispensables, son tareas mecánicas y mutables con el paso del tiempo. Tampoco puede limitarse al ámbito de la formalidad fiscal, el orden legal y las razones de su cumplimiento, sino debe ser, necesariamente, una educación orientada hacia el cambio cultural y la revaloración de lo ético dentro del conjunto social.
17. Si bien la educación es el ámbito por excelencia para la formación de la cultura tributaria -particularmente en el caso de niños y jóvenes-, la efectividad de la misma suele verse complementada y potenciada por acciones de información y divulgación, tanto por medios convencionales como alternativos de comunicación.
18. El respaldo institucional, la disponibilidad de recursos apropiados, la evaluación y selección consciente de las opciones disponibles, la elección adecuada de las audiencias, la claridad y consistencia de los mensajes, así como las conexiones que logren establecerse con los grupos objetivo, son condiciones importantes para el desarrollo de toda estrategia de educación tributaria, toda vez que pueden ser determinantes para su efectividad.
19. Las experiencias locales pueden constituir una buena base para poner en marcha proyectos de cultura tributaria que, desde lo micro o lo local, permitan construir casos demostrativos de buenas prácticas en la materia.



20. Las estrategias para la formación de cultura tributaria deben caracterizarse por la continuidad de su gestión, la especificidad de sus acciones, su socialización con otros actores, su transversalidad dentro del sistema educativo, su extensión hacia fuera de éste y su inclusión tanto en la agenda pública gubernamental como en el ámbito mediático. Asimismo, pueden verse complementadas y reforzadas por otras estrategias de la administración tributaria, tales como las relacionadas con la atención al contribuyente.

*Caso práctico*

*Tema 1.1*

## **LA LEGITIMACIÓN SOCIAL DE LA POLÍTICA Y LA CULTURA TRIBUTARIAS**

**Alberto Barreix**

Economista Regional

Banco Interamericano de Desarrollo - BID

*SUMARIO: Introducción.- Grafico 1: Índice de Theil de la distribución del ingreso personal: Inequidad dentro del país y del comparativo internacional (1820 - 1992).- Cuadro 1: Distribución inicial del ingreso y del gasto de los hogares (antes de la política fiscal).- Cuadro 2: Distribución del Ingreso en la CAN según Banco Mundial.- Cuadro 3: Estructura tributaria de los países de la Comunidad Andina.-Cuadro 4: IVA.- Cuadro 5: IVA Quién paga el impuesto?.- Cuadro 6: Impuestos selectivos sobre combustibles.- Cuadro 7: Bebidas alcohólicas (incluidas Cervezas).- Cuadro 8: Impuestos selectivos sobre el tabaco y derivados del tabaco.- Cuadro 9: Impuesto a la renta personal.- Cuadro 10: Estructura tributaria de América Latina MERCOSUR y CAN.- Cuadro 11: Deciles según ingreso de los individuos.- Cuadro 12: Impuesto a la renta personal.- Cuadro 13: Impuesto a la renta personal: Transferencias*

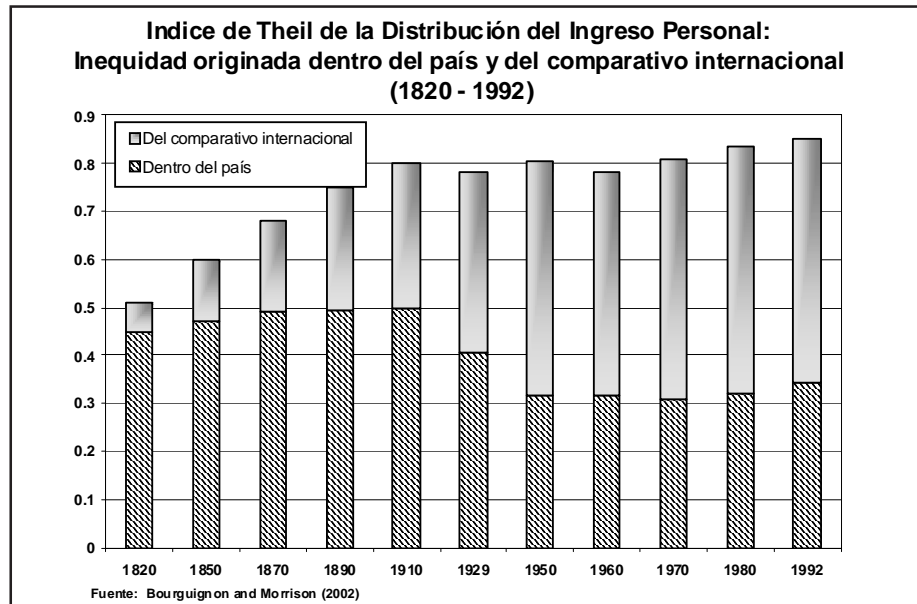
### **INTRODUCCIÓN**

Se evalúa el impacto conjunto de la política tributaria y del gasto público en la distribución del ingreso y el gasto de los hogares. El objetivo principal de este trabajo es resumir los resultados obtenidos de un grupo de estudio compuesto por países de América Latina.

En este contexto, se vuelve relevante conocer cómo el Estado, a través de sus políticas de impuestos y gastos, ha modificado la distribución del bienestar en la región, y extraer lecciones de política de dicha experiencia.

A continuación se presentan de manera detalla los siguientes cuadros y gráficos:

**Gráfico 1**  
**Equidad Fiscal:**  
**Impuestos en América Latina**



**Cuadro 1**  
**Distribución inicial del ingreso y del gasto de los hogares**  
**(antes de la política fiscal)**

<b>Distribución inicial del Ingreso y del Gasto de los Hogares (antes de la Política Fiscal)</b>					
	<b>Bolivia 2000</b>	<b>Colombia 2003</b>	<b>Ecuador 2003</b>	<b>Perú 2000</b>	<b>Venezuela 2003</b>
<b>Deciles según Ingreso Per Capita</b>					
Gini del Ingreso	0.556	0.537	0.407	0.535	0.423
% del Ingreso del 20% +	0.63	0.60	0.47	0.57	0.57
% del Ingreso del 40% -	0.06	0.10	0.15	0.10	0.12
20% + / 40% -	10.3	5.9	3.1	5.7	4.9
<b>Deciles según Gasto Per Capita</b>					
Gini del Gasto	0.472	0.518	0.346	0.470	s/d
% del Gasto del 20% +	0.55	0.58	0.43	0.53	s/d
% del Gasto del 40% -	0.11	0.10	0.20	0.14	s/d
20% + / 40% -	5.2	5.5	2.2	3.9	s/d

**Cuadro 2**  
**Distribución del Ingreso en la CAN según Banco Mundial.**

<b>Distribución del Ingreso en la CAN según Banco Mundial</b>			
	<b>Año</b>	<b>Gini</b>	<b>Decil 10/Decil 1</b>
Bolivia	1999	57.8	143.5
Colombia	1999	57.6	57.8
Ecuador	1998	56.2	63.6
Perú	2000	49.4	46.2
Venezuela	1998	47.6	28.2

**Cuadro 3**  
**Estructura tributaria de los países de la Comunidad Andina**

<b>ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE LOS PAISES DE LA COMUNIDAD ANDINA</b>					
<i>En % del PBI</i>					
	<b>Bolivia 2000</b>	<b>Colombia 2003</b>	<b>Ecuador 2003</b>	<b>Perú 2000</b>	<b>Venezuela 2003</b>
<b>Total Ingresos Tributarios</b>	<b>19.8</b>	<b>23.8</b>	<b>19.6</b>	<b>14.3</b>	<b>28.3</b>
<b>Ingresos Tributarios - Seg Soc - EP</b>	<b>18.1</b>	<b>15.6</b>	<b>15.7</b>	<b>12.2</b>	<b>9.8</b>
<b>IVA</b>	<b>5.6</b>	<b>6.3</b>	<b>6.4</b>	<b>4.9</b>	<b>4.7</b>
<b>Impuesto a las Ventas</b>	<b>1.9</b>	<b>--</b>	<b>--</b>	<b>--</b>	<b>--</b>
<b>Selectivos</b>	<b>3.9</b>	<b>1.1</b>	<b>0.9</b>	<b>1.8</b>	<b>0.7</b>
<b>Otros indirectos</b>	<b>--</b>	<b>0.4</b>	<b>0.0</b>	<b>--</b>	<b>--</b>
<b>Imposición a la Renta</b>	<b>2.3</b>	<b>5.0</b>	<b>2.7</b>	<b>2.7</b>	<b>1.9</b>
- Empresas	1.9	4.3	2.1	1.6	1.7
- Personas Físicas	0.4	0.7	0.6	1.1	0.2
<b>Sobre la Propiedad</b>	<b>2.9</b>	<b>1.8</b>	<b>0.2</b>	<b>0.0</b>	<b>--</b>
<b>Impuestos sobre Comercio Exterior</b>	<b>1.3</b>	<b>1.0</b>	<b>1.5</b>	<b>1.6</b>	<b>0.8</b>
<b>Otros</b>	<b>--</b>	<b>--</b>	<b>4.0</b>	<b>1.2</b>	<b>1.7</b>
<b>Contribuciones Seguridad Social</b>	<b>1.7</b>	<b>3.6</b>	<b>3.3</b>	<b>1.7</b>	<b>0.5</b>
<b>Superávit EPNF</b>	<b>--</b>	<b>4.6</b>	<b>0.6</b>	<b>0.4</b>	<b>18.0</b>

**Cuadro 4**  
**IVA**

<b>1. IVA</b>					
<i>Decltes según Ingreso de los hogares</i>					
<b>1. Progresividad</b>	<b>Bolivia (1)</b>	<b>Colombia</b>	<b>Ecuador</b>	<b>Perú</b>	<b>Venezuela</b>
Tasa efectiva Impuesto/Ingreso (en %)					
1ero -	6.98	10.80	4.59	29.70	6.43
2do -		8.56	4.15	13.30	7.16
2do +		5.39	4.89	5.80	8.77
1ero +	8.00	4.71	5.15	4.30	9.47
Gini Ingreso antes del IVA	0.556	0.537	0.408	0.535	0.423
Cuasi - Gini del IVA	0.547	0.469	0.445	0.358	0.473
Kakwani (si < 0=> regresivo; si > 0=> progresivo)	-0.009	-0.068	0.038	-0.177	0.050
<b>2. Redistribución</b>	<b>Bolivia</b>	<b>Colombia</b>	<b>Ecuador</b>	<b>Perú</b>	<b>Venezuela</b>
Gini Ingreso después del IVA	0.557	0.541	0.406	0.547	0.427
Transferencia del 50%- al 50%+ (o del 50%+ al 50%-)	-0.05%	-0.20%	0.09%	-0.60%	-0.22%
Perdedores	2 y 3	1 al 6 y 9	9 y 10	1 al 8	10
<i>Memo: Recaudación IVA (como % del PIB)</i>	5.6	6.3	6.4	4.9	4.7
<i>(1) Quintiles.</i>					

**Cuadro 5**  
**IVA Quién paga el impuesto?.**

<b>IVA - Quién Paga el Impuesto?</b>	<b>Bolivia</b>	<b>Colombia</b>	<b>Ecuador</b>	<b>Perú</b>	<b>Venezuela</b>
<b>40%-</b>	<b>7%</b>	<b>14%</b>	<b>14%</b>	<b>19%</b>	<b>10%</b>
<b>20%+</b>	<b>62%</b>	<b>55%</b>	<b>52%</b>	<b>44%</b>	<b>60%</b>
<b>20%+ / 40%-</b>	<b>8.9</b>	<b>4.0</b>	<b>3.7</b>	<b>2.3</b>	<b>6.2</b>

**Cuadro 6**  
**Impuestos selectivos sobre combustibles**

<b>Impuestos Selectivos sobre Combustibles</b>		
<i>Deciles según Ingreso de los hogares</i>		
<b>1. Progresividad</b>	<b>Bolivia (1)</b>	<b>Perú</b>
Tasa efectiva Impuesto/Ingreso (en %)		
1ero -	13.95	0.40
2do -		0.32
2do +		1.04
1ero +	2.43	2.34
Gini Ingreso antes del Impuesto	0.556	0.535
Cuasi - Gini Combustibles	0.336	0.781
Kakwani (si < 0 => regresivo; si > 0 => progresivo)	-0.220	0.246
<b>2. Redistribución</b>	<b>Bolivia</b>	<b>Perú</b>
Gini Ingreso después del Impuesto	0.565	0.532
Transferencia del 50%+ al 50%- (o del 50%- al 50%+)	-0.45%	0.14%
Perdedores	1 al 4	10
<b>3. Quién paga el impuesto</b>	<b>Bolivia</b>	<b>Perú</b>
40% -	17%	3%
20% +	39%	82%
20% + / 40% -	2.3	27.4
<i>Memo: Recaudación como % del PBI</i>	2.7	1.1
<i>(1) Quintiles.</i>		

**Cuadro 7**  
**Bebidas alcohólicas**  
**(incluidas Cervezas)**

<b>Bebidas Alcohólicas (incluidas Cervezas)</b>					
<i>Deciles según Ingreso de los hogares</i>					
<b>1. Progresividad</b>	<b>Bolivia (1)</b>	<b>Colombia</b>	<b>Ecuador</b>	<b>Perú</b>	<b>Venezuela</b>
Tasa efectiva Impuesto/Ingreso (en %)					
1ero -	0.28	1.10	0.07	2.20	0.98
2do -		1.27	0.06	0.90	0.78
2do +		1.08	0.04	0.60	0.64
1ero +	0.09	0.79	0.04	0.40	0.43
Gini Ingreso antes del Impuesto	0.556	0.537	0.408	0.535	0.423
Cuasi - Gini Bebidas Alcohólicas	0.415	0.432	0.313	0.425	0.287
Kakwani (si < 0 => regresivo; si > 0 => progresivo)	-0.141	-0.105	-0.095	-0.110	-0.136
<b>2. Redistribución</b>	<b>Bolivia</b>	<b>Colombia</b>	<b>Ecuador</b>	<b>Perú</b>	<b>Venezuela</b>
Gini Ingreso después del Impuesto	0.556	0.538	0.408	0.536	0.424
Transferencia del 50%+ al 50%- (o del 50%- al 50%+)	0.00%	-0.05%	0.00%	0.03%	-0.04%
Perdedores	1 al 4	3 al 7	1 al 7	1, 2, 6 y 9	1 al 9
<b>3. Quién paga el impuesto</b>	<b>Bolivia</b>	<b>Colombia</b>	<b>Ecuador</b>	<b>Perú</b>	<b>Venezuela</b>
40% -	14%	13%	21%	15%	15%
20% +	48%	49%	41%	50%	44%
20% + / 40% -	3.3	3.8	1.9	3.3	2.9

(1) Quintiles.

**Cuadro 8**  
**Impuestos selectivos sobre el**  
**tabaco y derivados del tabaco**

<b>Impuestos Selectivos sobre Tabaco y Derivados del Tabaco</b>					
<i>Deciles según Ingreso de los hogares</i>					
<b>1. Progresividad</b>	<b>Bolivia (1)</b>	<b>Colombia</b>	<b>Ecuador</b>	<b>Perú</b>	<b>Venezuela</b>
Tasa efectiva Impuesto/Ingreso (en %)					
1ero -	0.53	0.98	0.08	0.28	1.97
2do -		0.55	0.09	0.17	1.15
2do +		0.15	0.18	0.06	0.65
1ero +	0.04	0.11	0.17	0.05	0.34
Gini Ingreso antes del Impuesto	0.556	0.537	0.408	0.535	0.423
Cuasi - Gini Derivados del Tabaco	0.336	0.235	0.463	0.369	0.181
Kakwani (si < 0 => regresivo; si > 0 => progresivo)	-0.220	-0.302	0.056	-0.166	-0.242
<b>2. Redistribución</b>	<b>Bolivia</b>	<b>Colombia</b>	<b>Ecuador</b>	<b>Perú</b>	<b>Venezuela</b>
Gini Ingreso después del Impuesto	0.556	0.538	0.407	0.535	0.425
Transferencia del 50%- al 50%+ (o del 50%+ al 50%-)	0.00%	-0.05%	0.00%	-0.01%	-0.08%
Perdedores	1 al 4	1 al 5	6 y 8 al 10	1 al 7	1 al 8
<b>3. Quién paga el impuesto</b>	<b>Bolivia</b>	<b>Colombia</b>	<b>Ecuador</b>	<b>Perú</b>	<b>Venezuela</b>
40% -	20%	28%	11%	19%	23%
20% +	43%	37%	50%	44%	37%
20% + / 40% -	2.1	1.3	4.6	2.4	1.6

(1) Quintiles.

**Cuadro 9**  
**Impuesto a la renta personal**

<b>Impuesto a la Renta Personal</b>				
<i>Deciles según Ingreso de los hogares</i>				
<b>1. Progresividad</b>	<b>Colombia</b>	<b>Ecuador</b>	<b>Perú</b>	<b>Venezuela</b>
Tasa efectiva Impuesto/ Ingreso (en %)				
1ero -	0.02	0.01	3.11	0.00
2do -	0.08	0.04	1.06	0.00
2do +	0.05	0.89	1.11	0.00
1ero +	3.07	2.56	1.67	0.99
Gini Ingreso antes del Impuesto	0.537	0.408	0.535	0.423
Cuasi - Gini Impuesto a la Renta Personal	0.894	0.831	0.582	0.840
Kakwani (si < 0 => regresivo; si > 0 => progresivo)	0.357	0.423	0.047	0.417
<b>2. Quién paga el impuesto</b>	<b>Colombia</b>	<b>Ecuador</b>	<b>Perú</b>	<b>Venezuela</b>
40% -	0%	0%	10%	0%
20% +	99%	93%	64%	100%
20% + / 40% -	497.0	311.0	6.7	n/c
<i>Memo: Recaudación en % del PBI</i>	0.7	0.7	1.1	0.2

**Cuadro 10**



**Estructura Tributaria de América Latina**  
**MERCOSUR y CAN**  
-2004-

Regiones y Países	% PBI						
	Ingresos Totales (sin seguridad social)	Seguridad Social	Impuestos Directos	Impuestos Indirectos	Generales Bienes y Servicios	Específicos	Impuestos a las Importaciones
<b>MERCOSUR</b>	<b>26</b>	<b>6.2</b>	<b>7.8</b>	<b>18.2</b>	<b>13.3</b>	<b>1.52</b>	<b>0.98</b>
Argentina	23.3	3	8.5	14.8	9.5	2.1	3
Brasil	29.2	7.8	8.6	20.6	15.4	1.5	0.5
Paraguay	11.9	1.1	2.1	9.8	4.7	1.1	2.2
Uruguay	18.7	5.7	4.3	14.3	9.9	3	1.4
Venezuela	11.1	0.6	3.1	8	6.4	0.7	1
Chile	17.3	1.4	4.2	13.2	8.4	1.7	0.6
<b>Comunidad Andina</b>	<b>15.4</b>	<b>2.4</b>	<b>6.1</b>	<b>9.3</b>	<b>5.9</b>	<b>1.7</b>	<b>1.1</b>
Bolivia	20.6	2.4	8.3	12.3	8.9	1	1.5
Colombia	17.6	2.8	8.4	9.2	5.9	2	0.9
Ecuador	9.6	3	2.3	7.3	5.2	0.6	1.4
Perú	13.3	1.6	3.9	9.5	5.4	2	1.2
<b>América Latina</b>	<b>20</b>	<b>4.1</b>	<b>6.7</b>	<b>13.3</b>	<b>6.5</b>	<b>1.7</b>	<b>0.7</b>

Nota: los datos de las regiones se calculan como promedios ponderados



**Cuadro 11:  
IVA  
(Deciles según Ingreso de los individuos)**

	Progresividad Kakwani <sup>a</sup>	Redistribución		Quién Paga el Impuesto			Recuadación IVA (como % del PBI)
		transferencia <sup>b</sup>	Perdedores	40%-	20%-	20%+ / 40%-	
Bolivia	-0.009	-0.05%	2 y 3	7.0%	62.0%	8.9%	5.6
Colombia	-0.068	-0.20%	1 al 6 y 9	13.9%	55.4%	4.0	6.3
Ecuador	0.038	0.09%	9 y 10	14.1%	51.8%	3.7	6.4
Perú	-0.177	-0.60%	1 al 8	18.8%	43.8%	2.3	4.9
Venezuela	0.050	-0.22%	10	9.8%	60.5%	6.2	4.7
Costa Rica	-0.085	-0.16%	1 al 9	9.4%	62.2%	6.6	4.9
Rep. Dominicana	-0.185	-0.25%	1 al 9	18.9%	46.1%	2.4	3.9
Guatemala	-0.136	-0.39%	1 al 8	16.5%	50.3%	3.0	4.8
Honduras	-0.090	-0.25%	Quintiles 1 al 4	13.0%	54.0%	4.2	6.2
Nicaragua	-0.094	-0.17%	1 al 9	12.6%	55.8%	4.4	6.4
Panamá	-0.089	-0.06%	1 al 5 y 10	9.9%	60.0%	6.1	1.6

a (si 0-regresivo, si 0- progresivo  
b: del 50% al 50%+(o del 50% + al 50%)

**Cuadro 12:  
Impuesto a la Renta Personal:  
(Deciles según Ingreso de los individuos)**

	Progresividad Kakwani <sup>a</sup>	Redistribución		Quién Paga el Impuesto		
		Transferencia <sup>b</sup>	Perdedores	40%-	20%-	20%+ /
Colombia	0.357	0.80%	10	0.2%	99.4%	497.0
Ecuador	0.423	0.50%	10	0.3%	93.4%	311.0
Perú	0.047	0.13%	10	9.5%	63.6%	6.7
Venezuela	0.417	0.25%	10	0.0%	100.0%	n/c
Costa Rica	0.332	0.69%	10	0.2%	96.4%	482.0
Rep. Dominicana	0.397	0.62	10	0.0%	96.9%	—
Guatemala	0.316	0.10%	10	1.9%	92.7%	48.8
Honduras	0.330	0.48%	Quintil 5	0.0%	95.3%	—
Nicaragua	0.348	0.76%	10	0.0%	94.3%	—
Panamá	0.631	0.85	10	1.8%	95.5%	54.0

a (si 0-regresivo, si 0- progresivo  
b: del 50% al 50%+(o del 50% + al 50%)

**Cuadro 13:**  
**Impuesto a la Renta Personal: Transferencias**

Cambio con la Participación en el Ingreso del  
10+

País	Antes IRPF	Después IRPF	Transferencia	Transferencia de 50+ al 50-
				Transferencia
Colombia (03)	44.5	43.7	-0.80	-0.15
Ecuador (03)	29.9	29.4	-0.50	-0.22
Perú (00)	41.2	41.1	-0.13	-0.02
Venezuela (03)	41.9	41.7	-0.25	-0.10
Honduras (05)	45.13	44.37	-0.76	-0.30
Panamá (05)	51.3	51.3	-0.04	-0.30
Nicaragua (01)	48.91	48.15	-0.76	-0.16
Costa Rica (04)	46.73	46.03	-0.70	-0.26
Rep. Dominicana (04)	45.28	44.65	-0.63	-0.22

Caso práctico

Tema 1.1

## **LA LEGITIMACIÓN SOCIAL DE LA POLÍTICA Y LA CULTURA TRIBUTARIAS**

**Clara Rossana Arteaga**  
Intendente Nacional Jurídica  
Superintendencia Nacional Tributaria  
(Perú)

*SUMARIO: Presentación.- I. Ideas Generales.- 1. Legitimidad.- 2. Justicia del sistema tributario.- 3. El círculo virtuoso del cumplimiento y el círculo vicioso de la evasión tributaria.- 4. Constestabilidad pública.- 5. Competencias y credibilidad de la administración tributaria y de los órganos de la política tributaria.- 6. El gasto o la utilización de los recursos públicos.-II. Descripción breve de algunos productos de la SUNAT que promueven un mayor grado de legitimidad.- A) Virtualización.- 1. Registro.- 2. Declaración y pago.- 3. Comprobantes de pago.- 4. Contabilidad.- 5. Otros.- B) Cabinas tributarias.- C) Fiscalización, control, neutralidad y gestión de riesgo.- D) Cultura en el largo plazo y Generación Perú.- E) Transparencia.- III. Diálogo con grupos consultivos como establecimiento de una vía de retroalimentación para con la sociedad. -1. Contexto y diagnóstico.- 2. Objetivos.- 3. Implementación.- 4. Dificultades.- 5. Resultados*

### **PRESENTACIÓN**

La presente ponencia aborda el tema de la legitimación social de la Política y la cultura tributarias. A continuación, después de algunas ideas generales sobre el tema, se propone y describe, con el mayor detalle posible dentro de las restricciones de espacio, la experiencia de la Administración Tributaria del Perú en este tema.

Modernamente, los tributos se asocian a Estados con sociedades en las que el imperio de la ley o la regla de derecho (rule of law) es pacíficamente aceptada como norma de convivencia general. En tales sociedades se asume

que la mayoría de los ciudadanos cumple con sus obligaciones legales y, dentro de ellas, las tributarias, y a los que no se conducen así, el peso de la ley puede y debe caer encima con toda su fuerza.

No obstante ello, la coacción y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias son y han sido los mecanismos más tradicionales para asegurar y mejorar los niveles de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Además, valgan verdades, las actitudes cooperativas espontáneas de los ciudadanos en cuanto al pago de tributos parecen no ser la norma en un número importante de sociedades modernas.

Sin embargo, la recaudación o su mejoría no puede descansar, exclusivamente, en un modelo basado en la coacción de parte del Estado y su administración tributaria. No sólo el volumen de coacción necesario para ejecutar esto sería inadmisibles en regímenes democráticos, sino, adicionalmente, excesivamente oneroso e injustificable<sup>1</sup>. En adición, el nivel óptimo del esfuerzo de fiscalización está dictado no sólo por los recursos que utiliza el Estado y los ingresos que recauda la administración tributaria, sino que también por los costos asociados a las distorsiones provocadas por los aumentos en las tasas impositivas y el beneficio marginal del gasto de gobierno<sup>2</sup>.

El buen funcionamiento de los sistemas impositivos requiere, entonces, de una buena dosis de la colaboración de los contribuyentes.

La colaboración mediante el cumplimiento voluntario y la coacción involucrada en el control del cumplimiento y del incumplimiento de las obligaciones tributarias no son, en realidad, procedimientos alternativos, sino más bien complementarios para procurar la recaudación tributaria y su mejora. Hoy en día se comprende mejor que "controlar" el incumplimiento o "facilitar" y promover el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no constituyen un verdadero dilema.

La dosis de esfuerzo de control y de promoción del cumplimiento voluntario involucrados en la recaudación dependen, principalmente, de los costos relativos de ambos, de la brecha fiscal que se deba cerrar y del estadio de desarrollo y vigencia de los mecanismos democráticos de los que disponga la sociedad en un determinado momento.

---

<sup>1</sup> Sevilla Segura, José. *Política y Técnica Tributarias*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2004. pág. 164.

<sup>2</sup> *El Sistema Impositivo y su Efecto en el Funcionamiento de la Economía: Una Revisión de la Literatura*. Pablo Serra. Documento de Trabajo. Banco Central de Chile, Diciembre de 1998. p. 5.

Una de las primeras condiciones para que ocurra esta colaboración de los contribuyentes es que exista una concientización de los ciudadanos respecto del deber cívico que representa pagar tributos (cultura tributaria), pero para ello, se requiere que un amplio espectro de la sociedad haya interiorizado el carácter legítimo de la política tributaria y la cultura tributaria que se busca impartir. De allí la vigencia de estudios tendientes a descubrir las variables que influyen en el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y, dentro de éstos, la importancia que se asigna a la variable "aceptación y legitimación social" de los tributos.

"La aceptación social de los impuestos puede mejorarse: si en su establecimiento se parte de un amplio acuerdo político; si los ciudadanos, en general, entienden que el sistema es justo y que los recursos públicos son utilizados con eficacia; si los ciudadanos disponen de la formación e información adecuada y, finalmente, si la administración facilita a los ciudadanos el cumplimiento de sus obligaciones"<sup>3</sup>.

## I. IDEAS GENERALES

### 1. Legitimidad<sup>4</sup>

Antes que nada, debemos ser conscientes del hecho de que las políticas que buscan mejorar la legitimidad social de los tributos pueden requerir reformas administrativas que trascienden el ámbito de actuación de la administración tributaria y que, por tanto, atañen al sector público general - existencia de una carrera pública administrativa; que sea estable y bien remunerada; de una administración tributaria independiente, con un grado suficiente de discrecionalidad reglada; de controles institucionales ex post que permitan una actuación facilitadora de los funcionarios públicos, etc.

La legitimación social de la política tributaria y de la cultura tributaria podría, así, tener todas las dimensiones abarcables en un estudio del sector público en su totalidad (incluyendo la estructura y fortalecimiento de las instituciones, así como los mecanismos democráticos de la sociedad). No es materia de este trabajo, ni pertinente, una óptica tan amplia. Sin embargo, es bueno mantener esta idea presente, pues, la legitimidad no es un tema ni tarea que la Administración Tributaria pueda abarcar completa ni lograr por sí misma, es decir, involucrará inexorablemente la actuación de una serie de actores y la necesidad de voluntad, recursos, y una buena y firme dirección política.

---

<sup>3</sup> Sevilla Segura, José. *Política y Técnica Tributarias*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2004. pág. 165.

<sup>4</sup> Legitimidad. 1. f. Cualidad de legítimo. Legítimo. 3. adj. Cierto, genuino y verdadero en cualquier línea. *DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA - Vigésima Segunda Edición*.

Para legitimar los tributos y motivar a los ciudadanos al cumplimiento voluntario debe existir la percepción de que los tributos establecidos son justos y que son satisfechos por la universalidad de sujetos obligados y, adicionalmente, que los fondos públicos obtenidos son utilizados adecuadamente. Desarrollaremos brevemente estos enunciados.

## 2. JUSTICIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

La primera variable que contribuye a la aceptación social de los tributos es la convicción generalizada acerca de la justicia de los tributos. Una precondition entonces, para la aceptación social del tributo es que los ciudadanos perciban que el diseño de la política tributaria es justo<sup>5</sup>.

Las características de las estructuras tributarias de los países son el resultado de fuerzas políticas e institucionales de difícil modificación. La probabilidad de éxito de los consensos mínimos y necesarios que preceden a las normas tributarias depende, entre otros factores, de presiones y restricciones políticas y sociales que enfrenta el Estado en su afán de recaudar tributos. Se requiere, por ende, de consensos mínimos y de canales e instrumentos democráticos, para procurar obtener el balance de justicia en los resultados de esa política tributaria.

No obstante, los tributos y la forma como se recaudan es percibida por grandes segmentos de la población mundial como inequitativa y engorrosa, siendo difundida, a su vez, la opinión de que existe malversación y uso ineficiente de los recursos públicos<sup>6</sup>.

Los gobiernos latinoamericanos deben fomentar la aparición de pactos fiscales duraderos mediante ciertas políticas y estrategias.

Por el lado adjetivo o procedimental, pueden promover normas y prácticas que mejoren la transparencia fiscal, deben procurar liderar la discusión de los problemas fiscales, dando apoyo, por ejemplo, a instituciones con independencia política y capacidad técnica que contribuyan a enriquecer el debate tributario o impulsar modalidades innovadoras de participación directa de la ciudadanía en las decisiones fiscales.

Los elementos de un sistema tributario dentro de un sistema democrático gozan por definición de representación de la voluntad de una mayoría. Dependiendo de las características del proceso político la elaboración de la

---

<sup>5</sup> *El Sistema Impositivo y su Efecto en . . .* pág. 8.

<sup>6</sup> *Los Pactos Fiscales en América Latina. BID. Departamento de Investigación. Vol. 12, Enero-Abril 2007. pag. 1.*

normativa -la política tributaria- podría admitir también un cierto grado de intervención de los ciudadanos. Recurrir a la opinión de expertos, de los contribuyentes que soportarían las cargas y costos de la tributación, discutir y escuchar a los interesados, ayuda no sólo a que las normas fiscales sean conocidas por todos con antelación<sup>7</sup>, sino también a internalizar la necesidad de su dación y la justicia y equidad de las medidas, afianzando su aceptación social.

Desde el lado sustantivo, la justicia de las políticas y los sistemas tributarios, se potencian cuando se pone énfasis en el balance de los principios de la tributación -largamente conocidos y difundidos- que se incorporan al debate y al resultado de la política tributaria.

**Eficiencia.** El concepto de neutralidad está vinculado con el de eficiencia, resultado ésta de la asignación óptima de los recursos a través del mercado. Para que la tributación sea neutral, debe distorsionar lo menos posible la asignación de los recursos a través del mercado.

**Simpleza.** Significa un número reducido de impuestos de alto rendimiento con escasas franquicias o exenciones y la eliminación de incentivos tributarios focalizados. El sistema tributario debería tener bajos costos de cumplimiento y administración.

**Flexibilidad.** Alude a la adaptabilidad que el sistema tributaria debe tener a los cambios de circunstancias.

**Justicia.** Tratar igual a los que se encuentran en circunstancias similares y de modo diferente a quienes están en distinta posibilidad de soportar las cargas que imponen los tributos.

**Responsabilidad.** El sistema tributario debe ser transparente de modo tal que se generen las responsabilidades políticas, administrativas y legales de las medidas implementadas.

### 3. EL CÍRCULO VIRTUOSO DEL CUMPLIMIENTO Y EL CÍRCULO VICIOSO DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA

Otro requisito para la legitimación social de los tributos es que los ciudadanos aprecien que el cumplimiento de las obligaciones tributarias lo realiza el mayor número de obligados. Cuando la evasión tributaria es generalizada, los contribuyentes se sienten menos compelidos a cumplir con sus obligaciones tributarias.

---

<sup>7</sup> Sevilla Segura, José. *Política y Técnica Tributarias*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2004. pag. 165.

Es conocida en psicología social la idea de que los sujetos observan el comportamiento de los demás para decidir qué es aceptable, razonable o esperado en su entorno social (Cullis y Lewis, 1997).

Spicer y Lundstedt (1976) dan evidencia econométrica de que el número de evasores que es conocido para un individuo hace más probable la evasión, y detectan, asimismo, que la sensación de incomodidad que causa a un evasor actuar contra sus creencias, puede estimular psicológicamente un cambio en las propias creencias originales.

En un número no poco importante de países, una mayoría de ciudadanos incumple con sus obligaciones legales y tributarias y, sorprendentemente, esa actitud no genera el rechazo social que esperaríamos encontrar. En dichas sociedades, a pesar de que las leyes sancionadoras existen y en muchos casos sus tipificaciones, incluso penales, son completas y modernas, la administración de esas sanciones penales y la prisión por delitos de evasión tributaria tienen muy poca incidencia, o sea, son poco comunes.

Lamentablemente en el Perú todavía existe una elevada tolerancia hacia la evasión tributaria. Efectivamente, si bien el 92% de los ciudadanos consideran que evitar el empleo de comprobantes de pago para no pagar impuestos es un acto de corrupción, el 75% de la población tiene una tolerancia alta o media respecto de esta conducta y, en general, el 70% tolera la evasión tributaria si sabe que no será descubierto<sup>8</sup>.

La literatura encuentra que el cumplimiento voluntario es una variable que se autorrefuerza: cuanto mayor es el número de quienes cumplen, mayor será el de los que decidan cumplir<sup>9</sup>. Este "círculo virtuoso" está en relación inversa al "círculo vicioso" de la evasión tributaria según el cual ésta se retroalimenta, pues, la utilidad personal depende también del grado de respeto de las costumbres sociales y del grado de concordancia con el comportamiento de los demás contribuyentes -los no evasores suelen ser "más honestos", pero también tienden a creer que la evasión es menor que la no evasión-<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> Encuestas de PROÉTICA / CONFIEP y de la PUCP.

<sup>9</sup> Sevilla Segura, José. Pág. 166.

<sup>10</sup> El Sistema Impositivo y su Efecto... pág. 12.



Este es un campo en el que concurren complementariamente la coacción que compele a un cierto número de sujetos a cumplir y con ella, como subproducto o efecto indirecto, el cumplimiento voluntario provocado en quienes siguen la conducta ejemplificadora, aun cuando ésta haya sido inducida.

#### **4. CONTESTABILIDAD PÚBLICA**

La contestabilidad pública es la posibilidad de cuestionar en discusión pública las decisiones tributarias y de asignación de recursos fiscales. La contestabilidad pública es esencial para que la política tributaria y su resultado, los tributos, sean percibidos como legítimos por los ciudadanos, de forma tal que se produzca el mayor cumplimiento voluntario posible de las obligaciones tributarias. La contestabilidad pública, a su vez, depende de:<sup>11</sup>

La visibilidad de los impuestos. Los impuestos sobre propiedad y renta son más visibles o perceptibles para la ciudadanía que los IVAs, y éste más visible que los impuestos sobre la producción y el comercio internacional.

Simplicidad del sistema tributario. Cuando el sistema tributario se compone de reglas o normas con mandatos claros y distinguibles, se facilita la comprensión y el debate de las políticas tributarias, por expertos y legos, y, así, en última instancia, el propio cumplimiento voluntario. Además, la experiencia indica que el costo de administrar un impuesto, así como las posibilidades de evasión y elusión aumentan con la complejidad del impuesto<sup>12</sup>.

Nivel de consolidación de los mecanismos democráticos disponibles en la sociedad y el derecho.

#### **5. COMPETENCIAS Y CREDIBILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y DE LOS ÓRGANOS DE LA POLÍTICA TRIBUTARIA**

Otro factor o fuente importante de la legitimidad se encuentra en la credibilidad de la dirigencia de la administración tributaria y de los otros órganos encargados del diseño y formulación de la política tributaria, la capacidad del recurso humano, la calidad del servicio y la transparencia y rendición de cuentas.

---

<sup>11</sup> *Los Pactos Fiscales en América Latina. BID. Departamento de Investigación. Vol. 12, Enero-Abril 2007. pág. 5.*

<sup>12</sup> *El Sistema Impositivo y su Efecto en... p. 32*

La credibilidad, entre otras razones, se sustenta en el ejercicio adecuado por la administración tributaria y las instancias públicas dedicadas a la política tributaria de sus funciones o facultades, con pleno respeto de la equidad tributaria -la administración pública se deslegitima si utiliza su poder público de modo desigual y sin respeto de los derechos de los ciudadanos y contribuyentes<sup>13</sup>.

La percepción de los deudores tributarios sobre la equidad con la que ejerce sus funciones la administración tributaria y los órganos de política tributaria, influye en la predisposición al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La ejecución de las competencias y los servicios de las administraciones tributarias, así como de las entidades públicas en general, consumen una parte sustantiva de los presupuestos estatales. La demanda de la sociedad por servicios se encuentra en aumento, mientras que, de otra parte, el Estado enfrenta cada vez más restricciones presupuestales. La sociedad espera servicios que encierren un mayor valor, es decir, mejora en el servicio y a menor costo. El dilema de los Estados y las administraciones tributarias dentro de ellos, es o bien incrementar la productividad de sus servicios y la calidad de éstos, o bien reducirlos. La presión que sufren los Estados proviene de la demanda por servicios con mejoras en eficiencia, eficacia y rendición de cuentas.

Las administraciones tributarias y los órganos de política tributaria que cumplen debidamente y con equidad sus funciones básicas de proveer recursos al Estado, reducir los costos de cumplimiento para los deudores tributarios<sup>14</sup>, contribuir a la ampliación de la base tributaria, combatir y disminuir la evasión, aumentar la cultura tributaria, ganan la confianza y la credibilidad de sus administrados.

---

<sup>13</sup> Una encuesta sobre administraciones tributarias en los países miembros de la OECD en 2004 mostró que dos tercios de ellos tenían declaraciones formales que especificaban los derechos de los contribuyentes y los servicios que era esperable recibir de la Administración. *Tax Administrations in OECD and Selected Non- OECD Countries: Comparative Information Series 2006 (February 2007)*. Prepared by Forum on Tax Administration. OECD. Pág. 48.

<sup>14</sup> Casi la totalidad de países de la OECD emiten directivas generales vinculantes que se hacen de conocimiento público y, a pedido de los contribuyentes, directivas privadas (*private rulings*). En los últimos años, países nórdicos y Chile y España tienen a disposición de los contribuyente declaraciones de tributos pre-llenadas (*pre-filled tax returns*). Ambas experiencias, incrementan la predictibilidad, a la vez que reducen costos de cumplimiento del contribuyente. *Tax Administrations in OECD*, pág. 60 y 83.

Además, las funciones y servicios que cumple la Administración Tributaria y los órganos de política tributaria deben ser entregados por funcionarios que muestren:

- a. **Honestidad:** Entendida como una actuación que cumple con las normas y principios éticos y que no busca obtener ventajas ni beneficios particulares.
- b. **Vocación de servicio:** Encaminar los actos para conocer, satisfacer y superar las expectativas de los contribuyentes, usuarios del comercio exterior y trabajadores. Coadyuvando a facilitar el cumplimiento tributario a través de la simplificación y orientación.
- c. **Excelencia:** Disposición para brindar el mayor esfuerzo, obtener los mejores resultados de manera sostenida en el tiempo, logrando la satisfacción de los contribuyentes, usuarios del comercio exterior y trabajadores, cuidando los recursos, minimizando los costos y optimizando la calidad de los servicios.
- d. **Innovación:** Capacidad para modificar las cosas aún partiendo de formas no pensadas anteriormente. Adelantarse a los demás en su accionar, simplificando los procedimientos y mejorando los servicios.
- e. **Integridad:** Entendida como la capacidad para ser coherente con los principios y acciones de la institución. Mantener la imagen del servidor público incluso cuidando que nuestra vida privada y comportamiento no interfiera con esta responsabilidad.

## 6. EL GASTO O LA UTILIZACIÓN DE LOS RECURSOS PÚBLICOS

Otra precondition para la legitimación social de la política y cultura tributaria es el rol que juega la difusión de la justificación de los recursos recaudados y el conocimiento acerca de su adecuada aplicación.

Cuando se piensa en legitimación social de la política y cultura tributarias, desde el punto de vista del gasto público y el funcionamiento del aparato del Estado, en un extremo, se traen a colación las experiencias históricas de desobediencia civil al pago de tributos.

En el siglo I de nuestra era los Judíos Zelotes fueron acusados de provocar una resistencia al pago de tributos a los Romanos. El propio Jesús fue incriminado de instigar a la resistencia al pago de tributos a Roma antes de su ajusticiamiento<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> "Entonces, levantándose toda la multitud de ellos, le llevaron a Pilato. Y comenzaron a acusarle diciendo:

-Hemos hallado a éste que agita a nuestra nación, prohíbe dar tributo al César y dice que él es el Cristo, un rey." (Lucas 23, 1-2).

Hace más de un siglo un grupo de británicos no anglicanos se enfrascaron en una campaña de larga escala de resistencia tributaria en contra de los subsidios que entregaba el gobierno a las escuelas religiosas.

En 1964, la cantante Joan Baez hizo de la resistencia al pago de tributos una cuestión nacional cuando anunció públicamente su decisión de retener el 60 por ciento de los tributos que le correspondía pagar y que estaban destinados a financiar la Guerra de Vietnam. El pacifista norteamericano A. J. Muste -que había fundado en 1948 el grupo de resistencia contra los tributos llamado los Peacemakers- emitió una declaración de Resistencia tributaria que fue firmada por Baez, por el pacifista David Dellinger, el poeta Lawrence Ferlinghetti, el lingüista del MIT Noam Chomsky, el Premio Nobel Albert Szent-Gyorgyi y miles de otros.

Para los opositores a las tácticas de resistencia tributaria, el civismo y la ética social deben conducir al buen ciudadano a un sometimiento a la soberanía de los estados y gobiernos liberales de representación mayoritaria. El buen ciudadano se señala<sup>16</sup> debería someterse y propugnar los cambios a través de los métodos constitucionalmente admitidos, y no a través de la desobediencia civil.

Empero, no es necesario llegar al caso extremo de las objeciones antibélicas, religiosas, o de conciencia, para reconocer en la inadecuada destinación de los recursos públicos recolectados y en el ineficiente funcionamiento del aparato estatal, motivos que pueden deslegitimar razonablemente la política tributaria y la cultura tributarias y, por ende, afectar negativamente el cumplimiento voluntario de los tributos.

La Comisión sobre Tributación y Ciudadanía establecida por la Fabian Society británica concluyó, en su informe final entregado en el año 2000, que el sentimiento dominante en la percepción de los británicos respecto del sistema tributario y los servicios públicos y estatales era de "desconexión"<sup>17</sup>. Tal desconexión resta soporte público a cualquier sistema tributario y alimenta la resistencia al pago de tributos, generando un terreno fértil para la evasión y la elusión.

Hoy en día, el desempeño del Estado en materia fiscal viene seriamente cuestionado en la percepción popular. Según datos del Latinobarómetro de 2003, el 75% de los latinoamericanos considera que los impuestos no se utilizan eficientemente; sólo un 31% está satisfecho con la calidad de los servicios de salud y un 51% con la educación que reciben.

---

<sup>16</sup> *The Ethics of Passive Resistance. Rev. J. G. James. International Journal*

<sup>17</sup> *Debido al desconocimiento del sistema tributario, del nivel de tributos en términos comparativos internacionales y del destino y uso de los recursos, así como a la evidencia de despilfarro y baja calidad de los servicios públicos brindados.*

De otro lado, según el Informe de Competitividad Mundial de 2005, en una escala de 1 a 7, los empresarios encuestados consideran que la calidad de las escuelas públicas se califica con un 2,5, la calidad de la infraestructura con 3,1 y la calidad del gasto público en general con 2,6<sup>18</sup>.

La extensión hasta la cual la evasión y la elusión pueden tornarse "intolerables" en la sociedad depende en cierta medida también de la percepción que se posee respecto del gobierno: mientras mayores sean las fallas de gobierno asignando ineficientemente recursos públicos, menor será la pérdida asociada con la evasión (Cullis y Jones, 1998, p.208).

Un gasto social eficazmente focalizado y eficientemente instrumentado, es uno de los principales instrumentos de política fiscal para mejorar la equidad en la distribución del ingreso y satisfacer las necesidades básicas<sup>19</sup>. El gasto social puede, asimismo, tener un impacto negativo en la economía y en la predisposición para cumplir voluntariamente con las obligaciones tributarias, pues, o bien puede dar incentivos incorrectos a los agentes económicos o bien puede ser mal administrado, contribuyendo a deslegitimar en ambos casos el instrumento tributario, afectando, dicho sea de paso, la percepción de éste como instrumento de justicia.

## II. DESCRIPCIÓN BREVE DE ALGUNOS PRODUCTOS DE LA SUNAT QUE PROMUEVEN UN MAYOR GRADO DE LEGITIMIDAD

Líneas arriba hemos adelantado la idea general consistente en que las políticas que buscan mejorar la legitimidad social de los tributos requieren de un sinnúmero de acciones que exceden el mero ámbito de la actuación de las administraciones tributarias.

Asimismo, en lo que corresponde a Perú destacábamos la elevada tolerancia hacia la evasión tributaria existente: 75% de la población tiene una tolerancia alta o media respecto de esta conducta y, en general, el 70% tolera la evasión tributaria si sabe que no será descubierto.

Sin embargo, contrastan estos últimos datos con la percepción que tienen los ciudadanos de su administración tributaria nacional (SUNAT) según los resultados arrojados por la encuesta de El poder en el Perú (2007) que indican que el 76% de los encuestados considera que el desempeño actual de la SUNAT es positivo para el clima de negocios en el país.

---

<sup>18</sup> *Datos tomados de Los Pactos Fiscales en América Latina. BID. Departamento de Investigación. Vol. 12, Enero-Abril 2007. Pág. 1.*

<sup>19</sup> *La Equidad de la Política Fiscal en los Países Andinos. Boletines de Coyuntura Andina, Mayo 2007, Comunidad Andina. Pág. 13.*

De otro lado, el 56% de la población confía en la SUNAT<sup>20</sup>. Este porcentaje, si bien resulta reducido, ha venido experimentando una consistente mejoría desde que se iniciaron las mediciones en 2003.

Asimismo, el 61.4% de los empresarios confía en la SUNAT<sup>21</sup>.

Tomando en consideración estas variables, a continuación describimos una serie de acciones que la Administración Tributaria Peruana ha adoptado y que juzgamos han tenido y tienen un impacto en la procura de una mejora de la legitimidad social de la política y la cultura tributarias.

## A) VIRTUALIZACIÓN

Como ya se ha mencionado, el buen funcionamiento de los sistemas impositivos requiere de una buena dosis de la colaboración voluntaria de los contribuyentes y ésta resulta más asequible en tanto que el costo de cumplimiento sea reducido y tolerable.

En ese orden de ideas, la SUNAT ha emprendido una serie de modificaciones a sus procesos tendientes a sistematizar una parte importante de la interacción entre los contribuyentes y la SUNAT, aprovechando a la informática como una vía para facilitar el cumplimiento y a la vez incrementar el nivel de control fiscal<sup>22</sup>.

Para estos fines, la SUNAT ha identificado aquellos pasos o trámites que debe cumplir un contribuyente durante el ciclo de vida ideal de un negocio, pasando por su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes, el cumplimiento de las obligaciones corrientes mensuales, la autorización para la impresión de comprobantes de pago, y aquellas transacciones eventuales asociadas a cambios en la información proporcionada por el contribuyente al momento de sus inscripción.

---

<sup>20</sup> Información proveniente de la IV Encuesta anual sobre confianza en las instituciones - Lima Metropolitana y Callao, realizada en octubre de 2007 por el Grupo de Opinión Pública de la Universidad de Lima.

<sup>21</sup> Información proveniente de la VIII Encuesta anual a líderes empresariales sobre la situación económica y empresarial del Perú - realizada en octubre de 2007 por el Grupo de Opinión Pública de la Universidad de Lima, la cual toma como muestra a los presidentes de directorio de las 1,000 empresas de mayor facturación del país durante el año 2006 según el ranking elaborado por Perú: The top 10,000 companies. Perú Top Publications. Lima. 2007.

<sup>22</sup> La facilitación no debe considerarse como ausencia de control. En realidad se trata de controlar en la misma medida o incluso más intensamente, pero empleando medios alternativos que resulten más amigables o que impliquen menos costos, ya sea porque se generan ahorros en el contribuyente (menores costos de cumplimiento) o ahorros en la Administración Tributaria (menores costos de administración)



Considerando este ciclo de vida del contribuyente, se ha desarrollado diversos productos y servicios tales como:

#### 1. Registro:

- Inscripción de personas naturales a través de la Internet.
- Modificación de datos del Registro Único de Contribuyentes (RUC) a través de la Internet (personas naturales y jurídicas).
- Asimismo, se viene trabajando un proyecto de integración con notarios y registros públicos, con el fin de simplificar la inscripción al RUC de personas jurídicas, de tal forma de eliminar dicho paso. Este proyecto debe estarse implantado en el primer semestre del presente año.

#### 2. Declaración y pago:

- Presentación de declaraciones elaboradas con el Programa de Declaración Telemática - PDT (Software elaborado por la SUNAT de distribución gratuita, para uso del contribuyente) a través de Internet.
- Pago de declaraciones a través de Internet, con cargo a una cuenta predeterminada o con tarjeta de crédito o débito.
- Presentación de solicitudes de suspensión de retenciones del impuesto a la renta de trabajadores independientes a través de la Internet.
- Pago de documentos de cobranza emitidos por la administración.
- Presentación de solicitud de refinanciamiento de la deuda tributaria, la cual incluye el seguimiento y una precalificación.

### **3. Comprobantes de Pago:**

Actualmente la autorización de impresión de comprobantes de pago, no significa un trámite adicional para el contribuyente puesto que desde hace varios años este trámite se realiza directamente en la imprenta autorizada que ha sido seleccionada por el contribuyente para dichos fines. Al respecto, prácticamente el 100% de las autorizaciones son tramitadas a través de las opciones virtuales que ha puesto a disposición la SUNAT.

Paralelamente, la SUNAT viene desarrollando un proyecto para la emisión electrónica de los recibos por honorarios y la facturación electrónica, proyecto que empezará a implantarse de manera paulatina durante el primer semestre del presente año 2008.

Cabe mencionar que para el acceso a los trámites virtuales, la administración otorga gratuitamente al contribuyente, una clave de acceso al ambiente seguro virtual SUNAT Operaciones en Línea (SOL), cual es denominada Clave SOL. Cabe mencionar que actualmente más de 2 millones de contribuyentes cuentan con esta clave que es entregada de manera presencial empleando niveles de seguridad similares a los que tiene una entidad bancaria para la entrega de claves de cuentas o tarjetas.

### **4. Contabilidad:**

El proyecto de recibos por honorarios electrónico contempla la posterior generación automática del libro de ingresos y gastos, el cual estará disponible en el portal de la SUNAT en la Internet.

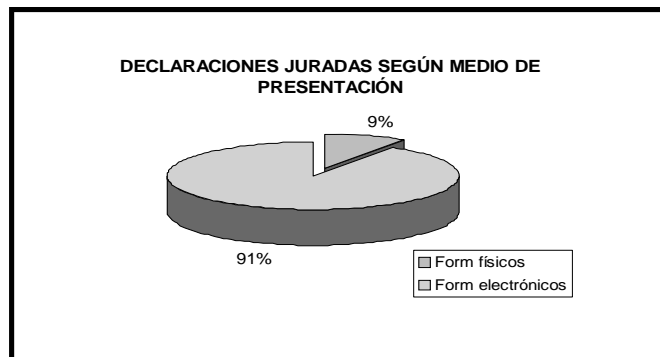
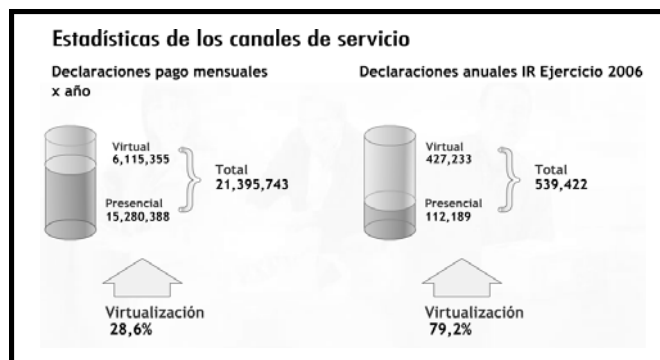
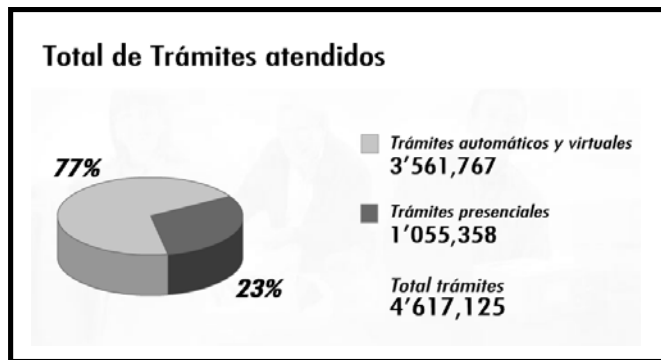
### **5. Otros:**

Implementación de portales para segmentos específicos, con información ad-hoc dependiendo el universo del contribuyente, en lenguaje sencillo y gráfico. Se tiene previsto implementar 3 portales: Para medianos y pequeños contribuyentes, para inversionistas extranjeros (con información en inglés) y para trabajadores independientes.



**Resultados:**

A continuación se muestran cifras de la cantidad de trámites atendidos en el año 2007, y declaraciones de pagos mensuales y anuales. Cabe indicar, que en el caso de las declaraciones de pagos mensuales, el 91% se presentan sin formulario, ya sea a través del PDT o del Pago Fácil (sistema mediante el cual el contribuyente indica verbalmente datos al cajero del banco para realizar la declaración y/o pago, y este realiza ciertas validaciones) y el 9% en medio físico.



## **B) CABINAS TRIBUTARIAS**

La SUNAT a efectos de cumplir con sus funciones de recaudación ha venido implementando una serie de soluciones electrónicas que requieren un uso intensivo de las Tecnologías de Información y las Comunicaciones (TIC) de parte de los contribuyentes, a efectos de facilitar su cumplimiento y optimizar el acceso a la información de los mismos y en este marco, desde finales del año 2003 se hizo factible la presentación de las declaraciones de tributos por Internet.

No obstante, este avance tecnológico se enfrentaba a un desafío importante: En nuestro país existe una brecha digital muy grande, entendida esta como la falta de acceso de la mayoría de la población al uso de tecnologías de Información y las comunicaciones. Actualmente dos tercios de los ciudadanos que acceden a Internet los constituyen las personas de los Niveles Socioeconómicos C, D y E, y solo el 14% tiene en sus hogares conexión a Internet, de los cuales aproximadamente el 44% se encuentra entre las edades de 18 a 35 años. Asimismo, los principales indicadores de uso de TIC a nivel latinoamericano, nos revelaban que Perú se encontraba entre los países con menos infraestructura tecnológica a nivel regional, sobre todo en uso de PCs y línea telefónicas que faciliten el acceso a Internet. En particular, la SUNAT tenía algunas PCs de acceso público para que los contribuyentes elaboren el Programa de Declaración Telemática (PDT), pero dichos equipos no estaban conectados a la red interna y no tenían acceso a la Internet.

Considerando que gran parte de la población no disponía de PCs en sus hogares y la importancia de la conexión a Internet para acceder a los servicios electrónicos, la SUNAT implementó en sus Centros de Servicios al Contribuyente las Cabinas Tributarias, las cuales se encuentran disponibles a los ciudadanos en el ámbito nacional.

Para enfrentar la brecha digital, la SUNAT creó un modelo de cabina con infraestructura y equipamiento (PCs e impresoras), para proveer acceso a sus servicios virtualizados, diseñando e implementando un sistema de acceso seguro y gratuito a dicha tecnología en la mayoría de los Centros de Servicios al Contribuyente a nivel nacional. Este modelo tiene las siguientes características:

1. Se ha aprovechado la existencia de equipos informáticos que hayan sido retirados de los usuarios internos de la SUNAT por cambio tecnológico, pero que se encontraban operativos y podían ser utilizados para los propósitos de las cabinas.
2. Se aprovechó la infraestructura existente en los Centros de Servicios al Contribuyente, a los que se tuvieron que instalar módulos para las cabinas.

3. Se optó por emplear software libre en la medida de lo posible.
4. A fin de no comprometer los niveles de seguridad existentes y principalmente para evitar que se ponga en peligro la red interna de la SUNAT, se optó por instalar una red paralela a la existente en los Centros de Servicios al Contribuyente. Ello permitía realizar ahorros en ciertos equipos ya existentes.
5. Para evitar el mal uso de las cabinas, se ha restringido el acceso a los sitios Web que no están vinculados con los temas tributarios y asimismo, se ha asignado personal a la orientación directa a los usuarios de las cabinas, el mismo que se encarga adicionalmente de ejercer un control.

Los resultados han sido muy alentadores.

- o Al año 2007 se han implementado **51 Cabinas Tributarias** en distintos locales institucionales, donde se han instalado más de **250 PCs** y se brinda orientación a los contribuyentes en el uso de los servicios virtuales. Ello ha permitido superar ampliamente los 2 millones de atenciones por este medio.
- o Cálculos conservadores<sup>23</sup> indican que la implementación de cabinas ha ahorrado a los contribuyentes más de S/.1 millón (aproximadamente US\$ 330 mil) en alquiler de PCs en cabinas públicas.
- o En las Cabinas Tributarias se ofrece un servicio de orientación personalizada en el uso de los productos virtuales de la SUNAT, de manera gratuita, contribuyendo además a preparar al ciudadano, para que cuando cuente con conexión propia pueda realizarlos sin mayor dificultad.
- o El modelo aplicado es simple pero altamente seguro, lo que lo hace replicable muy fácilmente y podría servir de ejemplo para otras instituciones que decidan otorgar acceso a sus usuarios.

Al respecto, cabe mencionar que las facilidades de replicación ya se han comprobado pues el Colegio de Contadores de Lima ya facilita la ubicación temporal de nuestras Cabinas Tributarias, en sus instalaciones, durante la campaña de presentación de la declaración anual para fines del Impuesto a la Renta.

Asimismo, la SUNAT ha ganado el concurso APEC - Digital Opportunity Center 2006 (Asia - Pacific Economic Cooperation) en el rubro brecha digital, con el producto Cabinas Tributarias, que se presentó bajo el nombre de Cabina de Internet para Contribuyentes.

---

<sup>23</sup> Los cálculos asumen que los contribuyentes emplean media hora para completar su declaración y que el costo que les representa alquilar una PC en una cabina de internet por ese lapso es de aproximadamente S/. 0.5 o US\$ 0.17.

### **C) FISCALIZACIÓN, CONTROL, NEUTRALIDAD Y GESTIÓN DE RIESGO**

La carga efectiva del sistema tributario sobre los contribuyentes depende no sólo de aquellos que están encargados de legislar en materia de tributos sino que también depende de aquellos que los administran y de la forma en que lo hacen<sup>24</sup>. En ese sentido, la estrategia de control no sólo es importante en sí misma para el logro de los objetivos estratégicos de una administración tributaria, sino también puede convertirse en un obstáculo hacia el logro de un objetivo mayor como es el mejorar la conciencia tributaria y el consiguiente cumplimiento voluntario.

Dado este escenario, los criterios de programación de contribuyentes para fiscalizar, así como la forma y el énfasis establecido en dichas auditorías, pueden ejercer una significativa influencia sobre la percepción de los ciudadanos respecto del grado de equidad del sistema tributario. Dicho en otros términos, mientras más arbitraria sea la selección de contribuyentes o mayor desproporción exista en las formas de control entre contribuyentes de diferente "tamaño", mayor será la percepción de falta de equidad entre los contribuyentes, afectando ello a la legitimidad del sistema tributario y elevándose, en consecuencia, el incumplimiento tributario (vía elusión o evasión).

Es en este escenario donde encajan los criterios correspondientes a la **Gestión del Riesgo**. Este tipo de análisis es ampliamente conocido y tiene por objetivo promover el cumplimiento voluntario de los contribuyentes a través de dos vías:

1. De un lado, busca racionalizar las acciones de fiscalización de manera que estén orientadas hacia los segmentos de contribuyentes en donde exista mayor riesgo de incumplimiento o, alternativamente, en donde el efecto multiplicador de cada acción de fiscalización se maximice.

Para ello, la programación se basa en el uso inteligente de la información tanto de fuente interna como de terceros, contrastando así la veracidad y exactitud de las declaraciones que entregan los contribuyentes y a la vez aprovechando cada vez más las nuevas facilidades que brinda la tecnología.

2. Como complemento se busca que la asignación sea costo-eficiente, a fin de alcanzar un balance entre la cobertura y la profundidad de la acción de fiscalización, teniendo en cuenta que las administraciones tributarias cuentan con recursos limitados.

---

<sup>24</sup> *Scotchmer, 1992.*

Así, la realización de auditorías exhaustivas y de larga duración se debe reservar a casos muy selectos en los que los importes involucrados y las modalidades de elusión o evasión sean más sofisticadas. Paralelamente, se aplican controles de alcance intermedio sobre segmentos específicos de contribuyentes (en función de su sector económico, tamaño, zona geográfica, mercado y similares) y, complementariamente, se realiza gran número de fiscalizaciones masivas de rápida ejecución y costo reducido que permiten mantener la percepción de riesgo a nivel de los grupos más grandes de contribuyentes.

En ese sentido, la gestión de riesgo no sólo permite una labor más efectiva y eficiente de la administración tributaria, sino también es el elemento clave para reflejar una mayor equidad del sistema tributario y así apoyar en la constante labor de generar una sólida conciencia tributaria en el tiempo.

#### **D) CULTURA EN EL LARGO PLAZO Y GENERACIÓN PERÚ**

Es conocido que la legitimidad es imposible sin que exista un previo conocimiento de la función del Estado y del papel que desempeñan los tributos.

Lo anterior plantea la necesidad de desarrollar una cultura tributaria entre la población, para que así el ciudadano gane conciencia de la necesidad y conveniencia de pagar impuestos y abandonar la tolerancia ante la evasión y elusión tributaria. Evidentemente, tal esfuerzo sólo podrá ser exitoso si se complementa con un esfuerzo sostenido para hacer más transparente y eficiente el funcionamiento del Estado, de tal manera que nuestro pago de impuestos pueda justificarse como la condición que permite contar con un aparato estatal que atienda debidamente nuestras demandas y necesidades. Así, los esfuerzos en pro de la Reforma Tributaria tienen que ir acompañados, inevitablemente, con un llamamiento a la modernización y fortalecimiento del Estado.

La SUNAT ha considerado la generación de conciencia tributaria como uno de sus objetivos estratégicos institucionales para el periodo 2007-2011 con la finalidad disminuir la tolerancia a la evasión y la defraudación tributaria mediante el fortalecimiento de los valores ciudadanos.

En ese sentido, si bien las actividades relacionadas con la educación tributaria en la SUNAT datan del año 1993, es a partir del año 2007 que cobran una importancia de orden diferente con el lanzamiento del Proyecto Generación Perú, el cual busca generar valores más sólidos entre los ciudadanos a la vez de mayor cohesión social y competitividad económica que tiene dos componentes:

En el componente de valores ciudadanos (entre ellos la conciencia tributaria) se ha establecido un Programa de Cultura y Conciencia Tributaria.

Este programa busca inicialmente formar valores ciudadanos a nivel de los niños, y fomentar el rechazo a la evasión y contrabando a nivel de los jóvenes. Asimismo, se promueve el cumplimiento tributario a nivel del conjunto de ciudadanos.

A nivel de los profesores, se ha cambiado el plan de estudios, introduciendo un curso de 120 horas que es acreditado por el Ministerio de Educación del Perú con contenido tributario a la vez que se les brinda herramientas para facilitarles el conjunto de la labor educativa, no sólo la referida a materia impositiva. La meta del programa es contar en 2011 con 10 mil profesores capacitados.

Por su parte, los alumnos son alcanzados por estos contenidos a través de teatro, títeres, juegos, materiales didácticos, álbumes ilustrados, ferias y similares. Obviamente, los contenidos se deben adecuar a la edad de los alumnos y hasta 2011 se ha previsto comprender a 120 mil alumnos de educación inicial y primaria (entre 5 y 12 años) y a 80 mil alumnos de educación secundaria (entre 12 y 17 años)<sup>25</sup>.

Cabe destacar que, para este público recientemente se ha lanzado como personaje representativo a Ayni (un pequeño pingüino de Humboldt), cuyo nombre significa "trabajo solidario" en idioma quechua, quien en compañía de Mateo y Clarita, tienen la misión de promover valores en los niños.

En lo que respecta a la educación superior, periódicamente se realizan seminarios, encuentros universitarios, concursos de ensayos y cursos para las facultades de educación, derecho, administración, contabilidad y economía, entre otras. En este segmento la meta es abarcar a 40 mil jóvenes hasta el año 2011.

Finalmente el resto de la población es alcanzada a través de programas radiales de corta duración, artículos periodísticos, participación en ferias, teatro, concursos virtuales y similares.

En el tema de la competitividad, se ha establecido el Programa de Fortalecimiento de Capacidades de Emprendedores.

---

<sup>25</sup> Las acciones descritas atienden a dos criterios:

- Los estudiantes y sus maestros son los actores principales del proceso educativo.
- El sistema escolar y las actividades extraescolares son los ámbitos en donde se producen procesos de socialización.

Este programa busca superar parte de las limitaciones que enfrentan los pequeños emprendedores en el Perú entre las que se puede mencionar al bajo nivel educativo, la cultura de informalidad, la falta de preparación gerencial y contable, el rezago en la adopción de tecnología, la inadecuada inserción en el mercado, el elevado costo del acceso al crédito, entre otras; las cuales llevan a una baja productividad y competitividad, informalidad, menor rentabilidad y mayor mortalidad.

El programa ha optado por emplear a los jóvenes como mecanismo de transmisión de conocimiento y desarrollo. Con ello no sólo se incide en la empresa emprendedora sino en el propio joven, brindándole mayor capacitación y la oportunidad de adquirir rápidamente experiencia laboral.

Para ello, el Estado ha convocado a un proceso de selección de mil jóvenes estudiantes provenientes de las universidades estatales y que cursen los últimos ciclos de preparación; a fin que ellos asistan a un curso extensivo referido a temas empresariales (dentro de los cuales el tema tributario es un componente importante más no exclusivo). Una vez concluido el curso, los jóvenes serán enviados a orientar y transmitir conocimiento a un aproximado de 10 mil pequeñas empresas en el transcurso de un año.

En este punto cabe indicar que los jóvenes serán permanentemente supervisados y asesorados por los profesores del curso al que asistieron y que, adicionalmente, se convertirán en un nexo entre el emprendedor y los especialistas de múltiples entidades estatales.

También es oportuno señalar que el financiamiento tanto del curso como de las remuneraciones de los jóvenes durante el curso y posteriormente durante su año como asesores será asumido por el Estado.

Como se comprende a partir de lo desarrollado al inicio de esta ponencia, Generación Perú es un proyecto que apunta a establecer bases de legitimidad, competitividad y cohesión social en el largo plazo y al respecto el resultado de un mayor cumplimiento tributario es sólo uno de sus productos.

## **E) TRANSPARENCIA**

Reconocido ya que el Estado tiene una función social, es necesario hacer hincapié en que - al menos en los estados democráticos - esa función comporta compromisos para con la ciudadanía y que uno de sus principales compromisos está relacionado a la rendición de cuentas y a la transparencia en el acceso a la información pública. En efecto, contar con información pública que responda de manera objetiva a preguntas como la de cómo se costea el gasto, cómo se financia, a quién alcanza (y a quién no), cómo se distribuye y cómo se evalúa la calidad del servicio prestado son sumamente importantes para la ciudadanía pues la transparencia permite la discusión

## TEMA 1.1 (Perú)

---

de los actos gubernamentales y, asimismo, disuade a los funcionarios de cometer faltas de conductas.

En el Perú, la principal herramienta está dada por la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública - Ley N° 27806. Es bajo esta normativa que la SUNAT pone a disposición del público en general varios medios de acceso a la información:

1. El portal Web de la SUNAT cuenta con una sección dedicada a la transparencia en la gestión institucional<sup>26</sup> y presenta información actualizada referida a temas como el planeamiento institucional, informes de gestión periódicos desde 2001, presupuesto institucional, adquisiciones y contrataciones, los convenios de resultados de gestión firmados con el Ministerio de Economía y Finanzas del Perú, información de recursos humanos, consultas de resoluciones de adjudicación de mercancías, actividades de los funcionarios y disposiciones referidas a la disciplina, racionalidad y austeridad en el gasto.

En este punto es conveniente destacar el grado de transparencia alcanzado a nivel de las operaciones de comercio exterior<sup>27</sup> pues a través de la web de la SUNAT es posible obtener no sólo información referida al ranking de operadores comercio exterior, anuarios estadísticos detallados desde 1999 y boletines mensuales de estadística sino que, adicionalmente, se puede descargar información detallada de cada operación de exportación o importación e incluso es factible descargar información filtrada sobre la base de criterios como partida arancelaria, país o régimen de importación o exportación<sup>28</sup>.

2. Asimismo contamos con la **Nota Tributaria**, que es un documento institucional de publicación mensual dedicado a los ciudadanos que deseen obtener información estadística mensual detallada y actualizada. Actualmente la Nota Tributaria cuenta con 45 cuadros estadísticos.

La Nota Tributaria se publica tanto de manera física e impresa, como virtual. En el caso del medio virtual, la información abarca series mensuales de una antigüedad de hasta 10 años<sup>29</sup> y los textos de análisis pueden ser descargados desde la web de la SUNAT tanto en formato de

---

<sup>26</sup> [www.sunat.gob.pe/gestionTransparente](http://www.sunat.gob.pe/gestionTransparente).

<sup>27</sup> [www.aduanet.gob.pe/aduanas/informae/estadisticasComExt](http://www.aduanet.gob.pe/aduanas/informae/estadisticasComExt).

<sup>28</sup> Una vez realizada la consulta, esta es procesada por SUNAT de manera centralizada y el archivo plano conteniendo la información es puesto en la página web de la institución (en formato de compresión ZIP) con un número de identificación de la solicitud, de manera que pueda ser descargado por quien realizó la consulta.

<sup>29</sup> La antigüedad de cada serie dependen de la fecha en que ésta fue incorporada a la Nota Tributaria. Adicionalmente, los ciudadanos pueden solicitar información de mayor antigüedad.



Microsoft Word como de Adobe Acrobat. Asimismo, la totalidad de cuadros estadísticos detallados pueden ser descargados en formato de Microsoft Excel.

- Finalmente, también contamos con mecanismos de atención de consultas que se activan mediante la presentación del Formulario N° 5030 "SOLICITUD DE ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA", el cual puede presentarse a través de mesa de partes o enviarlo a través de Internet<sup>30</sup>.

Al respecto cabe mencionar que durante 2007 se han recibido 14,365 solicitudes de acceso a la información y que a enero de 2008, el 92,4% ya han sido atendidas. El cuadro siguiente muestra la cantidad de solicitudes recibidas según el tipo de información requerida. Como se aprecia, la mayoría de solicitudes de información proviene del Poder Judicial peruano, de personas naturales y de la Policía Nacional.

FORMATO N° 5A. TIPO DE INFORMACIÓN REQUERIDA						
Tipo de Información requerida	Número de solicitudes Atendidas y No Atendidas	% Incidencia sobre el total de solicitudes	Número de solicitudes atendidas	% Atendidas	Número de solicitudes no atendidas	% No atendidas
Información requerida por el Poder Judicial	7283	50.70%	6805	47.37%	478	3.33%
Información requerida por el Ministerio Público	968	6.74%	844	5.88%	124	0.86%
Información requerida por la Policía Nacional	1990	13.85%	1808	12.59%	182	1.27%
Información requerida por la Fiscalía de la Nación	84	0.58%	84	0.58%	0	0.00%
Información requerida por las dependencias públicas (ministerios, organismos públicos, etc)	932	6.49%	867	6.04%	65	0.45%
Información requerida por Instituciones y personas jurídicas privadas	681	4.74%	662	4.61%	19	0.13%
Información requerida por personas naturales	2404	16.74%	2185	15.21%	219	1.52%
Otros	23	0.16%	22	0.15%	1	0.01%
Total	14365	100.00%	13277	92.43%	1088	7.57%

<sup>30</sup> Dicho formulario 5030 permite que el solicitante realice el seguimiento a la solicitud presentada.

### **III. DIÁLOGO CON GRUPOS CONSULTIVOS COMO ESTABLECIMIENTO DE UNA VÍA DE RETROALIMENTACIÓN PARA CON LA SOCIEDAD**

La Superintendencia de Administración Tributaria, decidió implementar una instancia de diálogo y cooperación mutua entre la institución y los contribuyentes representados por los gremios empresariales, comprometiéndolos como aliados en la campaña por difundir la necesidad de fortalecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias. De esta manera, la SUNAT apostó por una nueva forma de gestión participativa con el fin de minimizar los conflictos y tensiones propios de la relación Estado-Ciudadanía, como el que se presenta entre la voluntad de simplificación normativa y la necesidad de control de las normas tributarias, en un entorno de gran complejidad económico-social.

El resultado ha sido un mayor consenso y adhesión sobre la imposición y cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los empresarios, y una mayor apertura y flexibilidad por parte de la Administración Tributaria; lo que significa una mayor percepción de legitimidad por parte de la ciudadanía. La práctica ha permitido a los contribuyentes contar con procedimientos simples que reducen los costos de cumplimiento tributario, participar en el desarrollo de los productos y servicios que diseña la SUNAT, así como participar en las tareas de difusión tributaria. En suma, una actuación más eficiente de la administración sobre la base de procedimientos más idóneos en beneficio de los contribuyentes. Cabe mencionar que este producto ha sido considerado por la organización "Ciudadanos al día"<sup>31</sup> como una "buena práctica gubernamental" en el ámbito consulta y participación ciudadana y en 2007 fue finalista al premio anual en esta categoría.

#### **1. CONTEXTO Y DIAGNÓSTICO**

Desde inicios de la presente década, la SUNAT ha aprobado una serie de disposiciones normativas que están orientadas a combatir la evasión, ampliar la base tributaria y, por consiguiente, incrementar la recaudación. Estas medidas han contribuido para que la presión tributaria alcance el 15,6% del PBI en el 2006, el nivel más alto obtenido en los últimos 27 años (1980).

---

<sup>31</sup> *www.ciudadanosaldia.org : Ciudadanos al Día es una organización privada sin fines de lucro integrada por un grupo de profesionales de diversas disciplinas con experiencia en la administración pública. Nace con la finalidad de generar incentivos y nuevas herramientas que procuren mejorar la calidad de la gestión pública a través de la transparencia informativa, la participación y vigilancia ciudadana, y la prestación de servicios orientados al ciudadano. Ciudadanos al Día busca también promover consensos ciudadanos en aquellos temas donde concurran diversas visiones acerca de la solución de los problemas más importantes del país.*

Para la SUNAT este incremento en la presión tributaria significa proporcionar mayores ingresos al Estado para que cumpla con sus fines. Sin embargo, la institución ha sido cada vez más conciente que como ente recaudador de impuestos, requiere no sólo de un sustento institucional, legal y formal, sino también de una legitimidad que induzca a los ciudadanos a cumplir con ese deber. Por ello, consideramos nuestro deber promover grados crecientes de acercamiento hacia los administrados.

Es así que en noviembre del 2004 la SUNAT organizó un evento de comercio exterior<sup>32</sup> y durante éste se revelaron un conjunto de problemas comunes a los contribuyentes y usuarios de comercio exterior que requerían una respuesta concreta por parte de la Administración Tributaria.

En ese momento la SUNAT no contaba con canales idóneos para informar a la sociedad el sustento de las medidas y acciones adoptadas, así como la conveniencia de éstas para fortalecer la estabilidad macroeconómica del país y la lucha contra la competencia desleal. Asimismo, se conocía de la existencia de un conjunto de procesos que requerían mejoras permanentes, pero que aún era necesario que éstos sean adecuadamente identificados y priorizados en función de las necesidades y expectativas de la ciudadanía.

Ante esta situación, la SUNAT optó por implementar una instancia de dialogo y cooperación mutua entre la SUNAT y los contribuyentes representados a través de un conjunto de gremios, mayormente empresariales. De esta manera, la SUNAT apostó por una nueva forma de gestión participativa para lograr mayor legitimidad en sus acciones y aliados para el desarrollo del país.

## 2. OBJETIVOS

El objetivo principal de la práctica implementada es mantener y fortalecer un canal de comunicación constante con la sociedad a través de los gremios, que permitan legitimar las acciones de la SUNAT como ente recaudador y de facilitación del comercio exterior<sup>33</sup>.

---

<sup>32</sup> *Es oportuno recordar que en el caso del Perú, la administración de los tributos internos y de los tributos aduaneros recaen en la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT.*

<sup>33</sup> *El componente de facilitación de comercio exterior es considerado como de suma importancia por la SUNAT, al punto que forma parte del enunciado de la misión explícita de la institución.*

Como objetivos secundarios tenemos a los siguientes:

- o Conocer las necesidades y expectativas de la sociedad.
- o Dar soluciones a temas administrativos de interés general.
- o Implementar iniciativas viables que faciliten el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y aduaneras.
- o Facilitar el comercio exterior.
- o Coordinar acciones para contribuir a la formación de conciencia tributaria.

### 3. IMPLEMENTACIÓN

Para la implementación de la práctica se desarrollaron las siguientes actividades:

**a. Proceso de Planificación, que definió la metodología y las medidas necesarias que se debían llevar a cabo para el éxito de la práctica. Al interior de este proceso se tomaron las siguientes acciones:**

- o Instalar dos Grupos de Trabajo, uno para aduanas y otro para tributos internos.
- o Establece una Secretaría Técnica por cada Grupo de Trabajo, que otorga el soporte técnico, realiza las coordinaciones de manera previa a cada reunión, elabora las actas de las sesiones y monitorea internamente el cumplimiento de los acuerdos adoptados.
- o Establecer los objetivos de los Grupos de Trabajo.
- o Diseñar la forma de organización interna por Grupo de Trabajo.
- o Identificación de los interlocutores en cada grupo de trabajo. Para tal efecto se cursaron invitaciones a los gremios más representativos de todos los sectores económicos en el caso de Tributos Internos y para el caso de Aduanas, se invitó a los gremios participantes de las diferentes etapas del proceso de comercio exterior.
- o Se adoptó una periodicidad mensual para las reuniones de los Grupos de Trabajo.
- o Se definió la instalación y forma de trabajo de los equipos técnicos o mesas de trabajo en función del tema a tratar, así como la periodicidad de sus reuniones. De acuerdo con el tema de cada mesa de trabajo, la SUNAT designó a los profesionales de cada una de las Intendencias Nacionales involucradas en el proceso. De igual modo, los gremios designaron a sus representantes.
- o Se definió como se desarrollarían los temas que no implican la conformación de alguna mesa de trabajo.
- o Se difundió la práctica de trabajo conjunto con gremios al interior de la institución con el fin de lograr el compromiso de las diferentes instancias responsables y de este modo, conseguir la asignación efectiva de recursos para su implementación.

**b. Establecer el marco general para el diálogo y los objetivos de cada grupo de trabajo:**

A fin de asegurar la productividad del intercambio, resulta necesario que previamente se delimite su contenido.

Entre las principales tareas que tiene el grupo aduanero, figuran la identificación de los problemas derivados de la interpretación de normas legales y procedimientos aduaneros, así como la evaluación y recomendación de mecanismos que agilicen estos procedimientos y la presentación de iniciativas para perfeccionar la legislación vigente. De este modo, se está cumpliendo con lo señalado en la Ley General de Aduanas donde se dispone que el Estado debe promover la participación de los agentes económicos y operadores de comercio exterior en los servicios aduaneros.

Por su parte, Grupo de Trabajo de Tributos Internos tiene a su cargo la evaluación de las iniciativas presentadas por los representantes, así como trabajar en forma conjunta en la modernización, simplificación y facilitación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

**c. Plazos:**

La etapa de planificación una vez tomada la decisión de conformar los Grupos de Trabajo fue de aproximadamente dos meses, los cuales involucraron principalmente:

- o Elección del Secretario Técnico,
- o Identificación de los objetivos del Grupo de Trabajo.
- o Diseño de la organización interna.
- o Definición de los participantes.
- o Identificación a nivel interno de propuestas a ser presentadas al Grupo de Trabajo.

**d. Interlocutores y aliados:**

Actualmente los grupos consultivos agrupan a los principales gremios empresariales y productivos del Perú. Al respecto, la tendencia prevista es ampliar paulatinamente la práctica hacia otros grupos, manteniendo siempre el carácter estrictamente técnico de los contenidos.

El Grupo Consultivo en *Temas aduaneros* está conformado por los representantes de las siguientes instituciones:

- o Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT),

## TEMA 1.1 (Perú)

---

- o Ministerio de Comercio Exterior y Turismo (MINCETUR),
- o Servicio Nacional de Sanidad Agraria (SENASA),
- o Ministerio de Economía y Finanzas (MEF),
- o Asociación de Agentes de Aduana del Perú (AAP),
- o Asociación de Exportadores del Perú (ADEX),
- o Asociación de Empresas de Transporte Aéreo Internacional (AETAI),
- o Asociación de Agentes de Carga Internacional (APACIT),
- o Asociación de Agentes Marítimos (APAM),
- o Asociación de Empresas de Servicio Expreso (APESE),
- o Asociación de Servicios Aeroportuarios Privados (ASAEPP),
- o Asociación Marítima del Perú (ASMARPE),
- o Asociación Peruana de Operadores Portuarios (ASPPOR),
- o Asociación de Terminales de Almacenamiento del Perú (ATAP),
- o Sociedad de Comercio Exterior del Perú (COMEX PERU),
- o Sociedad Nacional de Industrias (SNI),
- o Sociedad Nacional de Minería y Petróleo (SNMP),
- o Sociedad Nacional de Pesquería (SNP),
- o Cámara de Comercio de Lima (CCL),
- o Cámara Nacional de Comercio, Producción y Servicios (PERUCAMARAS),
- o Consejo Nacional de Usuarios del Sistema de Distribución Física Internacional (CONUDFI).

Paralelamente, el Grupo Consultivo en Temas de tributos internos está conformado por los representantes de las siguientes instituciones:

- o Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT),
- o Ministerio de Economía y Finanzas (MEF),
- o Confederación Nacional de Instituciones Empresariales Privadas (CONFIEP),
- o Sociedad Nacional de Pesquería (SNP),
- o Cámara de Comercio de Lima (CCL),
- o Asociación de Exportadores (ADEX),
- o Cámara Nacional de Comercio, Producción y Servicios (PERUCAMARAS),
- o Sociedad Nacional de Industrias (SNI),
- o Asociación de Bancos (ASBANC),
- o Sociedad de Comercio Exterior del Perú (COMEX PERU),
- o Sociedad Nacional de Minería y Petróleo (SNMP),

Adicionalmente, es necesario mencionar que la SUNAT cuenta con aliados asociados a esta iniciativa pues hemos tenido la colaboración de diversas entidades públicas y privadas que han hecho posible que los productos obtenidos en estas mesas hayan sido implementados. Entre ellas podemos mencionar:

- o Ministerio de Economía y Finanzas (MEF)
- o Oficina de Gobierno Electrónico (ONGEI)
- o Contaduría Pública de la Nación
- o Ministerio de Trabajo y Promoción Social-MINTRA
- o Instituto Nacional de Defensa de la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI)
- o Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC)
- o Ministerio de Comercio Exterior y Turismo (MINCETUR)
- o Banco de la Nación (BN)
- o Registro Nacional de Identificación y Estado Civil (RENIEC)
- o Superintendencia Nacional de los Registros Públicos (SUNARP)

Como se aprecia, siendo que los temas tratados son principalmente de índole tributaria, la práctica adoptada por la SUNAT está teniendo influencia directa sobre actividades de otras entidades, lo cual no sólo facilita los objetivos concretos sino que abona hacia la generalización de administraciones gubernamentales con un mayor componente participativo.

**e. Mesas de trabajo temáticas:**

Una vez discutidas las iniciativas y expresado el interés de ambas partes por el desarrollo de éstas, se proceden a priorizar y establecer las llamadas mesas de trabajo. Dichas mesas de trabajo temáticas están integradas por representantes de las áreas competentes de la SUNAT y de los gremios involucrados y como resultado de este trabajo conjunto se ha traducido en diversas propuestas de modificación de procedimientos tributarios y/o aduaneros, elaboración de guías de procedimientos internos y de Resoluciones de Superintendencia, así como de proyectos de decretos supremos y leyes.

Las mesas de trabajo conformadas en temas aduaneros a la fecha son:

- o Terminales de Almacenamiento Aéreo;
- o Valoración Aduanera;
- o Drawback Arancelario;
- o Infracciones y sanciones aduaneras;
- o Tránsito, transbordo y reembarque;
- o Mapa Exportador;
- o Productos sensibles;
- o Errores no sancionables;
- o Gradualidad (atenuantes/agravantes) en la aplicación de sanciones; y
- o Levante Electrónico.

Las mesas de trabajo conformadas en temas de tributación interna son:

- o Devoluciones;
- o Libros Contables;
- o Comprobantes de Pago;
- o Simplificación de procedimientos administrativos; y
- o Libros electrónicos.

Cabe destacar que, como consecuencia de la implementación de esta práctica, se tiene la oportunidad conocer las necesidades y expectativas de los contribuyentes y usuarios del comercio exterior permitiendo mejorar los procesos de la SUNAT.

#### **4. DIFICULTADES**

El proceso descrito no ha estado exento de dificultades:

- a. Las reuniones de coordinación generan una gran expectativa a nivel de los contribuyentes. No obstante, resulta previsible que los recursos disponibles en la Administración Tributaria para atender simultáneamente los requerimientos y cubrir las expectativas de los gremios sean limitados. Ante esta situación, es conveniente explicitar las limitaciones y priorizar las acciones de manera igualmente coordinada.
- b. Asimismo, resulta probable que la atención de las iniciativas requiera modificaciones normativas y que al menos una parte de estos cambios no dependan directamente de la administración tributaria, sino que sean reservados a otras instancias, ya sea por temas de competencia de otras instituciones o en observancia del principio de reserva de la ley. Por ello, el emprendimiento de un mecanismo de diálogo como el propuesto obliga igualmente a que la administración tributaria tenga que emprender nuevas coordinaciones con otras instituciones.
- c. También deben considerarse a las particulares formalidades establecidas por las normas legales vigentes en relación con las actividades de los organismos estatales (en el caso peruano, es relevante la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, por ejemplo).
- d. Finalmente, debe tenerse muy en cuenta el importante rol de la cultura organizacional de la administración tributaria, pues ésta debe necesariamente evolucionar desde el paradigma del control a ultranza hacia aquel de la facilitación, diálogo y colaboración



## 5. RESULTADOS

El grupo consultivo referido a temas aduaneros ya ha sostenido 35 reuniones mensuales<sup>34</sup> y 38 reuniones de mesas de trabajo.

Por su parte, el grupo referido a temas de tributación interna ha llevado a cabo 30 reuniones mensuales y 89 reuniones de mesas de trabajo<sup>35</sup>.

### Anexo 1: Algunos resultados específicos

El establecimiento de instancias de diálogo con grupos consultivos ha permitido a los contribuyentes y ciudadanos en general, contar con procedimientos simplificados o en lo posible ya virtualizados, reduciendo los costos de cumplimiento de sus obligaciones tributarias de los ciudadanos.

A continuación se señalan algunos de los cambios motivados por el proceso descrito.

Rubro	Cambio Realizado
RUC	1. Actualización de datos del RUC a través de SOL. (SUNAT Operaciones en línea a través del portal Web de la SUNAT)
	2. Flexibilización de requisitos.
	3. Inscripción y baja del RUC de personas naturales por medio del internet.
	4. Baja de tributos y establecimientos anexos por medio del Internet.
	5. Comunicación de suspensión temporal de actividades y reinicio de las mismas por medio de la internet.
Servicios	6. Relanzamiento del sistema de quejas y sugerencias por medio del Internet.
	7. Rediseño del módulo de Orientación Tributaria y aduanera en Portal SUNAT - internet.
	8. Incorporación del archivo personalizado en la DJ2005 como un medio de facilitación automatizado para la presentación de las declaraciones.
	9. Entrega de claves SOL y difusión con apoyo de gremios.
	10. Lanzamiento del Buzón electrónico y e-boletín de SUNAT.

<sup>34</sup> A enero de 2008.

<sup>35</sup> En el Anexo 1 se listan algunos de los temas trabajados.

Rubro	Cambio Realizado
Devoluciones	11. Implementación de un sistema de denuncias por medio del internet.
	12. Desarrollo del PDB (Programa de Declaración de Beneficios) - Exportadores.
	13. Devolución del Saldo a Favor de Renta e Impuesto Extraordinario de Solidaridad (IES) 2004- a las personas naturales mediante procesos de cruces informáticos.
	14. Formulario virtual para el trámite del Reintegro Tributario de Impuesto General a las Ventas.
	15. Devolución de retenciones y percepciones no aplicadas de IG.V.
	16. Incremento de la tasa de interés pagada por el Estado en las devoluciones por las retenciones y/o percepciones no aplicadas de IG.V.
	17. Devolución automatizada del saldo a favor anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 a personas naturales mediante el empleo de procesos de cruces informáticos <sup>36</sup> .
Percepciones	18. Percepción a la importación de discos ópticos para evitar la sub-valoración.
Deducciones	19. Se uniformizó el importe mínimo de aplicación del sistema a S/. 700 (aproximadamente US\$ 240) por operación, aplicable a todos los bienes y servicios.
	20. Se eliminó requisito de presentación de un documento que sustente la inexistencia de adeudos como un requisito para la liberación de los fondos inmovilizados por el sistema de deducciones. Como alternativa, se implementó la precalificación automática por medio de la internet.
	21. Implementación de deducciones al transporte de carga aplicado sólo a operaciones por montos que excedan a los S/ 400 (aproximadamente US\$ 135).
	22. Comunicación de información de imputación de transferencia por medio del Internet.

<sup>36</sup> El plazo se ha reducido a 2 meses, lapso muy inferior al anteriormente empleado por este tipo de solicitudes.

Rubro	Cambio Realizado
Comprobante de Pago	23. Postergación de la vigencia de comprobantes de pago hasta publicación de un nuevo reglamento.
	24. Emisión de la Resolución de Superintendencia (RS) que regula las guías de remisión de mercadería.
	25. Emisión automática de comprobante para operaciones no habituales para fines del IGV (Formulario 820) con revisión posterior.
	26. Baja de Comprobantes de Pago por medio del Internet.
	27. Eliminar el requisito de presentación de copia de la denuncia policial en caso de robo.
	28. Permitir el cambio de jurisdicción sin necesidad de dar de baja los comprobantes de pago.
Declaración y Pago de Impuestos	29. Ampliación de la opción de pago de impuestos por internet a los principales contribuyentes de la Intendencia Regional Lima.
	30. Implementación del pago de impuestos con tarjetas de crédito.
	31. Implementación de consulta y pago de valores por medio del Internet.
	32. Se redujo el monto de aplicación para la retención en rentas de Cuarta Categoría para fines del Impuesto a la Renta (trabajadores independientes; por lo general quienes ejercen libremente una profesión u oficio). Asimismo, se redujo el periodo de inicio de la suspensión y se implementó formulario virtual.
Fraccionamiento	33. Flexibilización de los requisitos de acogimiento en el reglamento de fraccionamiento general establecido en el artículo 36° Código Tributario del Perú.
Cobranza Coactiva	34. Se resolvieron quejas presentadas en la ejecución de embargos a través de los bancos.
TUPA	35. Revisión de procedimientos incluidos en el Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA) de la SUNAT 2006.
Libros Contables	36. Emisión de la norma que regula los Libros Contables.
Precios de Transferencia	37. Se modificó el límite para la realización del Informe Técnico de Precios de Transferencia.
Ajustes por Inflación	38. Se presentó una propuesta metodológica contable para el tratamiento del ajuste por inflación en periodos de deflación.

Rubro	Cambio Realizado
Salida de extranjeros	39. Se ha establecido el procedimiento y formulario virtual para certificados de rentas y retenciones a través de SOL.
Absolución consultas	40. Se establece plazo de 35 días útiles para absolver consultas en general.
Criterios de observancia obligatoria	41. Se instruyó a las unidades operativas a nivel nacional para el cumplimiento de los mismos bajo responsabilidad.
Programa de Declaración Telemática (PDT) ITF	42. Se retiró información de operaciones exoneradas.
PDT 618	43. Actualización del PDT aplicado a los fideicomisos y fondos mutuos.

*Caso práctico*

*Tema 1.2*

## **POLÍTICAS DE COMUNICACIÓN CON LA SOCIEDAD Y NUEVOS MÉTODOS**

**José Antonio de Azevedo Pereira**  
Director General  
Dirección General de Impuestos  
(Portugal)

*SUMARIO: Resumen.-I. Introducción.-II. Principales ejes de una política de comunicación eficiente.- 1. Informar a los contribuyentes acerca de sus derechos y obligaciones y apoyarlos para su cumplimiento. - 2. Desarrollar en los ciudadanos (contribuyentes) una mayor percepción de equidad y justicia del sistema tributario.- 3. Colaborar para disuadir comportamientos de evasión y fraude fiscal.- 4. Contribuir a una mayor "educación tributaria" y a desarrollar en los ciudadanos una "cultura de cumplimiento".-III. Política de comunicación en la administración tributaria portuguesa.- 1. Acceso de los contribuyentes a la información sobre su situación impositiva y apoyo al cumplimiento de las obligaciones tributarias.- 2. Desarrollar en los ciudadanos (contribuyentes) una mayor percepción de equidad y justicia del sistema tributario.- 3. Disuadir comportamientos de evasión y fraude fiscal.- 4. Contribuir a una mayor "educación tributaria" y a desarrollar en los ciudadanos una "cultura de cumplimiento".- 5. Algunos índices sobre el desempeño de la administración tributaria portuguesa en los últimos años.- IV. Conclusiones.*

### **RESUMEN**

La política de comunicación adoptada por las administraciones tributarias se asume, cada vez más, como un tema de gran relevancia en cualquier estrategia que tenga por objetivo incrementar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

La adopción de una política de comunicación eficaz es fundamental para que se registre una mayor aceptación y comprensión por parte de los contribuyentes de la misión de la administración tributaria y, en consecuencia, una mayor propensión al cumplimiento de las obligaciones impositivas.

La maximización de los niveles de cumplimiento voluntario sólo es posible si los contribuyentes están adecuadamente informados sobre sus obligaciones y derechos y sobre la forma de cumplirlos y ejercerlos. Por otro lado, el mejor conocimiento de la actividad de la administración tributaria y de los resultados de su actuación es también un importante factor de inducción del cumplimiento e, inversamente, de disuasión de comportamientos de evasión y fraude fiscales.

La comunicación juega, de este modo, un papel determinante en el comportamiento de los contribuyentes. En la actual "sociedad de la información" el desafío que enfrentan las administraciones tributarias es, por lo tanto, utilizar eficazmente las nuevas potencialidades creadas por esa sociedad, favoreciendo un mayor acercamiento a los contribuyentes e induciendo a mayores niveles de cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

Una política de comunicación eficiente comprende cuatro aspectos fundamentales:

- i) Asegurar que los contribuyentes conozcan sus derechos y obligaciones, accedan, de forma rápida y sencilla, a la información sobre su situación impositiva y tengan el apoyo necesario para cumplir correctamente y en tiempo y forma con sus obligaciones impositivas;
- ii) Brindar a los ciudadanos (contribuyentes) información sobre la actividad desarrollada por la administración tributaria y sobre los resultados obtenidos para que puedan desarrollar una mayor y mejor percepción de equidad y justicia del sistema tributario;
- iii) Desarrollar la percepción del riesgo y de los costos asociados al incumplimiento, a través de la divulgación de los resultados alcanzados por la administración tributaria en el ámbito de las acciones de control, automático y por inspección (tipo de acciones llevadas a cabo, impuesto adeudado liquidado, intereses compensatorios liquidados, aplicación de punitivos, instauración de procesos penales);
- iv) Colaborar activamente con la educación impositiva de los ciudadanos, sensibilizándolos sobre la importancia que tienen los impuestos en el Estado de Derecho y en el Estado Social, invirtiendo particularmente en los segmentos más jóvenes de la población. Es muy importante crear condiciones para que los jóvenes desarrollen una mayor conciencia cívico-tributaria que los acompañe en su vida adulta y los transforme en ciudadanos más solidarios y cumplidores de sus obligaciones impositivas.

## **I. INTRODUCCIÓN**

La política de comunicación adoptada por las administraciones tributarias se asume, cada vez más, como un tema de gran relevancia en cualquier estrategia que tenga por objetivo potenciar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

Cobrar impuestos no es, como bien sabemos, una tarea popular que agrade a los ciudadanos. Por eso, la adopción de una política de comunicación eficaz es fundamental para que se registre una mayor aceptación y comprensión, por parte de los contribuyentes, de la misión de la administración tributaria y, en consecuencia, una mayor propensión al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

La forma en la que la administración se relaciona con sus administrados - los contribuyentes - es determinante para la percepción que tienen del sistema fiscal y para el respectivo comportamiento, y la política de comunicación es, naturalmente, un factor esencial en esta relación.

La maximización de los niveles de cumplimiento voluntario sólo es posible si los contribuyentes están adecuadamente informados sobre sus obligaciones y derechos y sobre la forma de cumplirlos y ejercerlos. Por otro lado, el mejor conocimiento de la actividad de la administración tributaria y de los resultados de su actuación es también un importante factor de inducción del cumplimiento e, inversamente, de disuasión de comportamientos de evasión y fraude fiscales.

Una política de comunicación eficiente juega, de este modo, un papel determinante en el comportamiento de los contribuyentes. En la actual "sociedad de la información" el desafío que enfrentan las administraciones tributarias es, por lo tanto, utilizar eficazmente las nuevas potencialidades creadas por esa sociedad, favoreciendo un mayor acercamiento a los contribuyentes e induciendo a mayores niveles de cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

## **II. PRINCIPALES EJES DE UNA POLÍTICA DE COMUNICACIÓN EFICIENTE**

En mi opinión, una política de comunicación eficiente debe contemplar, fundamentalmente, cuatro aspectos:

- Informar a los contribuyentes acerca de sus derechos y obligaciones y apoyarlos para su cumplimiento;
- Desarrollar en los ciudadanos (contribuyentes) una mayor percepción de equidad y justicia del sistema tributario;

- Colaborar para disuadir comportamientos de evasión y fraude fiscal;
- Contribuir a una mayor "educación tributaria" y a desarrollar en los ciudadanos una "cultura de cumplimiento".

A continuación enunciaré, de manera resumida, cómo, a mi entender, se traduce cada uno de estos tres ejes.

### **1. INFORMAR A LOS CONTRIBUYENTES ACERCA DE SUS DERECHOS Y OBLIGACIONES Y APOYARLOS PARA SU CUMPLIMIENTO**

El primer eje - de información y apoyo al contribuyente - es, naturalmente, fundamental para los índices de cumplimiento voluntario.

Si los contribuyentes no conocen, o no comprenden, las reglas que les atañen, tendrán mayor dificultad para cumplir con sus obligaciones fiscales, aunque, inicialmente, exista una predisposición al cumplimiento.

Le compete, entonces, a la administración tributaria asegurarles a los contribuyentes el rápido y simple acceso a la información sobre su situación impositiva y apoyarles en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En este eje de la comunicación, la administración tributaria debe poner a disposición de los contribuyentes múltiples canales de acceso - a saber, Internet, e-mail, atención presencial, atención telefónica, fax o correo - contemplando las diferentes necesidades y los diversos perfiles de los contribuyentes.

Sin perjuicio de la diversificación de canales de interacción con la administración tributaria, Internet debe ser el canal privilegiado para que los contribuyentes tengan acceso a la información, sea de carácter más general o de naturaleza más específica, es decir, la que se refiere a la situación del contribuyente en particular. La creciente apuesta a Internet se justifica plenamente por el hecho de ser el canal de interacción que garantiza menores costos, tanto para la administración como para los contribuyentes (principalmente en términos de comodidad, disponibilidad y rapidez).

Por otra parte, la administración tributaria debe adoptar, cada vez más, una actitud proactiva, avisando a los contribuyentes cuando se aproximan los plazos de vencimiento de sus obligaciones fiscales, divulgando nuevos servicios disponibles (por ejemplo, nuevos servicios on line) o poniendo en su conocimiento las modificaciones legislativas y sus respectivas consecuencias. Para ello, el canal e-mail y el envío de mensajes sms se presentan como las vías de comunicación más adecuadas, por sus ventajas en términos de celeridad en la comunicación y de percepción de cercanía por parte de los contribuyentes.



Corporate TV también se configura como otro de los medios al que las administraciones tributarias podrán recurrir para hacer llegar información relevante a los contribuyentes, sea en el eje considerado o en los ejes a los que me referiré más adelante. La disponibilidad de este canal de comunicación en los lugares de atención personalizada para la divulgación de contenidos útiles para los contribuyentes y para la propia administración tributaria constituye ciertamente otro medio que la administración tributaria puede explotar para aumentar la eficiencia en la comunicación con los ciudadanos.

Por último, la administración tributaria también debe contar con instrumentos de diagnóstico que permitan evaluar la calidad de la atención y de los servicios que presta a los contribuyentes, en particular a través de la realización periódica de encuestas/cuestionarios que permitan medir los niveles de satisfacción de los contribuyentes e identificar oportunidades de mejora y de ampliación de los servicios prestados.

## **2. DESARROLLAR EN LOS CIUDADANOS (CONTRIBUYENTES) UNA MAYOR PERCEPCIÓN DE EQUIDAD Y JUSTICIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO**

La divulgación, en forma accesible para la mayoría de los ciudadanos, de información relativa a los recursos asignados a la administración tributaria, las actividades y acciones desarrolladas y los resultados alcanzados, además de contribuir a una mayor transparencia de la administración tributaria y permitir evaluar el respectivo desempeño, es también un factor importante para que los ciudadanos tengan una mayor percepción de justicia y equidad tributaria.

Por ejemplo, en este contexto, entiendo que es particularmente relevante la divulgación de datos relacionados con los mecanismos de control y de selección de contribuyentes y los respectivos resultados y los plazos promedio de cobro, particularmente de cobro coercitivo.

En cuanto a los medios de comunicación a utilizar en la divulgación de la actividad, acciones y resultados de la administración tributaria, Internet y Corporate TV se presentan como los canales internos más adecuados.

Por otro lado, se trata de un eje que en relación a los medios de comunicación social (por ejemplo, diarios, revistas, radio y televisión) continúa ganando gran importancia, dada la amplitud de cobertura que garantizan.

### **3. COLABORAR PARA DISUADIR COMPORTAMIENTOS DE EVASIÓN Y FRAUDE FISCAL**

La percepción de que el incumplimiento tributario tiene riesgos y costos elevados es un factor determinante para la disuasión del fraude y de la evasión fiscal, siendo, por ello, fundamental que la política de comunicación de la administración tributaria contribuya al desarrollo de esa percepción.

En este sentido, la administración tributaria debe informar a los ciudadanos las medidas y acciones que llevó a cabo con el objetivo de detectar y combatir situaciones de evasión y fraude fiscal y divulgar los respectivos resultados.

También en este caso, recurrir a los medios de comunicación social, simultáneamente a la utilización del canal Internet y Corporate TV, constituye un factor clave de este eje de la comunicación, ya que permiten llegar a la mayoría de los ciudadanos/contribuyentes.

### **4. CONTRIBUIR A UNA MAYOR "EDUCACIÓN TRIBUTARIA" Y A DESARROLLAR EN LOS CIUDADANOS UNA "CULTURA DE CUMPLIMIENTO"**

Finalmente, aunque no menos importante, es interesante notar la contribución de la política de comunicación de la administración a la "educación tributaria" - para el desarrollo de una "cultura de cumplimiento".

Sabemos que pagar impuestos no es algo que, en general, los ciudadanos aprecien. Por eso, considero que una mayor sensibilización en relación a la importancia de los impuestos en el Estado de Derecho y en el Estado Social y una mayor información sobre la forma en que son utilizados los impuestos que pagamos son factores claves para desarrollar en los ciudadanos una mayor predisposición para el pago de impuestos, es decir, para generar en los ciudadanos una "cultura de cumplimiento".

Y, en esta área, las administraciones tributarias pueden, y deben, cumplir también un papel importante, ya que en este caso, y a pesar de ser deseable que las acciones a ser desarrolladas tengan llegada a la mayor cantidad de ciudadanos, los niños y los jóvenes son los destinatarios más relevantes, por ser los contribuyentes del futuro.

En el eje educativo de la política de comunicación, los medios que las administraciones tributarias pueden utilizar son muy variados. Por ejemplo, la participación en la elaboración de programas escolares que contemplen materias de educación tributaria, la elaboración de publicaciones y juegos educativos, la inserción de un área de educación impositiva en los sitios Web, la realización y participación en foros sobre el tema, etc.

### **III. POLÍTICA DE COMUNICACIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PORTUGUESA**

A continuación, enfocaré algunos aspectos de la política de comunicación de la administración tributaria portuguesa - de la Dirección General de Impuestos (DGCI) - en los diferentes ejes antes mencionados.

#### **1. ACCESO DE LOS CONTRIBUYENTES A LA INFORMACIÓN SOBRE SU SITUACIÓN IMPOSITIVA Y APOYO AL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

El derecho de los contribuyentes a ser informados sobre la correcta interpretación de las normas legales, en general, y sobre su situación impositiva, en particular, está consagrado en la ley tributaria portuguesa. La DGCI pone a disposición múltiples canales que tienen por objetivo asegurar el acceso de los contribuyentes a la información relevante para el correcto cumplimiento en tiempo y forma de sus obligaciones fiscales.

A pesar de la diversidad de canales existentes (presencial, telefónico, Internet, e-mail y fax/correo), Internet viene posicionándose, cada vez más, como el canal estratégico para la administración tributaria portuguesa, ya sea a efectos de divulgación de información de carácter genérico, ya sea de información de carácter particular.

En relación a la información de carácter general disponible en el sitio, se destaca toda la legislación vigente en materia tributaria; la divulgación de FAQs (Frequently Asked Questions) relativas a los diferentes impuestos y a otros temas de naturaleza fiscal; la divulgación de los pareceres proferidos por la administración en cuanto a informaciones vinculadas solicitadas por los contribuyentes; las instrucciones administrativas divulgadas por los servicios (por ejemplo, circulares, comunicados); el calendario impositivo, conteniendo las fechas de vencimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes; y programas de simulacro de liquidación de impuestos.

En lo que se refiere a la información de carácter particular, el canal Internet tiene disponible un conjunto de informaciones relevantes sobre la situación impositiva de los contribuyentes. A título ilustrativo, los contribuyentes pueden acceder (i) a información de registro y proceder directamente a su modificación; (ii) a la consulta de la situación de sus declaraciones juradas, a saber, del "status" de la liquidación de las declaraciones; (iii) a la consulta de deudas impositivas y, simultáneamente, solicitar información y aclaraciones sobre las mismas o inclusive proceder al respectivo pago; (iv) consultar procesos de infracción.

Actualmente, los contribuyentes pueden entregar por Internet casi la totalidad de las declaraciones juradas, siendo obligatoria la entrega por esta vía para las personas colectivas y para las personas individuales que ejercen actividades profesionales o empresariales. La apuesta que la administración tributaria portuguesa ha realizado en el canal Internet condujo a que en los últimos años se haya registrado un crecimiento significativo en la adhesión de los contribuyentes a este canal para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, incluyendo aquellos cuya entrega por esta vía no es obligatoria.

El cuadro que se presenta a continuación ilustra la evolución de las entregas por Internet de las declaraciones de ganancias de las personas individuales y muestra el crecimiento significativo que, en los últimos años, tuvieron las entregas por esta vía.

**Internet - Entrega de declaraciones de rendimiento por personas naturales**

	≤ 2003 *	2004	2005	2006	2007
<b>IRS - Fase 1</b>	306.935	441.961	782.566	1.138.737	1.707.205
<b>IRS - Fase 2</b>	229.560	507.802	950.806	1.138.517	1.225.668
<b>Total</b>	536.495	949.763	1.733.372	2.277.254	2.932.873

\* Valor acumulado

En 2007, las entregas vía Internet de declaraciones de IRS -por su sigla en portugués- (Impuesto a las Ganancias de las Personas Individuales) superaron, por primera vez, las entregas en papel, habiendo procedido el 60% de los contribuyentes a la entrega de sus declaraciones vía electrónica (52% en la etapa 1 - que comprende a los contribuyentes que sólo obtienen ganancias del trabajo en relación de dependencia y de pensiones, para los cuales no existe ninguna obligación de entrega de declaraciones vía Internet; y 72% en la etapa 2, comprendiendo a los contribuyentes que obtienen otro tipo de ganancias además de las mencionadas).

Uno de los factores que contribuyó al crecimiento significativo registrado en 2007 en las entregas vía Internet de las declaraciones de ganancias de personas individuales fue la implementación del sistema de pre-llenado de las declaraciones.

Este sistema sólo está disponible para las declaraciones presentadas vía Internet. En el año 2007 (año de inicio de la implementación), el pre-llenado

abarcó las ganancias del trabajo en relación de dependencia y las pensiones, y también las retenciones realizadas sobre los mismos tipos de ganancias.

En 2008, el pre-llenado fue ampliado significativamente, incluyendo también valores referentes a:

- Aportes obligatorios para regímenes de protección social;
- Aportes sindicales;
- Retenciones sobre ganancias profesionales y empresariales e identificación de las entidades que procedieron a esas retenciones;
- Pagos a cuenta efectuados en el ámbito del ejercicio de actividades profesionales y empresariales;
- Ganancias de capitales sujetos a tributación obligatoria y retenciones sufridas por ellas;
- Retenciones sobre incrementos patrimoniales sujetos a retención;
- Ganancias exentas sujetas a tributación y retenciones sufridas por ellas;

Complementariamente a la apuesta al canal Internet, la administración tributaria portuguesa también ha privilegiado el canal e-mail, no sólo para responder a pedidos de aclaraciones presentados por los contribuyentes, sino también como forma preferencial de envío de comunicaciones, mensajes y avisos.

De hecho, el canal e-mail es utilizado, de forma cada vez más frecuente, para el envío de mensajes informativos sobre nuevos servicios disponibles en Internet y sobre la forma de tener acceso a ellos, así como también para el envío de avisos a los contribuyentes, relacionados, por ejemplo, con la proximidad del vencimiento de plazos para el cumplimiento de las obligaciones impositivas, junto con información sobre la forma en que deben ser cumplidas dichas obligaciones.

Con la emisión de estos avisos/alertas, se pretende ayudar a los contribuyentes a cumplir en tiempo y forma y de manera correcta con sus obligaciones impositivas, al mismo tiempo en que se genera una mayor cercanía con los mismos y se reducen los costos asociados al cumplimiento de esas obligaciones.

En el corto plazo, se pretende también recurrir al envío de **mensajes SMS** a efectos de la emisión de alertas y avisos a los contribuyentes, siempre que sea posible.

En el futuro, y prosiguiendo con la instalación en los Servicios de Finanzas de un Sistema de Gestión de Atención en una aplicación informática que permite la divulgación de contenidos en un sistema de Corporate TV, la DGCI

pretende desarrollar y dinamizar esta potencialidad a través de la producción de contenidos informativos de interés para los contribuyentes.

Junto a la facilitación de múltiples canales de acceso, la DGCI efectúa, anualmente, diagnósticos con el objetivo de evaluar servicios y niveles de satisfacción de los "clientes" (de los contribuyentes).

La metodología utilizada consiste, fundamentalmente, en la facilitación de cuestionarios y en la realización de entrevistas presenciales orientadas a los diferentes tipos de usuarios y busca evaluar:

- Cuáles son las funcionalidades, servicios y canales de acceso más utilizados en la relación con la administración tributaria;
- Cuáles son los índices de satisfacción de los diversos tipos de usuarios en su relación con la administración tributaria;
- Cuáles son las principales dificultades percibidas en esa relación;
- Sugerencias de mejoras.

Los resultados de los cuestionarios son posteriormente divulgados en Internet y también en los medios de Comunicación Social, particularmente en la prensa.

## **2. DESARROLLAR EN LOS CIUDADANOS (CONTRIBUYENTES) UNA MAYOR PERCEPCIÓN DE EQUIDAD Y JUSTICIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO**

En el eje de incremento de la percepción que los contribuyentes tienen de la equidad y justicia del sistema tributario, es fundamental que los contribuyentes puedan acceder en forma simple y rápida a información relativa a la actividad desarrollada por la administración tributaria y a los resultados de gestión alcanzados.

En el caso de la administración tributaria portuguesa, tradicionalmente, la facilitación de este tipo de información se realizaba a través de la divulgación pública de los Planes Anuales y de los Informes Anuales de Actividades.

En los últimos años, la administración tributaria portuguesa ha tomado conciencia en forma creciente del impacto positivo que el conocimiento de su actividad y de los resultados obtenidos tiene en los ciudadanos y, como consecuencia, se ha verificado, no sólo la ampliación del tipo de información que se brinda a este nivel, sino también la diversificación de los medios utilizados para ello, especialmente sacando mayor partido de las potencialidades que las nuevas tecnologías introdujeron en relación a la comunicación.

De este modo, además de la divulgación en Internet de los documentos antes mencionados (planes e informes de actividades), se ponen a disposición, periódicamente, elementos estadísticos relativos al monto fiscal recaudado con los diferentes impuestos, sea el que deriva de los valores voluntariamente declarados por los contribuyentes, sea el de la acción de la inspección tributaria (de las correcciones efectuadas a los valores declarados por los contribuyentes).

La implementación de nuevos mecanismos de control automático y de cruce de la información y los respectivos resultados son también objeto de divulgación, sucediendo lo mismo con las acciones realizadas por los servicios de inspección, siendo divulgados, naturalmente, los resultados en forma agregada y, por lo tanto, sin poner en causa el deber de confidencialidad.

En este eje, los medios de divulgación más utilizados son el sitio de la administración tributaria (canal privilegiado también para este efecto), la presentación a entidades especializadas, la comunicación social (especialmente la prensa) y la revista trimestral de la DGCI.

### **3. DISUADIR COMPORTAMIENTOS DE EVASIÓN Y FRAUDE FISCAL**

Otro de los ejes de una política de comunicación eficiente debe ser, como ya mencioné, la producción de efectos disuasivos de la evasión y del fraude, derivados de un aumento de la percepción del riesgo y de los costos asociados al incumplimiento.

En este sentido, y paralelamente con el eje anterior, es fundamental que los contribuyentes tengan acceso a información que les permita evaluar la eficacia del accionar de la administración tributaria en el combate al incumplimiento fiscal. Los contribuyentes deben percibir que existe una actuación efectiva sobre el incumplimiento, y que la Administración Tributaria exige que los incumplidores regularicen su situación, con un significativo crecimiento de los costos.

Para alcanzar esta aspiración, la administración tributaria portuguesa ha divulgado, en forma sistemática y recurrente, las acciones de control, automático y por inspección, realizadas y los respectivos resultados, como el número de deudores y de situaciones irregulares detectados, el valor del impuesto e intereses compensatorios liquidados, el monto de los punitivos aplicados, el número de procesos penales iniciados, etc.

Los medios utilizados para la divulgación de este tipo de resultados son, fundamentalmente, el sitio de la administración tributaria y la comunicación social.

Aún en este eje, desde 2006, la administración tributaria divulga en Internet una lista que contiene la identificación de los contribuyentes con deudas impositivas, que puede ser consultada públicamente.

La divulgación de esta lista tiene como principal objetivo inducir a los contribuyentes con deudas a regularizar voluntariamente su situación impositiva y, de esta forma, evitar la respectiva inclusión en esa lista.

Esta medida ha producido efectos positivos, habiendo procedido al pago de sus deudas un número muy significativo de contribuyentes.

#### **4. CONTRIBUIR A UNA MAYOR "EDUCACIÓN TRIBUTARIA" Y A DESARROLLAR EN LOS CIUDADANOS UNA "CULTURA DE CUMPLIMIENTO"**

En el área de la educación tributaria, me concentraré en dos experiencias recientemente realizadas en la administración tributaria portuguesa.

##### **Proyecto de educación tributaria**

Tradicionalmente y con excepción de algunas iniciativas en el ámbito de la implementación de reformas impositivas el eje de la educación tributaria estuvo bastante ausente de la política de comunicación de la administración tributaria portuguesa.

Esta situación fue recientemente modificada, con el inicio, en junio de 2006, de un proyecto de educación tributaria, cuyo principal objetivo fue, y es, el aumento de la consciencia cívico-tributaria de los ciudadanos, en general, y de los jóvenes, en particular.

El mayor enfoque en los segmentos más jóvenes de la población se justifica frente al significativo papel que estos asumen en las sociedades económicamente desarrolladas, ya sea en términos de ingresos (consumo de bienes y servicios), o en términos de gasto público (educación y salud), siendo importante, entonces, que desarrollen e interioricen una consciencia cívico-tributaria que los acompañe en la edad adulta y los transforme en ciudadanos solidarios y cumplidores de sus obligaciones impositivas.

Las iniciativas ya concretadas en el ámbito de este proyecto se materializarán fundamentalmente:

- En la concepción y realización de una Exposición itinerante;
- En la concepción y realización de un juego y tres libros cuya distribución, en parte, acompaña la exposición.



La Exposición está compuesta por 30 paneles que se dividen, fundamentalmente, en cinco capítulos:

- I) La antigüedad histórica y la perennidad de los impuestos, con una breve evocación de la Historia de los Impuestos en Portugal (**¿Cuándo?**);
- II) Por qué deben cumplirse las obligaciones impositivas, apelando a los valores éticos y de ciudadanía y, en el fondo, de honestidad personal y social (**¿Por qué?**);
- III) Una breve visión del sistema tributario portugués, destacando los principales impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos (**¿Cuáles?**);
- IV) Cómo se obtienen los ingresos fiscales, el Presupuesto del Estado, la importancia de los impuestos en el combate al déficit, la administración tributaria (**¿Cómo?**);
- V) De qué manera se utilizan los fondos públicos, es decir, por qué es imprescindible y adónde va el dinero de los impuestos (**¿Para qué?**).

La exposición fue inaugurada en las instalaciones del Ministerio de Finanzas en Lisboa, y visitó posteriormente otros lugares, como la Universidad de Derecho de Lisboa y la Universidad de Economía de Coimbra. Actualmente se encuentra en la ciudad de Porto, en la Rectoría de la Universidad de Porto, y será enviada a otras ciudades ya que su objetivo es recorrer todo el país.

Hasta el momento, la Exposición ya fue visitada por un número muy significativo de ciudadanos, destacándose en particular las visitas de estudio promovidas por las escuelas, principalmente de enseñanza secundaria.

Como mencioné anteriormente, y de manera complementaria a la exposición itinerante, se elaboró un juego didáctico y se produjeron dos libros de historietas y un libro de carácter más técnico que contiene una sucinta presentación del sistema fiscal portugués.

La DGCI tiene la intención de continuar con este proyecto de educación tributaria, promoviendo otras iniciativas en el área, por ejemplo, a través de la incorporación en su sitio de un área específica orientada a la educación tributaria y destinada a jóvenes en edad escolar, padres y profesores.

### **Campaña "Pida Factura"**

Aunque no está incluida en el ámbito del proyecto de educación tributaria, la Dirección General de Impuestos lanzó una campaña publicitaria llamada "Pida Factura", que tuvo como principal objetivo sensibilizar a los ciudadanos sobre la importancia que tiene el acto de exigir la factura en relación al cumplimiento voluntario de las obligaciones impositivas.

Esta campaña tuvo por objetivo sensibilizar a los ciudadanos con respecto al papel que pueden asumir en la promoción de la equidad y de la justicia tributaria, adoptando comportamientos que conduzcan a un mayor cumplimiento de la generalidad de los agentes económicos - en este caso, exigiendo siempre la factura cuando adquieren bienes y servicios. En este sentido, la campaña "Pida Factura" se encuadra también en la línea de educación fiscal.

La campaña se inició en marzo de 2007 y abarcó los diferentes medios de comunicación social, con particular enfoque en la televisión, durante un período de cerca de 2 meses.

Paralelamente se produjeron carteles publicitarios y afiches que fueron exhibidos en los diferentes edificios y servicios de la DGCI.

## **5. ALGUNOS ÍNDICES SOBRE EL DESEMPEÑO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PORTUGUESA EN LOS ÚLTIMOS AÑOS**

En los últimos años se ha registrado un significativo aumento de los niveles de cumplimiento voluntario, derivado, fundamentalmente, de una actuación más rápida y eficaz sobre situaciones de evasión y fraude fiscal, ya sea a través de la introducción de dispositivos automáticos que permitieron la realización de controles masivos por cruce de información, o por el esfuerzo de la inspección tributaria, dotándola de más y mejores medios de combate al fraude y a la evasión, o, inclusive, a través de una cooperación más dinámica con otras entidades con competencias de inspección.

Ciertamente, también ha contribuido al aumento de los niveles de cumplimiento voluntario la mayor atención que la administración tributaria portuguesa le otorgó a la comunicación, particularmente en lo que se refiere a la divulgación de los resultados de su actuación, como forma de inducir a una mayor percepción del riesgo y, como consecuencia, a una mayor propensión al cumplimiento (siempre asociada a la preocupación por facilitar el cumplimiento, mediante la simplificación de las obligaciones impositivas y la facilitación de la información y del apoyo a los contribuyentes con relación al cumplimiento de sus obligaciones impositivas).

A título ilustrativo, se presentan algunos índices de eficiencia de la actuación de la administración tributaria portuguesa.

El siguiente cuadro muestra la evolución verificada en los ingresos fiscales cobrados por la DGCI y del Producto Bruto Interno (PBI) a valores nominales en el período comprendido entre 2004 y 2007.

**Ingresos Brutos Cobrados por la DGCI en % de PIB**

(millones de euros)

	2004	2005	2006	2007*
<b>Ingresos totales cobrados por la DGCI (IF)</b>	32.278,2	34.091,1	36.639,3	40.187,1
<b>PIB nominal</b>	144.128,0	148.851,7	155.131,1	162.509,5
<b>IF en % del PIB</b>	22,4%	22,9%	23,6%	24,7%

\* provisorio

Se verifica que el peso de los ingresos fiscales en el PIB nominal ha aumentado sucesivamente y que, en términos acumulados, los ingresos fiscales cobrados por la DGCI aumentaron un 24,5% en el período evaluado, mientras que el crecimiento del PIB nominal fue de cerca de 12,8%.

La diferencia entre las dos tasas de crecimiento se debe, fundamentalmente, al aumento de la eficiencia fiscal en el período evaluado, como se verifica en el cuadro siguiente, que presenta los valores de la eficiencia fiscal en los años estudiados, determinada por la diferencia de la tasa de crecimiento del PIB nominal y la tasa de crecimiento de los ingresos fiscales netos de reembolsos y corregidos de efectos de carácter extraordinario.

**Eficiencia Fiscal de la DGCI**

(puntos porcentuales)

	2004	2005	2006	2007*
<b>Eficiencia Fiscal</b>	3,6	3,1	3,3	5,3

\* provisorio

Una conclusión idéntica se extrae del análisis de la evolución de los ingresos netos del Estado cobrados por la DGCI (no excluyendo, por lo tanto, los ingresos de los impuestos municipales) que se ilustra en el siguiente esquema.

**Ingresos Netos \*del Estado Administrado por la DGCI**

(millones de euros)

	2004	2005	? %	2006	? %	2007**	? %
<b>Impuestos Directos</b>	11.307,9	11.519,2	1,9%	12.617,2	9,5%	14.778,2	17,1%
<b>Impuestos Indirectos</b>	10.756,8	12.206,7	13,5%	12.954,0	6,1%	13.654,9	5,4%
<b>Otros</b>	569,9	508,2	-10,8%	540,1	6,3%	621,7	15,1%
<b>Total</b>	22.634,6	24.234,1	7,1%	26.111,3	7,7%	29.054,8	11,3%

\* Ingresos Netos = Ingresos Brutos - Reembolsos - Transferencias

\*\*provisorio

#### **IV. CONCLUSIONES**

- La baja popularidad de la tarea de cobrar impuestos hace que la adopción de políticas de comunicación eficientes constituya uno de los factores clave para aumentar los niveles de cumplimiento de las obligaciones impositivas por parte de los contribuyentes. Si los contribuyentes están adecuadamente informados sobre sus derechos y obligaciones e inclusive sobre la actividad de la administración tributaria y sus respectivos resultados, es previsible una mayor propensión al cumplimiento.
- Una política de comunicación eficiente debe abarcar, fundamentalmente, cuatro ejes: (i) informar a los contribuyentes, de forma simple y rápida, sobre sus derechos y obligaciones y apoyarlos en el cumplimiento de las mismas; (ii) desarrollar en los ciudadanos (contribuyentes) una mayor percepción de equidad y justicia del sistema tributario; (iii) contribuir a la disuasión de comportamientos de evasión y fraude; (iv) contribuir a una mayor "educación tributaria" y al desarrollo de una "cultura de cumplimiento".
- El desafío que enfrentan las administraciones tributarias es utilizar eficazmente los medios de comunicación a su disposición, específicamente aquellos derivados de las nuevas tecnologías, para alcanzar el éxito en los cuatro ejes de la política de comunicación, adoptando soluciones que los acerquen a los contribuyentes, facilitando y mejorando su relación con la administración.

*Caso práctico*

*Tema 1.2*

## **POLÍTICAS DE COMUNICACIÓN CON LA SOCIEDAD Y NUEVOS MÉTODOS**

**Edward Kieswetter**

Jefe de la Oficina de Operaciones  
Servicio de Ingresos  
(Sudáfrica)

*SUMARIO: Resumen.-1. Introducción.-2. Definición del alcance y los contenidos.-  
3. Exposición. a) El valor de la comunicación, la participación y el diálogo  
como partes de una estrategia de cumplimiento. b) Integrar un enfoque de  
educación y alcance a la sociedad, servicio y aplicación. c) Educación y  
alcance a la sociedad. d) Servicio. e) Aplicación. f) Emplear los medios  
para su beneficio. g) Los beneficios de una comunicación optimizada.-  
4. Conclusiones.*

### **RESUMEN**

El objetivo de comunicación del Servicio de Ingresos Públicos de Sudáfrica está alineado con su teoría respecto del cumplimiento. En su expresión más simplificada, la teoría del cumplimiento, que consta de tres pilares, a saber educación, servicio, y aplicación, postula lo siguiente:

- Si llegamos a los contribuyentes y los concientizamos sobre sus obligaciones, y
- Si les facilitamos el cumplimiento de sus obligaciones, luego
- Será más probable que cumplan, y
- Nosotros estaremos en condiciones de ejercer la función de aplicación en forma responsable

Esto implicaría, entonces, que nuestra interacción con el público se ocupe de:

- **LA EDUCACIÓN Y EL ALCANCE A LA COMUNIDAD:** Comunicarles a los contribuyentes cuáles son sus diversas obligaciones tributarias según la legislación
- **SERVICIO AL CONTRIBUYENTE:** Comunicarles a los contribuyentes de qué manera pueden cumplir estas obligaciones mediante diversas modalidades, canales de servicio, mecanismos de resolución de controversias, etc.
- **APLICACIÓN:** Comunicarles a los contribuyentes de qué maneras detectaríamos el incumplimiento, por ejemplo mediante fiscalizaciones e investigaciones, como así también las consecuencias de incumplir (penalidades, multas, procesamiento, etc.)

Los beneficios de contar con políticas de comunicación efectivas son mutuos.

Para los contribuyentes, proporcionan claridad y seguridad, además de minimizar la carga del cumplimiento. Para la administración de ingresos, conduce a la eficiencia de costos y a la efectividad, un mejor cumplimiento y recaudación óptima de los ingresos.

Sin un compromiso verdadero en ambas direcciones, apuntado a lograr un entendimiento mutuo de las realidades que enfrentan tanto la administración de ingresos como los contribuyentes, ninguna estrategia de comunicaciones puede resultar exitosa.

Para que una estrategia de comunicaciones sea exitosa, debe ser amplia y general, por un lado, pero, ya que es imposible emplear un enfoque único para todos, también debe incluir métodos altamente segmentados y adaptados según las particularidades, necesidades, preferencias y comportamiento respecto del cumplimiento de los contribuyentes.

Los medios masivos ofrecen una oportunidad ideal para llegar a un amplio espectro de contribuyentes, mientras que para distintos sectores, segmentos y tipos de contribuyentes se requieren estrategias de comunicaciones muy específicas y adaptadas, que se valgan de diversos medios y mensajes.

Un enfoque de comunicaciones efectivo no sólo sirve para mantener informados a nuestros interesados, sino que además alivia las presiones sobre las operaciones mediante la reducción de consultas innecesarias de los contribuyentes y sus profesionales o intermediarios impositivos. En última instancia, le permite a la administración tributaria influir verdaderamente en el comportamiento frente al cumplimiento de los contribuyentes al asegurar la aceptación de los contribuyentes y su predisposición y capacidad para cumplir con sus obligaciones.

## 1. INTRODUCCIÓN

En toda estrategia de cumplimiento, es crítico garantizar que los contribuyentes sepan cuáles son sus obligaciones, y cómo hacer para cumplir con ellas.

El uso de medios de comunicaciones tradicionales comprobó ser efectivo para este fin. Sin embargo, existe una cantidad de mecanismos innovadores que podrían potenciar los otros enfoques más convencionales.

## 2. DEFINICIÓN DEL ALCANCE Y LOS CONTENIDOS

Este trabajo intenta explorar brevemente los beneficios de contar con una estrategia de comunicaciones optimizada frente a la sociedad, y reflexiona sobre consideraciones y desafíos relevantes que informan o bien influyen en la estrategia de comunicaciones con la sociedad.

## 3. EXPOSICIÓN

### a) EL VALOR DE LA COMUNICACIÓN, LA PARTICIPACIÓN Y EL DIÁLOGO COMO PARTES DE UNA ESTRATEGIA DE CUMPLIMIENTO

Cuando el castigo, y no el diálogo, es la parte preponderante de los encuentros con la autoridad regulatoria, la psicología humana elemental indica que la experiencia será confrontativa, lo que redundará en resentimiento y resistencia por parte de los contribuyentes.

El diálogo franco entre las administraciones tributarias y los contribuyentes conduce a una estrategia en que ambas partes resultan vencedoras. El rol de la comunicación, el diálogo y la participación para delinear el cumplimiento en un entorno regulatorio ha sido la base de una cantidad de investigaciones recientes. Algunos de los hallazgos más relevantes incluyen las siguientes observaciones<sup>1</sup>:

- Las reglamentaciones pueden implementarse, controlarse y aplicarse más fácilmente cuando han sido desarrolladas en un **proceso de diálogo y consulta** entre la administración tributaria y los contribuyentes.

---

<sup>1</sup> Para ver un análisis pormenorizado, remítase al trabajo sobre la "Reducción del riesgo del fracaso de las políticas: Desafíos del cumplimiento regulatorio" publicado por la OCDE.

- Si bien las **estrategias de cooperación y persuasión** no siempre son apropiadas, cuando son exitosas **son superiores a las sanciones punitivas** en lo que respecta a lograr el cumplimiento a más largo plazo de manera efectiva y eficiente.
- Un gran cúmulo de investigaciones confirma que las **alternativas no coactivas e informales** tienen **mayor probabilidad de éxito que la ley coactiva** en cuanto al cumplimiento con las normas en el largo plazo, y que la ley coactiva tiene mayor efectividad cuando se la reserva como último recurso.
- Hay significativas pruebas psicológicas que indican un "principio de suficiencia mínima" en que cuanto menos poderosa sea la técnica utilizada para asegurar el cumplimiento, tanta mayor es la probabilidad de que se internalice un deseo de cumplir en el largo plazo. El cumplimiento puede asegurarse aún con sanciones débiles mediante la persuasión discursiva y la cooperación.
- Las **estrategias cooperativas de confianza, de restitución tras la vergüenza y de elogio** son más efectivas para incrementar el cumplimiento de las sociedades con las reglamentaciones que la aplicación de sanciones formales.

En el contexto sudafricano no quedan dudas de que los hallazgos de las investigaciones reflejan la experiencia vivida en el país.

#### **b) INTEGRAR UN ENFOQUE DE EDUCACIÓN Y ALCANCE A LA SOCIEDAD, SERVICIO Y APLICACIÓN**

Si bien es crítica la comunicación con los contribuyentes, es igualmente crucial que dicha comunicación no sea unidireccional. Sin una real participación en ambos sentidos apuntada a obtener una comprensión compartida de las realidades que enfrentan tanto la administración tributaria como el contribuyente, ninguna estrategia de comunicaciones puede tener éxito.

Para que una estrategia de cumplimiento tenga éxito, la administración tributaria debe comprender a sus contribuyentes: ¿Qué cosas dificultan su cumplimiento? ¿Qué los motivaría a desear cumplir? ¿Qué cambios técnicos implica el cumplimiento en su empresa o procesos de fabricación? ¿Qué impactos financieros tendrá el cumplimiento?

Es poco probable que se alcance un nivel suficiente de comprensión de una población meta en ausencia de comunicación, diálogo y participación significativos con los contribuyentes y sus representantes, lo que hace que estas actividades sean elementos críticos en la estrategia de cumplimiento.



Esto podría significar que los procesos de formulación de políticas en el futuro consistan principalmente de métodos de trabajo interactivos entre reguladores y regulados.

Nuestra estrategia de comunicaciones y política más amplia se vale de canales de medios masivos (como televisión y las publicaciones de mayor circulación) para comunicar un abanico de mensajes complementarios entre sí. También proponemos que todo enfoque de comunicaciones masivas incluya las siguientes facetas:

- El SARS facilitará y simplificará el cumplimiento para los contribuyentes honestos en forma constante.
- El SARS no vacilará en tomar acción contra el incumplimiento flagrante.
- Detalles de canales educativos.
- Detalles de canales de difusión.
- Detalles de otras actividades interactivas de alcance a la sociedad y cumplimiento .

En este sentido, nuestra reciente campaña de medios de 2007 buscaba equilibrar la cara amigable del SARS con SARS en su carácter de regulador.

### **c) EDUCACIÓN Y ALCANCE A LA SOCIEDAD**

En Sudáfrica nos hemos comprometido a trabajar junto a los contribuyentes y sus representantes en forma proactiva y constructiva. En un nivel práctico, efectivizamos este compromiso mediante, por ejemplo, las siguientes iniciativas:

- Participación continua con los profesionales / intermediarios tributarios y sus entidades profesionales, abarcando desde frecuentes encuestas y sondeos de opinión hasta oportunidades de comentar sobre nuevos procesos de negocios, formularios y legislación con anterioridad a su implementación.
- Recorridas en las que realizamos visitas no anunciadas a empresas, que nos permiten evaluar las actitudes de cumplimiento y las barreras al cumplimiento de primera mano.

El comportamiento frente al cumplimiento del contribuyente generalmente está determinado por una de tres variables:

- Sus conocimientos acerca de las propias obligaciones y cómo cumplirlas,
- Su predisposición para cumplir, y
- Su capacidad real de cumplir con las obligaciones fijadas.

Para que la estrategia y política de comunicaciones de una administración tributaria sean efectivas, deben abordar todo el espectro de las tres variables.

**En Sudáfrica hemos intentado lograr este objetivo mediante:**

- **El conocimiento de las obligaciones y cómo cumplirlas**, en lo que nos enfocamos de las siguientes maneras:
  - Poniendo a disposición nuestros formularios y guías impositivos en los 11 idiomas oficiales de nuestro país (a partir de 2008);
  - coordinadores educativos dedicados en las regiones;
  - iniciativas con foco específico para asegurar que los grupos de focalización se mantengan informados sobre sus obligaciones;
  - análisis de errores frecuentes cometidos respecto de presentaciones y declaraciones, los que informan la plataforma educativa para los contribuyentes, y se comunican a públicos meta como profesionales / intermediarios impositivos.
  
- **Predisposición para cumplir**, a lo que nos dirigimos de las siguientes maneras:
  - Sabemos que la falta de consulta suficiente puede no garantizar el respaldo al grupo meta para la reglamentación propuesta.
  - Somos muy concientes del impacto que tienen los altos costos de cumplimiento en la predisposición de los contribuyentes frente al cumplimiento. Cada vez más estamos buscando implementar un enfoque que garantice que la evaluación del impacto regulatorio se realice antes de la implementación de nuevas reglamentaciones, específicamente a través de la participación proactiva y constructiva con los contribuyentes afectados.
  - Los contribuyentes pierden confianza en las administraciones tributarias si se les exige cumplir con reglas técnicas que no parecen relacionadas a un fin sustancial - en nuestro trabajo con los contribuyentes y sus representantes, por lo tanto, estamos buscando cada vez más ser más abiertos y transparentes sobre nuestras propias realidades y las razones y motivaciones que impulsan nuestro trabajo.
  
- **Capacidad real para cumplir con las obligaciones fijadas**, en lo que nos enfocamos específicamente a través de la participación franca con los contribuyentes y sus representantes para garantizar que comprendamos cabalmente su capacidad de cumplimiento con las obligaciones. Esta participación generalmente consiste en la oportunidad de revisar los desarrollos actuales, realizar presentaciones o proponer modelos alternativos, y realizar aportes orientados a asegurar que el público meta pueda cumplir con las obligaciones fijadas.

**d) SERVICIO**

Desde el punto de vista del servicio, sabemos que la conducta de cumplimiento del contribuyente también generalmente está determinada por una de tres variables:

- o Sus conocimientos acerca de las propias obligaciones y cómo cumplirlas,
- o su predisposición para cumplir, y
- o su capacidad real de cumplir con las obligaciones fijadas.

Investigadores han hallado que si los contribuyentes sienten que están recibiendo un trato injusto de parte de la administración tributaria, a menudo responden negándose a cumplir con los requisitos regulatorios. Por ello, también estamos procurando cada vez más asegurar que nuestra estrategia de comunicaciones les dé a los contribuyentes la seguridad de que se los está tratando conforme a una serie de pautas o reglas pre-definidas, y que sepan que tienen un recurso frente a un órgano de apelación independiente en caso de sentir que recibieron un trato injusto.

Nuestras campañas de medios por lo tanto también se focalizan específicamente en el hecho de que nuestros ofrecimientos de servicio están muy impulsados por el deseo de construir lealtad de marca, con el fin de asegurar la buena predisposición del contribuyente para cumplir, y por el deseo de garantizar que los contribuyentes de hecho estén en condiciones de cumplir con sus obligaciones al facilitarles el cumplimiento, incrementar nuestra accesibilidad, y reducir tanto la carga como los costos de cumplimiento.

Sin embargo, también somos muy concientes del hecho de que los distintos factores motivan de manera distinta a los diversos contribuyentes, y que las realidades que impactan sobre su capacidad y predisposición hacia el cumplimiento difieren entre sectores, segmentos y tipos de contribuyentes. El abordaje a través de los medios masivos exclusivamente tal vez no baste, y por lo tanto buscamos comunicarnos con los contribuyentes y trabajar junto a ellos en una serie de plataformas diferentes y sobre la base de un enfoque adaptado a medida, que incluya:

- Un Centro para Grandes Empresas (que se focalice en grandes empresas que comercializan sus acciones).
- Una Unidad de Negocios para Pequeñas Empresas (focalizada en pequeñas empresas).
- Una Unidad para Profesionales (centrada en el trabajo junto a profesionales / intermediarios tributarios).
- Una Unidad de Extensión y Educación del Contribuyente.

- La creación de una Unidad Exclusiva para Empleadores, focalizada en la colaboración con Empleadores que actúan como Agentes nuestros.

La intención de contar con unidades exclusivas está alineada con nuestra estrategia de segmentación y tiene el fin de asegurar que nuestras decisiones estén informadas por un diálogo apropiado y un trabajo conjunto en ambas direcciones, y que los contribuyentes afectados comprendan la lógica que subyace a las decisiones de negocios, que sientan que han tenido la oportunidad de moldear el proceso, y que estén dispuestos y capacitados para cumplir con sus obligaciones.

Puramente desde una óptica más práctica, nuestra evaluación revela que cada vez que se les envían notificaciones o actualizaciones a nuestros profesionales / intermediarios tributarios, la cantidad de llamadas a nuestro Centro de Atención tiende a bajar sustancialmente al poco tiempo - esto de por sí nos da una cierta tranquilidad en el sentido de que nuestras comunicaciones adaptadas le brindan seguridad al mercado. De este modo, la comunicación externa no sólo sirve para mantener informados a nuestros interesados, sino que también alivia las presiones sobre las operaciones.

#### **e) APLICACIÓN**

El tercer elemento de nuestra estrategia de cumplimiento, y un factor que impacta en la predisposición para cumplir de los contribuyentes tiene que ver con la percepción del contribuyente de las probabilidades de detección de su incumplimiento, y las consecuencias de dicha detección.

En nuestra estrategia de comunicaciones nos centramos en el mensaje de que el SARS continuamente facilitará y simplificará el cumplimiento para los contribuyentes honestos, pero al mismo tiempo no vacilará en actuar contra el incumplimiento manifiesto.

Por ende, también procuramos comunicar cada vez más las consecuencias del incumplimiento, como así también nuestros éxitos en la detección y abordaje del incumplimiento a través, por ejemplo, de la publicación de los nombres de los infractores (aunque tengan una única condena).

#### **f) EMPLEAR LOS MEDIOS PARA SU BENEFICIO**

En 2007, el SARS lanzó modificaciones extensivas a su proceso de evaluación (incluso con la utilización de declaraciones inteligentes Adobe, el uso de tecnología de scanners para tramitar las declaraciones, la capacidad de captura electrónica de las declaraciones de los contribuyentes mientras se las recibía sobre un mostrador de una sucursal, y un incremento sustancial

del uso de los canales electrónicos.) Cualquier programa ambicioso de este tipo habría de encontrar desafíos.

Uno de los elementos clave para nuestra implementación exitosa fue la participación de los medios y el aseguramiento de que se los mantuviera informados respecto de los desarrollos en el SARS.

Si bien los medios por cierto deben conservar su independencia, su respaldo a nuestras iniciativas es invaluable. En este sentido, estamos utilizando cada vez más las oportunidades de brindar información a los medios, donde buscamos específicamente esbozar el contexto en el que tienen lugar ciertos desarrollos.

Si se les presenta el contexto correcto, creemos que los medios estarán en condiciones de comentar los desafíos que enfrentamos con mayor objetividad.

#### **g) LOS BENEFICIOS DE UNA COMUNICACIÓN OPTIMIZADA**

Si bien los beneficios de una estrategia y política de comunicaciones optimizadas frente a la sociedad son de alguna manera evidentes, tal vez merezcan mención aparte.

- Una política y enfoque de comunicaciones claros le permiten a la administración tributaria efectivizar su estrategia de cumplimiento, e influir verdaderamente sobre la conducta de cumplimiento de los contribuyentes, al asegurar la aceptación de los contribuyentes y su predisposición y capacidad de cumplir con sus obligaciones.
- Lleva a una menor cantidad de errores cometidos por los contribuyentes y sus profesionales / intermediarios impositivos, lo que a su vez significa menor necesidad de intervención administrativa por parte de la administración tributaria.
- También significa que las actividades de aplicación más costosas y confrontativas pueden reservarse para los casos más graves de incumplimiento intencional.
- Más aún, la participación y el diálogo franco aseguran que los procesos de negocios que se implementan sean tal vez más pragmáticos y sensatos, y que los contribuyentes puedan cumplir, lo que en última instancia da lugar a menores fricciones y reprocesamientos más adelante en el proceso.
- La comunicación externa no sólo sirve para mantener informados a los interesados, sino que también alivia las presiones sobre las operaciones mediante la reducción de consultas innecesarias de los contribuyentes y sus profesionales / intermediarios impositivos.
- La comunicación efectiva es clave para darle al contribuyente cierto nivel de seguridad, y tiene un efecto positivo sobre la cultura de cumplimiento y el consiguiente nivel de cumplimiento.

#### **4. CONCLUSIONES**

Un enfoque de comunicaciones amplio no sólo sirve para mantener informados a nuestros interesados, sino que también alivia las presiones sobre las operaciones mediante la reducción de consultas innecesarias de los contribuyentes y sus profesionales / intermediarios impositivos. En última instancia, le permite a la administración tributaria influir verdaderamente sobre la conducta de cumplimiento de los contribuyentes al asegurar la aceptación de los contribuyentes y su predisposición y capacidad para cumplir con sus obligaciones.

*Caso práctico*

*Tema 1.3*

## **LA ÉTICA Y RESPONSABILIDAD CORPORATIVA EN LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS**

**Linda Stiff**

Comisionada a.i.  
Servicio de Impuestos Internos  
(Estados Unidos de América)

El debate con nuestros socios internacionales se encuentra en un punto crítico. Sin duda, uno de los mayores desafíos que enfrentamos desde el punto de vista de la administración tributaria en los Estados Unidos es la rapidez con la que nuestra economía en general se torna más global.

Un porcentaje cada vez mayor de las declaraciones de impuestos de las grandes y medianas empresas provienen de compañías multinacionales que cuentan con un número de subsidiarias y empresas asociadas que operan en el marco de una estructura corporativa en la que la casa matriz puede ser tanto extranjera como nacional.

Además, cada vez más empresas estadounidenses adquieren materia prima, bienes de cambio, financiamiento, productos y servicios de empresas extranjeras.

Estos hechos constituyen resultados naturales de una economía y de empresas cada vez más globales que optimizan sus estructuras globales para incrementar al máximo sus ganancias.

Sin embargo, las complejidades de la globalización y la actividad transnacional siguen desafiando a la administración tributaria estadounidense.

Con entidades nacionales y globales organizadas según múltiples niveles, con frecuencia es difícil determinar el alcance total y el consiguiente impacto fiscal de una única transacción o serie de transacciones.

### TEMA 1.3 (EUA)

---

Estoy seguro de que muchas de las administraciones tributarias aquí representadas enfrentan problemas similares al abordar la creciente globalización de vuestros contribuyentes. También creo que es crítico continuar compartiendo nuestras experiencias y trabajando en colaboración en el abordaje de los temas que surgen de la globalización.

Por ello, los felicito por la elección del tema de la sesión de hoy - Estrategias para la formación de una Cultura Tributaria- y me complace el poder ofrecer una perspectiva acerca de un componente de dicho tema - La Ética y la Responsabilidad Corporativa en las Administraciones Tributarias.

El sólido comportamiento ético es un valor central del IRS, como es de esperarse. Esto se ve reflejado en nuestra declaración de misión que dice que debemos:

Proveer a los contribuyentes de los Estados Unidos un servicio de máxima calidad ayudándolos a entender y cumplir con sus responsabilidades tributarias y aplicar la legislación tributaria con integridad y justicia para todos.

También se refleja en términos de la estructura que adoptamos con respecto al resto del Gobierno Federal, en la forma en la que interactuamos con los contribuyentes como organismo, y en el fuerte compromiso personal con el sólido comportamiento ético de nuestros empleados.

Permítanme abordar cada una de esas cuestiones por separado.

El IRS es en cierta forma un organismo singular con respecto a los demás organismos Federales del gobierno de los Estados Unidos. Debido a que forma parte del Departamento del Tesoro, no se puede clasificar puramente como un "organismo independiente".

Sin embargo, en realidad, es tal vez el más independiente de todos los organismos Federales de los Estados Unidos.

Por ejemplo, a diferencia de la mayoría de los organismos Federales, el IRS no está conformado por designados políticos que se desempeñan conforme a los deseos del Presidente de turno.

El organismo cuenta solo con dos designados políticos - el Comisionado y el Jefe Letrado. Todos los demás empleados, entre los que me incluyo, son empleados públicos.

Y, si bien el Comisionado es designado políticamente, se lo designa por un mandato fijo, a diferencia de los demás designados políticos.



Específicamente, el Comisionado cumple un mandato de 5 años- superior al mandato Presidencial- como una forma de aislarlo más de influencias políticas.

Otro factor que contribuye a la independencia del organismo es que no toma posiciones en cuestiones políticas. Nuestra tarea es la recaudación y administración tributaria - no la política tributaria.

Comentaremos cuestiones con relación a la manera en la que un cambio en particular en la legislación tributaria puede implementarse, pero no tomamos una posición con respecto al tema mismo de la política tributaria subyacente.

Esta independencia es vital para nuestra relación con los contribuyentes. Si los contribuyentes cuestionan la independencia del Servicio con respecto a cuestiones clave, es menos probable que cumplan voluntariamente o que demuestren una sólida responsabilidad corporativa.

El fuerte comportamiento ético también se refleja en la manera de interactuar con los contribuyentes.

El fundamento de esa interacción es que la mayoría de los contribuyentes son honestos y desean pagar su justa parte. Pero dada la complejidad de nuestro código tributario, a veces les resulta difícil entender o siquiera calculara.

Es por ello que ofrecemos programas sólidos de servicio al contribuyente, diseñados para atender a los contribuyentes y profesionales tributarios de todas las formas necesarias.

Algunos de los programas más interesantes e innovadores que empleamos en términos del trabajo con los contribuyentes se hallan en la esfera corporativa. Dichos programas están diseñados para mejorar el cumplimiento y alentar una mayor responsabilidad corporativa.

Reconocemos que contamos con muchos aspectos en común con los contribuyentes, especialmente nuestros contribuyentes corporativos.

Por ejemplo, el IRS desea hacer lo correcto en términos de la administración tributaria. Deseamos asegurar el cumplimiento con las leyes tributarias.

Los contribuyentes corporativos desean hacer lo correcto en términos del cumplimiento con las leyes tributarias.

Los contribuyentes corporativos requieren un determinado nivel de certidumbre - nosotros también. Y ambos deseamos lograr esa certidumbre lo antes posible.

Ambos también deseamos ser más eficientes. En el IRS deseamos la eficiencia no sólo en cuanto a la administración tributaria sino también en la manera de administrar nuestra organización.

Con éste contexto, comenzamos a buscar las formas de trabajar conjuntamente con las corporaciones en el entorno previo a la presentación de la declaración de impuestos.

Tal vez nuestro esfuerzo distintivo hasta el momento sea nuestro Programa de Aseguramiento del Cumplimiento (o CAP, según su sigla en inglés).

El CAP es un proceso de aseguramiento del cumplimiento previo a la presentación de la declaración de impuestos que se centra en la identificación y solución de problemas a través de la interacción en tiempo real entre el contribuyente y el IRS.

Un total de 17 compañías participaron del lanzamiento del programa piloto del CAP en el año 2005. El año pasado participaron 34 contribuyentes y en el 2007, esa cifra aumentó a 73.

Los resultados hasta el momento parecen positivos. Nuestros primeros casos procesados por medio del CAP generaron una reducción del tiempo transcurrido entre la presentación de la declaración de impuestos al cierre del expediente de 52 meses a poco menos de 6.

Sin embargo, sabemos que a pesar de nuestro esfuerzo en el servicio al contribuyente o la responsabilidad corporativa, algunos contribuyentes seguirán incumpliendo. Es por ello que equilibramos nuestro sólido programa de servicio al contribuyente con una estricta iniciativa de ejecución.

Una de nuestras herramientas más recientes en el arsenal de las medidas de ejecución es nuestra Oficina del Denunciante.

Esta oficina fue creada por el Congreso en el año 2006 para procesar los indicios recibidos de personas que detectan problemas tributarios en su lugar de trabajo, mientras realizan actividades comerciales personales diariamente y en cualquier otro lugar donde pudieran identificarlos.

Se ofrece una recompensa por un valor que oscila entre el 15 y el 30 por ciento del total recaudado por el IRS, si éste logra avanzar en base a la información proporcionada.

El programa involucra al contribuyente individual para que colabore en nuestros esfuerzos de ejecución y nos ayuda a asegurar que todos estén sujetos a los mismos principios éticos.

También reconocemos que un elemento importante en la promoción del cumplimiento voluntario es asegurarse de que los abogados, contadores y otros profesionales tributarios se desempeñen según nuestros principios éticos.

Es por ello que en los últimos años hemos actualizado sustancialmente nuestra Oficina de Responsabilidad Profesional. Esta dependencia goza de amplios poderes para regir a los profesionales que se desempeñan en el IRS o en el Departamento por mal desempeño de sus deberes o comportamiento deshonesto.

Hasta el año 2002 esta dependencia fue conocida como la Oficina del Director de Control Profesional. Sin embargo, en los momentos más arduos de las guerras contra los refugios fiscales, vimos una verdadera oportunidad para hacer de la oficina una auténtica herramienta para la ejecución en la lucha contra los ardises tributarios para sancionar a quienes los promueven.

Se le cambió el nombre a dicha dependencia y se triplicó su personal para mejorar la lucha contra los abusos éticos de los profesionales.

Permítanme ahora dedicarle algunos minutos al tema de los sólidos principios éticos que rigen para todos los empleados del IRS.

El IRS emplea alrededor de 100.000 personas en dependencias distribuidas por todo el país. Antes de contratar a un nuevo empleado, lo sometemos a una rigurosa verificación de antecedentes. Dependiendo del cargo que fuera a ocupar, esta verificación de antecedentes puede ser muy exhaustiva y demorar semanas y hasta meses.

Una vez contratados, los nuevos empleados -así como también los ya contratados - se rigen por diversas reglas de comportamiento.

Algunas de estas reglas las impone la ley.

En 1998 el Congreso de los Estados Unidos aprobó la Ley de Reforma y Reestructuración del IRS. La cláusula 1203 de dicha ley expresa lo que los empleados del IRS llaman "con cariño" los 10 Pecados Mortales.

Se los denominan así porque el Congreso determinó que cualquier empleado del IRS que violara alguna de éstas disposiciones sería despedido. Son normas amplias que incluyen cuestiones como:

- Incumplimiento intencional con las firmas requeridas en los documentos que autorizan el embargo de la propiedad de un contribuyente, sus bienes personales o activos comerciales;

- brindar falso testimonio bajo juramento con respecto a hechos relevantes sobre un contribuyente;
- cualquier violación de los derechos civiles u otro derecho constitucional de un contribuyente u otro empleado del IRS;
- falsificar u ocultar errores de un empleado con respecto a un asunto que involucre a un contribuyente o representante del contribuyente;
- condena por atacar o golpear a un contribuyente, representante del contribuyente u otro empleado del IRS;
- violaciones del Código Tributario, las Reglamentaciones del Tesoro o las políticas del IRS con el fin de tomar represalias u hostigar a un contribuyente, representante del contribuyente u otro empleado del IRS;
- uso malintencionado de la información del contribuyente que estuviera protegida por las reglamentaciones del IRS;
- incumplimiento intencional con la presentación oportuna de una declaración jurada salvo que dicho incumplimiento se deba a causas razonables y no a la negligencia intencional;
- sub-declaración intencional de la responsabilidad tributaria Federal, y;
- amenazar con una auditoria a un contribuyente con el fin de obtener una ganancia o beneficio personal.

Además de cumplir con estos 10 principios, todo empleado del IRS debe denunciar potenciales violaciones de la Cláusula 1203 de inmediato.

La misma ley que dispone los 10 Pecados Mortales también incluye otra disposición clave diseñada para proteger a los contribuyentes. La Cláusula 1204(b) dispone que el IRS debe garantizar que los gerentes no evalúen a los empleados sobre la base de antecedentes de resultados de ejecución tributaria ni determinen el éxito de un empleado por el alcance de metas y cuotas de producción arbitrarias.

Esta disposición fue diseñada esencialmente para asegurar que los empleados no se vean alentados, por medio de promesas de progreso profesional, financiero u otros incentivos, a cerrar casos o realizar determinaciones con base en otros elementos distintos de su leal saber sobre el caso.

Además de estas disposiciones legales existen una serie de requisitos legales superpuestos que aseguran que los empleados del IRS se desempeñen solo según los más estrictos principios éticos.

Por ejemplo, en virtud de que es una dependencia del Departamento del Tesoro, el IRS se encuentra sujeto al Código de Conducta del Empleado del Departamento del Tesoro incluido en el Manual de Ética del Tesoro.

El Manual de Ética del Tesoro incluye pautas de interpretación sobre una variedad de cuestiones éticas recurrentes así como también los Principios de Conducta Ética para los Empleados del Poder Ejecutivo.

Además de estas restricciones, todo empleado del IRS está sujeto a amplios principios éticos que rigen para todos los empleados de la Administración Federal. De hecho, Estados Unidos cuenta con una Oficina de Ética Pública que encabeza el trabajo en el Poder Ejecutivo para prevenir conflictos de intereses por parte de los empleados Públicos, y resolver aquellos conflictos de intereses que pudieran surgir.

La Oficina de Ética Pública (OGE, según su sigla en inglés) también trabaja conjuntamente con los organismos y departamentos del Poder Ejecutivo - como el IRS - para promover los estrictos principios éticos para los empleados y fortalecer la confianza pública en que las actividades del Gobierno se llevan a cabo con imparcialidad e integridad.

Claramente entonces, los empleados del IRS se rigen por una serie de requisitos éticos y la pregunta lógica que se desprende de ello es de qué manera se ejecutan los mismos.

El primer paso es recordarles periódicamente los principios éticos a los empleados. Esto se realiza de diversas maneras.

En primer lugar, los empleados deben capacitarse en asuntos éticos una vez al año, como mínimo. Esto se lleva a cabo generalmente en línea según la conveniencia del empleado.

En segundo lugar, los altos funcionarios del IRS envían mensajes periódicamente a todos los empleados recordándoles sus responsabilidades según las normas de ética vigentes.

Por ejemplo, un alto funcionario puede publicar un mensaje en IRS.gov - el sitio Web del IRS - que instruya que todos los empleados del IRS deben presentar las declaraciones de impuestos puntualmente.

La tercera manera de implementar los requisitos de ética es más formal. Estados Unidos creó la figura del Inspector General del Tesoro para la Administración Tributaria, conocido comúnmente por su sigla en inglés-TIGTA.

La responsabilidad principal del TIGTA es la supervisión independiente de las actividades del IRS. También está comprometido con la prevención y detección del fraude, perjuicio y abuso dentro del IRS y entidades afines.

Un buen ejemplo del desempeño del TIGTA puede observarse cuando nos referimos a un tema mencionado anteriormente - la prohibición de que los gerentes del IRS evalúen a sus empleados sobre la base de antecedentes de resultados de ejecución tributaria o determinen el éxito de un empleado por el alcance de metas y cuotas de producción arbitrarias.

El TIGTA revisará nuestro trabajo periódicamente en ésta área para asegurar nuestro cumplimiento con la ley.

La última inspección se realizó en Marzo de 2007 y determinó que los esfuerzos del IRS para implementar los requisitos para la evaluación del empleado según la Cláusula 1204 son efectivos en términos generales y ayudan a proteger los derechos de los contribuyentes.

También existen requisitos de divulgación financiera para ciertos funcionarios del IRS. Actualmente, rige un requisito amplio de divulgación financiera que emana de la Ley de Ética en la Administración Pública y exige que todos los altos funcionarios - inclusive los del IRS - cumplan con el mismo.

Además, el IRS también exige que los mandos medios completen un formulario de divulgación financiera si se desempeñan en áreas como contrataciones, compras o la administración de subvenciones o subsidios u otros beneficios federales.

Como conclusión, permítanme reiterar una idea que creo que todos conocemos. Solo es posible un sólido comportamiento ético y la responsabilidad corporativa en una cultura que los promueve.

Asimismo, una administración tributaria fuerte solo puede prosperar con dicha cultura.

Esto rige especialmente cuando el sistema de recaudación tributaria se basa en el cumplimiento voluntario. En un sistema semejante, los contribuyentes deben entender en principio la manera de calcular la determinación de su justa parte y que rige de la misma manera para sus pares o competidores corporativos.

También deberán convencerse de que todos pagan su justa parte y de que el dinero se emplee adecuadamente.

Y deben creer que se protege su información confidencial.

Éstas son normas difíciles que sólo se logran por medio de un sistema abierto y transparente que promueva la cultura de un sólido comportamiento ético y la responsabilidad corporativa.

El IRS recauda anualmente US\$2.2 billones para el gobierno de los Estados Unidos. Gozamos de lo que muchos consideran un muy buen nivel de cumplimiento voluntario del 85%.

Sin embargo, sabemos que si bien la tasa de cumplimiento voluntario es comparativamente alta, el hecho de que el 15 por ciento de nuestros contribuyentes no cumplen puntualmente con todos sus tributos podría socavar nuestro sistema por completo.

Es por ello que dedicamos un esfuerzo considerable para que ese 15 por ciento determine lo que podríamos hacer desde la perspectiva del servicio al contribuyente o la ejecución, para reducirlo en la mayor medida posible.

Finalmente, sabemos que no podemos recaudar cada dólar adeudado. Hacerlo requeriría acciones de ejecución tan draconianas que serían incoherentes con el sistema de cumplimiento voluntario que hoy nos permite recaudar US\$2.2 billones.

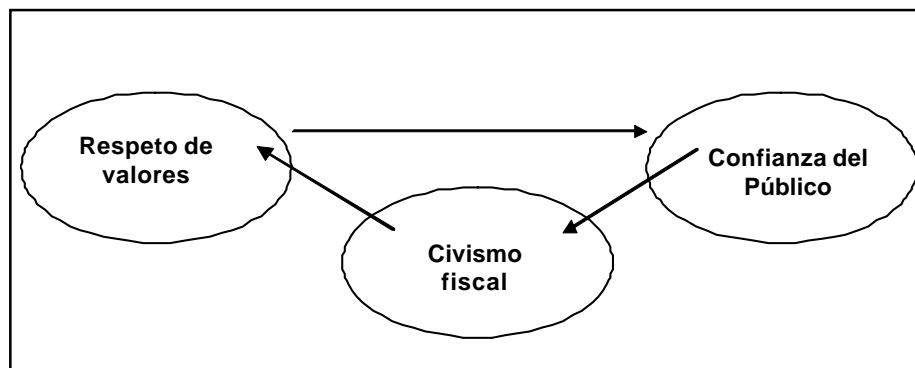
Nos exigiría cambiar significativamente nuestra manera de interactuar con los contribuyentes en todos los niveles con el consiguiente riesgo de socavar nuestra cultura de cumplimiento voluntario y confianza en el comportamiento ético de la mayoría de los contribuyentes.

Hacerlo significaría una recaudación inferior a la actual y la necesidad de destinar mayores recursos para lograrla.

**B) ¿POR QUÉ SE PLANTEA LA CUESTIÓN DE LA DEONTOLOGÍA CON TANTA AGUDEZA DENTRO DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS?**

● **A lo externo**

- El vínculo existente entre una Administración Tributaria y el Público siempre es frágil.
- La credibilidad de una Administración depende del respeto a sus valores (principalmente probidad y neutralidad).
- Esta credibilidad es uno de los fundamentos del civismo fiscal.
- Esta credibilidad se tiene que ganar, nunca está adquirida.
- Se hacen necesarias fuertes acciones pedagógicas: campañas informativas con motivo del periodo de presentación de las declaraciones de impuestos, explicación de las nuevas medidas tributarias.



● **A lo interno**

- Debe valorarse el respeto a los valores deontológicos.
  - En una Administración Tributaria, donde se fiscaliza y recauda el Impuesto, existen riesgos de incumplimiento de la ética profesional,
  - las medidas preventivas o de control interno nunca bastarán para impedir los incumplimientos,
- Los valores éticos constituyen un factor de cohesión fuerte para una Administración Tributaria.
  - Para favorecer la calidad de atención a los usuarios,
  - Facilitar el cumplimiento de sus obligaciones,
  - Responder en los plazos más breves a sus interrogantes.



**C) ¿CÓMO FOMENTA LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS, EN FRANCIA, LA PROMOCIÓN DE SUS VALORES PARA MEJORAR EL CIVISMO FISCAL?**

- ⇒ Algunos ejemplos para ilustrar este lineamiento...
- ⇒ A lo interno (I)
- ⇒ A lo externo (II)

**I) LA ACCIÓN DE VALORACIÓN DE LA DEONTOLOGÍA QUE LLEVA LA DGI A LO INTERNO**

- 1) Se desarrollan numerosas capacitaciones en deontología.
- 2) Se hace mucho énfasis en la importancia de los valores deontológicos de la DGI.
- 3) El control interno, que debe velar por el cumplimiento de las normas deontológicas, es una prioridad en la DGI
- 4) Se llevan también a cabo acciones de comunicación dirigidas a los funcionarios con fines disuasivos
- 5) Una estructura encargada en especial de la deontología existe en las oficinas centrales de la DGI.

**II) LA ACCIÓN DE VALORACIÓN DE LA DEONTOLOGÍA QUE LLEVA LA DGI A LO EXTERNO**

- 1) Es esencial dar a conocer mejor los fines de la acción de la DGI para responsabilizar mejor a los usuarios;
- 2) la Administración Tributaria debe ser ejemplar en el uso de los recursos con que cuenta;
- 3) es primordial favorecer con las mejores condiciones el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los usuarios con el fin de mejorar el civismo fiscal;
- 4) la preocupación constante por la igualdad y la neutralidad en el trato brindado a los usuarios es garantía de un civismo sostenido;
- 5) las sanciones contra las actuaciones fraudulentas deben ser ejemplares;
- 6) debe evaluarse el alcance de estas acciones.

**I) LA ACCIÓN DE VALORACIÓN DE LA DEONTOLOGÍA QUE LLEVA LA DGI A LO INTERNO**

- La DGI reprime fuertemente las violaciones deontológicas
- y lleva acciones de valoración de los valores deontológicos para prevenir los incumplimientos.

**1) Se realizan numerosas acciones de capacitación en deontología**

- todos los funcionarios recién reclutados reciben una capacitación en deontología,
- todos los Jefes de Servicios (de cualquier rango, desde el Inspector Departamental hasta el Director) reciben una capacitación en deontología adaptada a sus funciones; se organizan también seminarios;
- el "Contrato de Rendimiento" de la DGI (2006-2008) contempla que participen a una capacitación en deontología todos los funcionarios que no la hayan tenido desde por lo menos 5 años.

Esta acción involucra a alrededor de 70 000 funcionarios que se capacitarán sobre un periodo de 3 años.

⇒ Todas las acciones de capacitación son objeto de una evaluación.

**2) Se hace fuertemente énfasis en la importancia de los valores deontológicos de la DGI**

- se pone al alcance de cada funcionario de la DGI en su intranet una guía de deontología; ésta se utiliza sistemáticamente en todas las capacitaciones;
- se le recuerda los valores de la DGI en la introducción de su Contrato de Rendimiento:

**"Colocamos en el centro de nuestra ética los valores de integridad, neutralidad y secreto profesional, mediante los cuales pretendemos permanecer irreprochables en el ejercicio de las misiones en materia tributaria y propiedad de bienes inmuebles";**

- se evocan estos valores durante las capacitaciones iniciales.

**3) El control interno, que debe velar por el cumplimiento de las normas deontológicas es una prioridad dentro de la DGI**

- Existe un cuerpo de control interno, la Inspección Principal de Dirección, cuya misión primera es el control interno;
- los Jefes de Servicios Locales tienen anualmente objetivos de control interno;
- se elaboran cada año guías y fichas técnicas que facilitan la realización de estos controles.

⇒ Se efectúa cada año un balance del control interno en la DGI;

- Además, todos los funcionarios de la DGI están sujetos a un control de sus obligaciones tributarias declarativas.

Anualmente, se lleva al conocimiento de los Directores Territoriales el balance de estos controles.

#### **4) Se realizan también acciones de comunicación dirigidas a los funcionarios con fines disuasivos**

- Para ser ejemplares, las sanciones disciplinarias se difunden cada año y son objeto de comentarios por parte de los Jefes de Servicios,
- se dirigen también mensajes a los funcionarios vía Intranet con el fin de sensibilizarse mejor a las "buenas prácticas".

Por ejemplo:

⇒ las aplicaciones informáticas (bases nacionales) sólo pueden consultarse con fines profesionales: de no ser así, se aplican sanciones administrativas.

⇒ el estricto respeto de la confidencialidad de datos de carácter privado y del secreto profesional se garantizan a los usuarios.

#### **5) Una estructura, encargada en especial de la disciplina y la promoción de la deontología, existe en las oficinas centrales de la Dirección General de Impuestos**

- está encargada de desarrollar las acciones preventivas (capacitaciones, documentación, ...);
- conduce las investigaciones administrativas y lleva a cabo los procesos disciplinarios;
- constituye un "observatorio" de violaciones de la ética desde el cual pueden proponerse prácticas de control interno (Ej.: elaboración de guías de rastreo de las aplicaciones).

### **II) LA ACCIÓN DE VALORACIÓN DE LA DEONTOLOGÍA QUE LLEVA LA DGI A LO EXTERNO**

#### **1) Es esencial dar a conocer mejor los fines de la acción de la DGI para responsabilizar mejor a los usuarios**

- **En lo que respecta a los particulares:**

- ▷ las declaraciones de rentas contienen indicaciones acerca del presupuesto del Estado y la asignación de los ingresos fiscales;
- ▷ se proponen también jornadas de puertas abiertas de la Administración Tributaria;
- ▷ se organizan acciones de comunicación dirigidas a los jóvenes escolares y los declarantes por primera vez (seminarios brindados a alumnos de colegios y liceos en el transcurso de su escolaridad).

- **En lo que respecta a las empresas**, se organizan seminarios y coloquios en beneficio de organismos profesionales, cuando se implementan reformas legislativas o en materia de control fiscal.

**2) La Administración Tributaria debe ser ejemplar en el uso de los recursos con que cuenta.**

La modernización de los Servicios Tributarios, la publicación de los incrementos de productividad y un cuidado constante del costo administrativo del Impuesto, permiten brindar una imagen virtuosa a los usuarios y hacer que acepten mejor contribuir a los gastos públicos.

Se lleva esta acción sin perder de vista la preservación y la promoción de la calidad del servicio público.

**3) Es primordial favorecer en las mejores condiciones, el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los usuarios para mejorar el civismo fiscal**

En un sistema tributario declarativo, como lo es el sistema tributario francés, la preocupación por el civismo fiscal es constante. La responsabilización de los usuarios, y por ende el desarrollo del civismo fiscal, pasa por un mejoramiento constante de los servicios prestados a los usuarios, facilitando y simplificando sus trámites, y sobretodo haciendo más accesible la Administración mediante las nuevas tecnologías (teléfono, correos electrónicos, Internet...).

- A este respecto, el "Programa para facilitarle a usted el Impuesto" favorece el acceso del usuario a la información y los servicios de la Administración Tributaria mediante cierta cantidad de compromisos. Se efectúan regularmente mediciones de nivel de realización de dichos compromisos.

- Por ejemplo, el establecimiento de un Interlocutor Fiscal Único para las empresas y los particulares apunta también a simplificar el acceso a los Servicios Tributarios.
- Se implementó la declaración de rentas preelaborada. Los datos transmitidos por terceros declarantes (patronos, organismos sociales...) se aprovechan y se imprimen en las secciones de la declaración de rentas correspondientes, quedando a cargo de los contribuyentes el verificar los montos impresos antes de devolver la declaración firmada, lo que queda totalmente bajo la responsabilidad de estos últimos.
- Se proponen regularmente a los profesionales acciones de capacitación en procedimientos a distancia.

#### **4) La preocupación constante por la igualdad y la neutralidad en el trato a los usuarios es garantía de un civismo sostenido**

- Los usuarios están en situación de poder ejercer sus derechos en los plazos más breves (principalmente en materia de tratamiento de reclamos contenciosos o reembolsos de impuesto)
- El desarrollo del sistema de rescripto, y acuerdos previos sobre "los precios de transferencia" permiten garantizar la seguridad jurídica validando, a solicitud de los usuarios, los montos financieros y tributarios que contemplan manejar.

En materia de control fiscal, el respeto de obligaciones recíprocas está "consagrado" en una Carta del Contribuyente y una Carta del Contribuyente Verificado. Medidas específicas permiten además permiten:

- ▷ distinguir al contribuyente de buena fe quien, a solicitud previa, se beneficia con un procedimiento de legalización, en el transcurso de un control, con la condición de que esté de buena fe y al día con su situación declarativa;
- ▷ efectuar una aplicación comedida de la ley tributaria privilegiando el "espíritu de los textos" con respecto a "la letra".

#### **5) Las sanciones contra las actuaciones fraudulentas deben ser ejemplares**

Los incumplimientos cometidos de manera deliberada y los incumplimientos de las obligaciones declarativas, como contrapartida de los esfuerzos desplegados por la colectividad para colocar a cada usuario en la capacidad de cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias, deben sancionarse rápidamente (la Administración debe reaccionarse a las fallas

declarativas) y con severidad (con un nivel de sanción adaptado a la gravedad de los hechos comprobados).

En cuanto al fraude fiscal, es objeto de demandas judiciales sistemáticas para que se castigue con la mayor severidad. Las condenas penales por fraude fiscal son objeto luego de una publicación en los periódicos para conferirles una publicidad disuasiva.

#### **6) El alcance de estas acciones debe evaluarse**

Se efectúan encuestas de opiniones regularmente entre diversos usuarios por parte de organismos independientes. Permiten medir el grado de aceptación del Impuesto y darse cuenta de cómo el usuario percibe la calidad de servicio que se le presta.

Se crearon, además, comités de usuarios que están conformados por profesionales o por particulares; se reúnen con regularidad para permitir una evaluación de los dispositivos de información y asistencia establecidos por la Administración.

#### **En definitiva**

Las acciones dirigidas a promover a lo interno o a lo externo el civismo fiscal deben:

- diversificarse para adaptarse a distintos públicos (particulares, profesionales, pero también personas desfavorecidas, niños de edad escolar, ...)
- ser "masivas" para percibirse.
- explicarse en base a los valores deontológicos que la Administración Tributaria pretende promover.
- evaluarse para apreciar su eficacia.

## **TEMA 2**

### **MEDIDAS Y ESTRATEGIAS PARA LA FACILITACIÓN DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO**

*Caso práctico*

*Tema 1.3*

## **LA ETICA Y LA RESPONSABILIDAD CORPORATIVA EN LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS**

**Olivier Sivieude**

Director de Recursos Humanos  
Dirección General de Finanzas Públicas  
(Francia)

*SUMARIO: A) Recordatorio: ¿Qué es la Deontología? B) ¿Por qué se plantea la cuestión de la deontología con tanta agudeza dentro de las administraciones Tributarias? C) ¿Cómo fomenta la Dirección General de Impuestos, en Francia, la promoción de sus valores para mejorar el civismo fiscal? I. La acción de valoración de la deontología que lleva la DGI a lo interno. II. La acción de valoración de la deontología que lleva la DGI a lo externo.*

### **A) RECORDATORIO: ¿QUÉ ES LA DÉONTOLOGÍA?**

- La deontología puede definirse como el conjunto de obligaciones y normas de comportamiento que deben observar los miembros de una organización entre sí, pero también con respecto a las personas ajenas.
  - ⇒ El incumplimiento de estas normas, dentro o fuera de la organización puede traducirse por sanciones.
  - ⇒ Estas sanciones deben publicarse visiblemente para ser ejemplares.
- Pero la deontología es también una referencia y un referencial de valores que subraya el apego de una colectividad a ciertos principios (secreto profesional, integridad, neutralidad,...) y fundamenta su acción.
  - ⇒ Es imperativo que estos valores se compartan ampliamente entre los miembros de una organización. Entre más se compartan estos valores, más se respetarán.



*Ponencia*

*Tema 2.*

## **MEDIDAS Y ESTRATEGIAS PARA LA FACILITACIÓN DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO**

**Luis Pedroche y Rojo**

Director General

Agencia Estatal de Administración Tributaria  
(España)

*SUMARIO: Introducción.-1- Causas del incumplimiento fiscal.- 2. Destinatarios de las medidas de cumplimiento voluntario.-3. Medidas para fomentar el cumplimiento voluntario. a) La simplificación de la normativa fiscal y su difusión general. b) La información tributaria a solicitud de los ciudadanos. c) La apertura de nuevos cauces de comunicación. d) Los servicios de asistencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. e) Medidas para favorecer el despacho aduanero. f) La administración tributaria electrónica. g) Fomento de la colaboración social. h) La educación cívico-tributaria como medida preventiva: Una inversión en los futuros contribuyentes. i) Una estrategia de comunicación. j) La transparencia de la administración tributaria. k) La opinión de los ciudadanos. l) Actuaciones previas que evitan incumplimientos -Conclusión.*

### **INTRODUCCIÓN**

La Agencia Tributaria desde su constitución en 1992 tiene encomendada por la Ley la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero y de aquellos otros recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de la Unión Europea cuya gestión se le encomiende por Ley o Convenio.

Su creación se enmarcó en el proceso general de modernización de la Administración del Estado, basado en la idea de que el fin último de la Administración es servir al ciudadano de forma eficaz y eficiente. En este sentido, la eficacia y la eficiencia como principios rectores del actuar administrativo están presentes en las dos grandes líneas de actuación de la

Agencia Tributaria: por una parte, las actuaciones de asistencia e información al contribuyente, que persigue obtener el máximo cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes y demás obligados tributarios, facilitando el cumplimiento de las obligaciones tributarias y reduciendo al máximo la presión fiscal indirecta y, por otra, la actividad de control o lucha contra el fraude fiscal, desde los fenómenos más graves a los menos graves, que es una garantía para la efectiva aplicación del sistema tributario y aduanero y, por tanto, la generalidad y equidad en la contribución a las cargas públicas.

El objeto de esta ponencia es analizar diferentes medidas destinadas a facilitar y fomentar el cumplimiento voluntario o espontáneo de las obligaciones fiscales, partiendo de la idea de que la consolidación y mejora de los sistemas de ayuda y asistencia al contribuyente son sin duda la mejor estrategia contra el fraude, en cuanto van dirigidas a prevenirlo, es decir, a evitar que se produzca.

El incumplimiento tributario, en sus diversas manifestaciones, es un fenómeno del que no está libre ninguna sociedad moderna. Todas las Administraciones se esfuerzan por convencer a la sociedad del valor que el cumplimiento de las leyes tiene para el buen funcionamiento de un Estado de Derecho, y tratan de combatir un fenómeno que atenta gravemente contra los principios de solidaridad y de igualdad de los ciudadanos ante la ley. La lucha contra el incumplimiento fiscal se ha convertido en uno de los objetivos estratégicos fundamentales de las Administraciones tributarias, tanto por razones éticas, pues la eficacia en esta lucha tiene íntima relación con la aplicación efectiva del principio de justicia tributaria, como por motivos estrictamente económicos, pues el incumplimiento compromete la suficiencia de los recursos públicos y la propia estabilidad de los modelos de crecimiento económico.

La necesidad de nuevos enfoques adaptados a las modernas sociedades democráticas, abiertas e internacionalizadas, ha empujado a la búsqueda de fórmulas más imaginativas en la lucha contra el fraude, provocando cambios significativos en la forma de pensar. Así, de una estrategia basada únicamente en la corrección de las conductas y en el uso extensivo de los instrumentos de coacción, se ha pasado a la introducción de medidas tendentes a la prevención de los incumplimientos.

Por otra parte, se ha cobrado conciencia de que es preciso que las Administraciones tributarias actúen con certeza respecto a sus cometidos y ajusten sus medios y procedimientos a objetivos previamente definidos. Por este motivo, la lucha contra el incumplimiento fiscal debe configurarse como una actividad planificada cuyas estrategias y medidas deben en parte contemplarse como un lento trabajo de modificación de la mentalidad y de la conducta de los ciudadanos ante el fenómeno del fraude.

Tras estos comentarios preliminares y antes de abordar el análisis de las medidas o estrategias concretas tendentes a facilitar e incrementar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y, por tanto, a reducir el grado de incumplimiento fiscal, es interesante analizar dos cuestiones previas: en primer lugar, cuáles son las causas del incumplimiento fiscal y, en segundo lugar, quiénes son los contribuyentes a los que principalmente van dirigidas las medidas de cumplimiento voluntario.

## 1. CAUSAS DEL INCUMPLIMIENTO FISCAL

En relación con las causas del incumplimiento fiscal recogidas en la encuesta pública "**Barómetro fiscal anual de 2006**", los datos en España reflejan una situación polarizada; así, la mitad de los encuestados opina que el cumplimiento fiscal ha mejorado en tanto que la otra mitad piensa que ha empeorado, evolucionando esta percepción hacia un aumento del fraude fiscal. Este resultado debería hacernos reflexionar respecto a cuáles son las causas, sin olvidar que el cumplimiento y el fraude fiscal son dos caras de una misma moneda.

El "Barómetro Fiscal" pone de manifiesto que el bloque de causas morales del fraude fiscal, como la falta de honradez y de conciencia cívica, ha experimentado un ligero crecimiento en los tres últimos años, alcanzado un 24%, mientras los otros tres bloques (causas económicas, administrativas y relación impuestos/servicios) se mantienen en la media de los tres años anteriores. De acuerdo con las respuestas ofrecidas por los encuestados, y agrupando las diferentes causas del fraude fiscal, se pueden reducir a dos las causas principales por las que persiste el fraude fiscal en España: por un lado, la falta de honradez y de conciencia cívica de los contribuyentes y, por otro, la impunidad de determinados defraudadores. Según los encuestados en 2006, mantener actividades económicas ocultas a Hacienda y a la Seguridad Social es el tipo de fraude más perjudicial para la sociedad en su conjunto.

## 2. DESTINATARIOS DE LAS MEDIDAS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

Por lo que respecta a esta cuestión, esto es, quiénes son los principales destinatarios de las medidas de cumplimiento voluntario, partiendo de la óptica de la reducción del incumplimiento fiscal, podemos distinguir cuatro diferentes comportamientos de los contribuyentes:

En primer lugar, el grupo formado por los contribuyentes que siempre van a incumplir. Es decir, se trata de un fraude fiscal querido y buscado por los incumplidores. En este grupo hallaríamos los comportamientos más graves

de incumplimiento fiscal, desde los que implican una inobservancia total de las obligaciones tributarias (como pudiera ser la economía sumergida), hasta aquellas actividades destinadas única y exclusivamente a la obtención de devoluciones fiscales improcedentes (por ejemplo, las tramas de fraude).

No parece que este grupo de obligados tributarios sean los principales destinatarios de las medidas destinadas a facilitar y fomentar el cumplimiento voluntario. Aunque existen determinadas medidas, como la educación fiscal en la escuela o el efecto inducido de la información fiscal, que a medio y largo plazo pueden ayudar a que disminuya su número, es evidente que las actuaciones de la Administración tributaria frente a este grupo se inscriben en el ámbito del control y de la lucha contra el fraude.

Un segundo grupo de contribuyentes, que pueden considerarse incumplidores parciales, son aquellos que incumplen solamente cuando tienen la oportunidad o se les presenta la ocasión. Se trata pues de un fraude fiscal no buscado, aunque sí asumido.

Aquí resulta más claro el efecto que pueden tener las medidas de educación fiscal para reducir este tipo de comportamientos. Esta reducción vendría, por un lado, de la que experimentarían las nuevas incorporaciones de incumplidores y, por otro, de una mayor receptividad de este grupo de incumplidores ante los efectos de aislamiento y de marca social que imprime, en una sociedad con altos niveles de educación, el ser un incumplidor fiscal.

Constituirían el tercer grupo los incumplidores que justifican su falta de cumplimiento con diferentes motivos, pero que tienen todos una misma nota común, que no es otra que el desconocimiento o dificultad que supone para determinadas personas o empresas enfrentarse al mundo tributario. Como ejemplos de los motivos esgrimidos por este grupo de contribuyentes se pueden mencionar:

- La complejidad de la normativa tributaria.
- El desconocimiento de las declaraciones tributarias que están obligados a presentar.
- Las dificultades para rellenar dichas declaraciones.
- Las dificultades para acceder a las oficinas de la Administración tributaria.
- El elevado número de obligaciones tributarias que han de cumplir.

Como puede deducirse, es a este tercer grupo de contribuyentes a quienes van dirigidas la mayoría de las estrategias o medidas para facilitar y fomentar el cumplimiento voluntario.

Existe por fin un último grupo de contribuyentes, el constituido por aquellos que siempre cumplen sus obligaciones fiscales. No debe olvidarse que la gran mayoría de los obligados tributarios cumple con sus obligaciones fiscales, por lo que estas medidas para el cumplimiento voluntario deben tener igualmente como destinatarios a todos los contribuyentes cumplidores.

En definitiva, las estrategias destinadas a facilitar y fomentar el cumplimiento voluntario deben tener por finalidad lograr que los contribuyentes vayan desplazando su comportamiento hacia este último grupo de contribuyentes cumplidores.

### **3. MEDIDAS PARA FOMENTAR EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO**

Antes de entrar en el análisis de las posibles medidas para fomentar el cumplimiento voluntario, es necesario hacer referencia a una serie de principios que deben tenerse en cuenta en cualquier actuación que pretenda impulsar el cumplimiento voluntario:

1. El pleno respeto de los derechos y garantías de los ciudadanos reconocidos en las leyes.
2. El compromiso firme de asistencia al ciudadano en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
3. El ofrecimiento de condiciones de comodidad, agilidad y sencillez en los trámites derivados de las obligaciones tributarias, evitando a los ciudadanos gestiones y desplazamientos innecesarios, ofreciendo nuevas vías de relación con los contribuyentes y facilitando el pago de las deudas tributarias.
4. Una comunicación ágil y fluida con los ciudadanos aprovechando las más modernas tecnologías.
5. La seguridad y confidencialidad en las relaciones con los ciudadanos.
6. La generalidad y equidad en la aplicación del sistema tributario, para que todos los ciudadanos contribuyan con lo que les corresponde.
7. Profesionalidad, imparcialidad y transparencia en todas las actuaciones de la Administración tributaria, de modo que generen el más alto nivel de confianza en los ciudadanos.
8. La búsqueda de la eficacia y eficiencia en todos los procedimientos tributarios desarrollados por la Administración Tributaria.
9. La adaptación constante al entorno económico-social y a las nuevas necesidades de los ciudadanos.
10. La participación de otros organismos públicos, instituciones y entidades sociales en la prestación de servicios que faciliten a los ciudadanos el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Este decálogo debe presidir en todo caso el diseño e implantación de las medidas dirigidas a potenciar el cumplimiento voluntario. A lo largo de esta ponencia, de entre la amplia batería de medidas destinadas a favorecer el cumplimiento voluntario destacaremos, en primer lugar, aquellas directamente relacionadas con el quehacer cotidiano de las Administraciones tributarias en este ámbito de actuación. Así, reflexionaremos sobre la necesidad de simplificar y difundir la normativa fiscal, sobre los modos de proporcionar información tributaria al ciudadano y la prestación de servicios de asistencia entre los que destaca, sobre todos ellos, la confección por la Administración de las declaraciones tributarias así como las posibilidades que ofrecen en este campo las nuevas tecnologías.

En segundo término, también expondremos otras medidas como el fomento de la colaboración social, la participación y realización de programas de educación tributaria o el compromiso con la transparencia en la actividad de la Administración tributaria en cuanto actuaciones que contribuyen, apoyan y favorecen el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

#### **a) LA SIMPLIFICACIÓN DE LA NORMATIVA FISCAL Y SU DIFUSIÓN GENERAL**

Ciertamente, nuestros sistemas tributarios son complejos y la normativa que los regula está en constante modificación. Debemos reconocer que ninguno de los tres grandes impuestos: el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni el Impuesto sobre Sociedades son impuestos sencillos. Igualmente, por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, su aplicación plantea diferentes problemas a la hora de hacer llegar su contenido al colectivo de obligados a los que va dirigido. Todo esto supone que la materia básica con la que han de trabajar las Agencias Tributarias de cada país no es fácilmente comprensible para la gran mayoría de los ciudadanos. Incluso las empresas, especialmente si son pequeñas, encuentran dificultades para mantener una adecuada actualización de la normativa tributaria y para estar bien informadas sobre cómo aplicar la norma y cómo cumplir adecuadamente con sus obligaciones formales.

Analizando los datos del Barómetro fiscal de 2006, la valoración de la dificultad para comprender la normativa tributaria por los contribuyentes ofrece un resultado del 2,9 en una escala de 4. Si bien para los Impuestos sobre la Renta y Sociedades el dato no ha variado, la valoración de la dificultad respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido se ha incrementado hasta alcanzar la de las otras dos principales figuras impositivas.

Por tanto, se trata de un factor desfavorable que hay que tratar de corregir o al menos contrarrestar, por un lado, mediante el esfuerzo necesario para rebajar en la medida de lo posible la dificultad de estas normas, utilizando un lenguaje que, sin menoscabo de su precisión técnica, facilite su comprensión y, por otro lado, a través del desarrollo de medidas de asistencia de diversa índole, como la elaboración de guías y manuales de ayuda para la confección de las declaraciones de diferentes impuestos, redactados en lenguaje menos formal y con utilización de casos prácticos y ejemplos.

El elevado grado de dificultad en el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales que se imponen a los obligados por la normativa tributaria, así como la sujeción de ésta a frecuentes cambios y su propia dificultad de interpretación, hace imprescindible que la Administración informe a los contribuyentes sobre sus derechos y deberes y les ayude en el ejercicio y cumplimiento de unos y otros. Hay que tener presente que esta complejidad se hace especialmente patente en la del cumplimiento de las declaraciones tributarias, pues en la mayoría de los ordenamientos tributarios rige el procedimiento de autoliquidación por el propio contribuyente.

Como consecuencia, según refleja el Barómetro fiscal de 2006, en España continúa siendo minoritaria la proporción de contribuyentes que cumplimentan por sí mismos las declaraciones tributarias (un 13%), frente a los que utilizan algún tipo de ayuda externa (un 87%).

La difusión de los derechos y deberes de los contribuyentes aparece como una exigencia recogida en las normas tributarias; así, la Ley General Tributaria reconoce, entre otros, el derecho de los obligados tributarios a ser informados y asistidos por la Administración tributaria en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Asimismo, y para completar este reconocimiento, la Ley establece el deber de la Administración de prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones.

Las Administraciones tributarias deben poner los medios a su alcance para que la información sobre los derechos y deberes de los contribuyentes llegue al mayor número posible de ellos, y deben por ello tomar en consideración en sus acciones de difusión las características propias de los diferentes tipos de destinatarios. Así pues, debe darse un tratamiento específico a aquellos colectivos de contribuyentes que encuentran más problemas para acceder al conocimiento de la normativa tributaria y de sus obligaciones fiscales, como sucede, por ejemplo, con los grupos de inmigrantes y de discapacitados. La Agencia Tributaria española ha desarrollado actuaciones para llegar a estos colectivos, entre otras, la celebración de reuniones y charlas informativas en las sedes de sus asociaciones representativas, así como la elaboración de productos especialmente adaptados a determinadas

discapacidades. Otra peculiaridad que ha debido tener en cuenta la Administración tributaria española en las actuaciones de información y asistencia es la realidad plurilingüe de España. En este caso la Agencia Tributaria ha impulsado el uso de los idiomas españoles distintos del castellano en la documentación y comunicaciones que se dirigen a los ciudadanos, como forma de ampliar los cauces a través de los cuales pueden aquellos conocer sus derechos y garantías y sus deberes tributarios.

La difusión de la normativa tributaria y la información de carácter fiscal a la que nos referimos, que es la que se suministra a los ciudadanos con carácter general, sin mediar petición expresa de éstos y, por tanto, de carácter no personalizado, se puede instrumentar a través de dos grandes líneas de actuación:

1. La primera consistiría en la publicación anual de los textos actualizados de las normas tributarias estatales con expresión de las modificaciones operadas en ellas durante el año anterior, así como de una relación de todas las disposiciones tributarias aprobadas en dicho año. Igualmente se deben establecer los cauces adecuados para que se conozcan los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, permitiendo la consulta a bases informatizadas donde se contengan dichos criterios.

En este ámbito son de gran ayuda las nuevas tecnologías, pues la publicación en Internet de la normativa y las consultas se puede realizar en un tiempo mínimo y con un conjunto de funcionalidades de búsqueda muy útiles para los usuarios.

2. La segunda línea de actuación abarcaría las comunicaciones y actuaciones de información de carácter no personalizado. En este ámbito, las actuaciones más destacadas que actualmente realiza la Agencia Tributaria española son las siguientes:
  - La elaboración de una Carta de Servicios que tiene como finalidad informar a los ciudadanos de los servicios que la Agencia Tributaria pone a su disposición, de los compromisos de calidad asumidos en su prestación y de los derechos que tienen reconocidos en sus relaciones con la Administración tributaria.
  - La Información transmitida mediante campañas de publicidad, tanto de carácter institucional como referidas a determinados productos o campañas de la Agencia Tributaria, y que se realizan a través de los diferentes medios de comunicación, prensa, radio y televisión.
  - La edición de publicaciones informativas cuyo objetivo es ofrecer a los contribuyentes información específica sobre los tributos que les pueden afectar.



- La remisión de comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta.
- El envío de cartas informativas. La Agencia Tributaria en 2007 envió 40.541.810 de estas cartas.
- La edición de guías, manuales prácticos para la confección de las declaraciones de diferentes impuestos (básicamente Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido y cumplimiento de otras obligaciones formales) distribuidos, tanto en soporte impreso a un bajo coste, como por Internet en la página de la Agencia Tributaria. En concreto, el número de manuales editados en 2007 ascendió a 387.500, de los cuales: 286.000 se refieren al IRPF, 40.000 se refieren al Impuesto sobre Sociedades y 61.500 al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de su distribución igualmente por medios telemáticos que permiten su impresión parcial o total.

## **b) LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA A SOLICITUD DE LOS CIUDADANOS**

Las Administraciones tributarias deben tratar de paliar la dificultad para conocer e interpretar la normativa tributaria a la que se ha hecho referencia anteriormente, no sólo mediante las actuaciones de carácter general comentadas en el apartado precedente, sino también a través de la contestación a las peticiones concretas de los obligados tributarios, es decir, a través de la información personalizada.

Estas actuaciones de información personalizada pueden presentar modalidades diversas, como las respuestas ante preguntas concretas sobre tributación, o el suministro a petición de los ciudadanos del texto íntegro de determinadas consultas o resoluciones, o bien la contestación a solicitudes de información sobre la tramitación de procedimientos en que los solicitantes tienen la condición de interesados.

Un instrumento de gran utilidad para permitir que la información se ofrezca más rápidamente a los ciudadanos es el establecimiento de una base de datos con las preguntas que se formulan con mayor frecuencia y las correspondientes respuestas ya elaboradas, con el fin de que los servicios de información dispongan de las respuestas adecuadas de forma inmediata. En España el número de consultas a dicha base de datos de la Agencia Tributaria (denominada INFORMA) ascendió en el 2007 a 4.818.902.

La información y asistencia personalizada en el caso de las consultas formuladas por escrito debe contemplar, en los supuestos en que ello sea posible, la modalidad que podemos denominar de "consulta vinculante", en cuya virtud la respuesta dada por la Administración tributaria a la consulta

formulada es vinculante para ella. Este tipo de consultas, o más bien de respuestas, supone para los contribuyentes la garantía de que cuando cumplan con la norma de acuerdo con los criterios expresados en la contestación dada por la Administración, los órganos encargados de la aplicación de los tributos deberán ajustar su proceder al contenido de aquella y asimismo la actuación de comprobación de la Administración se limitará a la verificación de la coincidencia entre el supuesto consultado, la realidad de la situación del contribuyente y la aplicación de los criterios contenidos en la contestación dada.

### **c) LA APERTURA DE NUEVOS CAUCES DE COMUNICACIÓN**

La eficacia de las acciones de información personalizada y de relación con la Administración puede incrementarse sensiblemente si se utiliza lo que podríamos llamar una estrategia multicanal, cuya finalidad es ofrecer a los contribuyentes diferentes vías para que cada uno pueda elegir el cauce que le resulte más accesible y le suponga un menor coste indirecto para solicitar y obtener la información que precisa, potenciado especialmente aquellos que evitan a los ciudadanos la molestia que suponen los desplazamientos físicos a las oficinas de la Administración tributaria.

En este sentido, uno de los canales de comunicación más utilizados es el telefónico: el número de llamadas al teléfono de información tributaria de la Agencia Tributaria española ascendió en 2007 a 5.270.618. La gestión centralizada de este servicio redundó en una mejora de su eficacia y eficiencia, no sólo porque la utilización de un único número en todo el territorio nacional permite que sea más fácilmente recordado por los ciudadanos, sino también porque posibilita la homogeneidad en los procedimientos y una distribución racional y más rápida de las llamadas. La Agencia Tributaria española dispone de un Centro de Atención Telefónica como servicio telefónico de asistencia en determinados servicios.

Asimismo la implantación de unidades de reconocimiento de voz que permitan realizar gestiones repetitivas y que sin duda podrán ahorrar las visitas a las oficinas de la Administración tributaria a aquellos contribuyentes que no sean usuarios del canal de Internet. El número de llamadas gestionadas por estas Unidades en el 2007 se eleva a 6.373.589 que supone un 7,70 por ciento más que el año 2006 consolidándose como uno de los servicios con mayor demanda por los contribuyentes.

Debe destacarse especialmente el incremento que está adquiriendo la utilización de los canales de comunicación que ofrece la aplicación de las nuevas tecnologías, un ámbito en el que las Administraciones fiscales han desarrollado con rapidez la prestación de sus servicios. Puede comprobarse

cómo la casi totalidad de las Administraciones tributarias han establecido en Internet un área de acceso libre que ofrece todo tipo de información y asistencia, junto a otra área restringida a la que se accede mediante identificación y en la que se pueden realizar muy diversas gestiones.

Finalmente, hay que citar el uso de canales novedosos de comunicación como por ejemplo los mensajes por telefonía móvil, canales a los que igualmente deben adaptar sus servicios las Administraciones tributarias, con el fin de llegar a más capas de población y ahorrar a los ciudadanos, como antes se decía, las visitas a las oficinas tributarias, que siempre son más gravosas.

Hay una cuestión más que no cabe dejar de mencionar en relación con las vías de comunicación con la Administración tributaria que se han enunciado. En primer lugar, se debe contar con protocolos y procedimientos de atención al público, tanto presencial como telefónica, así como impartir acciones formativas destinadas al personal que realiza estas tareas, todo ello con el fin de garantizar un trato correcto hacia los ciudadanos y de asegurar que la información les es trasladada adecuadamente. Del mismo modo, ha de cuidarse al máximo el diseño y configuración de la página de Internet, para que los usuarios puedan obtener una utilidad y un rendimiento óptimos de la información que se ofrece a través de ella. Cada nuevo acceso de los contribuyentes a los diferentes servicios de las Agencias Tributarias supone una nueva posibilidad de implicarlos en la estrategia del cumplimiento voluntario. Por todo ello, Hay que tratar de mejorar determinados aspectos de la prestación de estos servicios, como por ejemplo:

- Evitar las colas y aglomeraciones en las oficinas.
- Evitar las largas esperas en la vía telefónica.
- Desarrollar una página de Internet ágil y con un sistema de búsqueda adecuado.

#### **d) LOS SERVICIOS DE ASISTENCIA PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

Además de las medidas dirigidas a proporcionar información tributaria a los ciudadanos, sea de carácter general o personalizada, la prestación por la Administración tributaria de servicios de asistencia o ayuda constituye una línea de actuación fundamental para facilitar y fomentar de forma directa el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Entre este grupo de medidas se encuentran las que a continuación se detallan.

## **1. Los programas informáticos de ayuda para la confección de las principales declaraciones**

En la actualidad la Agencia Tributaria española distribuye programas para la confección de veintidós modelos diferentes de declaración que abarcan las tres grandes figuras impositivas (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido) y las principales declaraciones de carácter informativo. Estos programas pueden obtenerse en soporte CD-ROM en las oficinas de la Agencia o descargarse de Internet y tienen como finalidad ayudar a los contribuyentes a realizar sus declaraciones. Una vez cumplimentada, los contribuyentes pueden bien imprimir su declaración en papel blanco y presentarla como cualquier otro modelo preestablecido, o bien enviarla directamente por Internet, para lo cual es necesario disponer de un certificado de firma electrónica que garantiza plenamente la seguridad y confidencialidad de la información. Entre estos programas, destaca por su importancia, el "Programa de ayuda para declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas" (PADRE).

La principal ventaja de estos programas es el alto grado de fiabilidad que su utilización aporta a los contribuyentes, ya que incluyen mecanismos que subsanan los errores que puedan cometerse en los cálculos e incorporan controles que aplican criterios derivados de la normativa tributaria.

El número total de declaraciones elaboradas en España en el 2007 con programas de ayuda ha sido de 27.536.176, lo que representa más del 98% del total de declaraciones presentadas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, más del 86% en el Impuesto sobre el Valor Añadido, más del 99% del total de declaraciones presentadas del Impuesto sobre Sociedades y más del 92% del total de declaraciones de información de carácter tributario.

## **2. El borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

En la actualidad son cada vez más los países que envían a los contribuyentes, con carácter informativo, declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ya cumplimentadas por la Administración. Esta estrategia pretende facilitar a determinados colectivos de contribuyentes sus relaciones con la Administración tributaria, evitándoles la carga que implica la elaboración de su declaración. Se ha de tener en cuenta que se trata de un sector de los contribuyentes que generalmente se relaciona con el mundo tributario una vez al año.

El borrador de declaración simplifica y facilita esa relación, ya que, una vez recibido, si el contribuyente considera que refleja su situación tributaria a efectos del impuesto y está de acuerdo con su contenido, podrá confirmarlo o suscribirlo, adquiriendo la consideración de declaración del impuesto a todos los efectos. En caso de desacuerdo, los interesados pueden indicar a la Administración los datos que consideran erróneos para que los rectifique, o simplemente pueden optar por ignorar el borrador y realizar por sí mismos su declaración.

En España el número de borradores emitidos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al periodo 2006 asciende a 10.555.831 borradores de declaración, cifra que representa el 60% de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta presentadas en ese mismo periodo. De acuerdo con estos datos, la presentación del borrador permite a un alto porcentaje de contribuyentes cumplir sus obligaciones fiscales con un reducido coste y un escaso contacto con el ámbito tributario. La confirmación del borrador se puede realizar a través de una pluralidad de canales, lo que permite a cada contribuyente utilizar la vía que mejor le convenga:

- Internet.
- El teléfono.
- Las oficinas de la Administración tributaria.
- Las oficinas bancarias, cajeros automáticos y banca electrónica.
- El envío de un mensaje por teléfono móvil.

### **3. El envío de datos fiscales a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

El envío de datos fiscales en España es un servicio de información y asistencia que se ofrece a los ciudadanos para que puedan conocer los datos de contenido fiscal de los que dispone la Agencia Tributaria que son necesarios para cumplimentar sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta.

El servicio se ofrece a petición de los interesados, que se puede formular por vía telefónica a través de unidades automatizadas de reconocimiento de voz, por Internet o mediante petición directa en las oficinas de la Agencia Tributaria.

La información se puede recibir por correo en el domicilio fiscal del interesado o bien por Internet. Asimismo, para facilitar la confección de la declaración, esta información puede volcarse automáticamente en el programa de ayuda para la elaboración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Junto con la información se incluye una carta explicativa y una hoja para posibles rectificaciones y aclaraciones de los datos fiscales enviados,

que se puede incluir en el sobre de declaración o enviarse por Internet por quienes presenten la declaración por este medio, a fin de que aquellas aclaraciones o rectificaciones puedan de ser tenidas en cuenta en posteriores actuaciones de comprobación.

En España el número de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al periodo 2006 a los que se realizó el borrador o se les enviaron datos fiscales ascendió a 16.627.217. Es interesante resaltar que, si se consideran conjuntamente, los servicios de borrador de declaración y de envío de datos fiscales cubren casi el 94 por ciento de la totalidad de los contribuyentes por este impuesto, de manera que se consolidan como los servicios más demandados y que permiten además disponer de declaraciones con un mayor grado de cumplimiento fiscal.

#### **4. La confección de declaraciones en las oficinas de la Agencia Tributaria**

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que no dispongan de ordenador personal o que así lo prefieran pueden solicitar una cita en las oficinas de la Agencia Tributaria para que se les confeccione la declaración. En el 2007 el número de citas solicitadas para la confección de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas fue de 3.591.536.

#### **5. Medidas destinadas a facilitar el pago de las deudas**

El establecimiento de facilidades para el pago de deudas constituye un elemento esencial de la asistencia a los contribuyentes en la realización de declaraciones y autoliquidaciones. Entre estas facilidades cabe distinguir las siguientes modalidades:

- Las diversas vías para realizar el pago en metálico de las deudas: mediante cargo en cuenta bancaria, por medio de tarjeta bancaria, a través de domiciliación bancaria y mediante anotación en la cuenta corriente tributaria. Destaca entre ellas la realización del pago de las deudas a través de las entidades colaboradoras autorizadas, cuyo número a 31 de diciembre de 2007 ascendía en nuestro país a 188.
- Los aplazamientos y fraccionamientos de pago de las deudas, tanto de las que se encuentran en periodo voluntario como las que están en período ejecutivo.
- El pago de deudas con bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español.

- Extender la posibilidad de domiciliar las deudas tributarias con el objetivo de que la mayoría de las declaraciones tributarias se beneficien de la ventaja que supone el cargo de la deuda en la cuenta bancaria del contribuyente el último día de pago voluntario, sin perjuicio de cuando se presente la declaración.

#### **e) MEDIDAS PARA FAVORECER EL DESPACHO ADUANERO**

La introducción de medidas de automatización en el despacho aduanero, permite al operador, cuando la mercancía recibida vaya a ser objeto de un embarque posterior, realizar la solicitud y obtener la autorización, de forma automática. Este tipo de medidas, junto con otras mejoras informáticas y de gestión reducen los tiempos de despacho de mercancías y evitan el desplazamiento de los operadores a las Oficinas de Aduanas.

En este importante ámbito de actuación de la Administración tributaria es preciso reseñar la introducción de la figura del Operador Económico autorizado en el ámbito de la Unión Europea que permitirá contar en tan importante área de actividad con una figura de confianza en las relaciones con las Administraciones tributarias y aduaneras.

#### **f) LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ELECTRÓNICA**

Con independencia de las menciones que se han hecho en los apartados anteriores a los distintos servicios de información o asistencia que pueden prestarse a través de los medios que ofrecen las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones, parece necesario dedicar un capítulo específico a la administración electrónica, por la rapidez con que se suceden y generalizan los avances en este campo y su enorme impacto en las relaciones entre la Administración y los ciudadanos.

A este respecto, se pueden destacar entre los avances en el área tecnológica, por las posibilidades que ofrecen en el desarrollo de los servicios a los contribuyentes, los siguientes:

- La extensión del uso del teléfono móvil,
- la ampliación de las capacidades de los ordenadores, tanto en la posibilidad, de procesamiento como de almacenamiento, y
- el desarrollo de la banda ancha y de las redes inalámbricas.

Este rápido desarrollo obliga a las diferentes Administraciones Públicas a dar respuesta a las solicitudes de sus ciudadanos para relacionarse con

ellas por vía telemática. En el caso de España, la reciente Ley de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, aprobada el 22 de junio de 2007, ha reconocido el derecho de los ciudadanos a establecer relaciones electrónicas con las Administraciones Públicas, consagrando así la obligación de éstas de desarrollar los medios y sistemas electrónicos necesarios para que este derecho pueda ejercitarse plenamente a partir del 31 de diciembre de 2009.

Las nuevas tecnologías están desempeñando un papel esencial en el campo de las Administraciones tributarias, lo que es corroborado en el caso de la Agencia Tributaria española, organización puntera en nuestro país en el empleo de las nuevas tecnologías, por el número de accesos a su página de Internet, que en el 2007 han superado los 235 millones, un 21,69 por ciento más que en el 2006. Sin duda, este alto número de accesos ha ahorrado a los ciudadanos muchas visitas personales a las oficinas tributarias, con el consiguiente ahorro de tiempo y molestias para ellos.

Desde 1996, año en que se inauguró la página de Internet de la Agencia Tributaria española ([www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es)) para ofrecer fundamentalmente un servicio de información, el desarrollo tecnológico ha posibilitado la prestación de un creciente abanico de servicios al contribuyente vía Internet.

Su desarrollo ha venido de la mano de la implantación en Internet de un área de libre acceso y de un área de acceso seguro o restringido, éste último en el caso de la Agencia Tributaria española se basa en la identificación del contribuyente mediante el uso de un certificado de firma electrónica, que garantiza la plena seguridad y confidencialidad de las relaciones del contribuyente con la Agencia Tributaria. La generalización en España del documento nacional de identidad electrónico, que incorpora ya este certificado, sin duda facilitará enormemente la posibilidad de acceso de los ciudadanos a los servicios que esta área segura ofrece. En la actualidad, algunas entidades financieras están admitiendo ya como acreditación para acceder a su página de Internet el certificado que incorpora el documento nacional de identidad electrónico.

En el área de acceso libre, las nuevas tecnologías se han manifestado como una vía de comunicación con un gran potencial para la difusión de los derechos y deberes de los contribuyentes. En el caso de España, dentro de esta área se prestan, entre otros, los siguientes servicios:

- Servicios de información general: sobre la estructura y funciones de la Agencia Tributaria, sus memorias anuales de actuaciones, teléfonos, carta de servicios, direcciones y correos electrónicos de las distintas oficinas, etc.



- Servicios de acceso a la información tributaria: normativa y consultas tributarias, páginas sobre preguntas más frecuentes, calendario del contribuyente por perfiles, y otros.
- Servicios de descarga por Internet de los de modelos tributarios para realizar las declaraciones y la obtención de programas de ayuda para la confección de declaraciones y cálculo de retenciones.
- Servicios de información aduanera, estadísticas de comercio exterior, en materia de Impuestos Especiales o recaudatoria, el Arancel de Aduanas Comunitario, expediciones autorizadas en Impuestos Especiales y situación de declaraciones, etc.

En el área de acceso restringido podemos calificar el desarrollo de Internet como espectacular, por la amplitud de las gestiones que permite realizar. En el caso de España, se pueden mencionar como las gestiones de mayor trascendencia:

- La presentación telemática de declaraciones y la documentación anexa que proceda. Es sin duda el servicio más significativo que se presta en Internet. La potenciación de esta vía de presentación es constante y se han de mencionar especialmente los servicios en el área de Aduanas encaminados a agilizar el despacho aduanero y a favorecer el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos por Internet.
- El pago de autoliquidaciones y la presentación de aplazamientos y fraccionamientos de deudas.
- La corrección de las declaraciones informativas presentadas.
- La presentación de recursos de reposición y otras solicitudes de revisión.
- La consulta y pago de deudas notificadas, la consulta de los propios datos fiscales y de las declaraciones presentadas e información detallada del estado de las devoluciones fiscales.
- La comunicación del cambio de domicilio fiscal.
- La solicitud y obtención de determinadas certificaciones tributarias, la consulta del censo de operadores intracomunitarios establecidos en los diversos Estados de la Unión Europea y la consulta de movimientos y saldo de la cuenta corriente tributaria.
- También es posible participar "on line" en las subastas de bienes embargados.

Algunas cifras pueden ser ilustrativas. El número de declaraciones recibidas por vía telemática por la Agencia Tributaria española correspondientes al periodo 2007 asciende a más de 38 millones, de las que unos 19 millones corresponden a declaraciones aduaneras y de Impuestos Especiales, más de 6 millones a declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, más 6 millones a declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido,

más 5 millones a declaraciones informativas y más de 1,2 millones a declaraciones del Impuesto sobre Sociedades. El porcentaje de declaraciones presentadas por esta vía (excepto las aduaneras) sobre el total de declaraciones ha alcanzado el 35,27 por ciento, frente al 28,33 por ciento del año anterior.

#### **g) FOMENTO DE LA COLABORACIÓN SOCIAL**

La promoción del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias aconseja concluir acuerdos con las entidades representativas de sectores económicos, en especial, con aquellas que representan a los profesionales que participan como intermediarios fiscales y actúan como colaboradores de la Administración tributaria en la presentación de declaraciones.

No hay que olvidar, como ya se ha comentado antes, que la dificultad de comprensión de la materia tributaria eleva considerablemente el número de contribuyentes que necesitan de algún tipo de ayuda externa para el cumplimiento de sus obligaciones. Estos colaboradores juegan un papel central en los distintos sistemas tributarios al ayudar al contribuyente a atender y cumplir con sus obligaciones fiscales. El cumplimiento voluntario se verá sin duda reforzado cuando quien presta este tipo de servicios a los contribuyentes participa de los mismos objetivos perseguidos por los propios servicios de asistencia de las Administraciones tributarias.

Como ejemplos que ilustran el esfuerzo llevado a cabo recientemente por la Agencia Tributaria en este ámbito, cabe mencionar que en el 2007 y primeros meses de 2008 se han suscrito 18 convenios con asociaciones representantes del sector tributario, así como 118 protocolos de adhesión a convenios-marco, asimismo, se han firmado 33 convenios de colaboración social con entidades del sector de la agricultura para la presentación telemática de declaraciones en representación de terceros, así como 2.361 protocolos de adhesión de asociaciones, cooperativas, etc., a convenios-marco. En este mismo contexto, cabe destacar que la Agencia Tributaria tiene suscrito un convenio de colaboración con el Comité Español de Representantes de Personas con Discapacidad (CERMI) y la Fundación ONCE al objeto de facilitar el cumplimiento voluntario de estos importantes colectivos.

**h) LA EDUCACIÓN CÍVICO-TRIBUTARIA COMO MEDIDA PREVENTIVA:  
UNA INVERSIÓN EN LOS FUTUROS CONTRIBUYENTES**

Hasta hace poco tiempo ha sido habitual considerar la fiscalidad como un hecho que afecta solamente a los adultos y, más en concreto, a los adultos que llevan a cabo algún tipo de actividad económica sujeta a impuestos. Por tanto, los jóvenes no tendrían que preocuparse por la fiscalidad ya que serían totalmente ajenos al hecho fiscal hasta que se incorporaran a la actividad económica. La educación fiscal de los ciudadanos más jóvenes carecería, por tanto, de sentido desde esta perspectiva. Sin embargo, existen razones que desmienten esta aseveración.

En sociedades que han alcanzado un cierto grado de desarrollo y bienestar los jóvenes empiezan muy pronto a tomar decisiones económicas como consumidores de bienes y servicios. Aunque estas decisiones tengan como resultado operaciones individuales a pequeña escala, son importantes consideradas de forma global y ponen de manifiesto que el consumo de los jóvenes está generando ingresos tributarios.

En la actualidad, el cumplimiento fiscal es un comportamiento que los adultos han de incorporar sin que se les haya socializado adecuadamente en este aspecto desde edades más tempranas. De este modo, la fiscalidad tiende a percibirse como el sometimiento a una imposición de los poderes públicos desprovista de todo sentido de aportación solidaria. Es imprescindible que para las nuevas generaciones los comportamientos fiscales vengán precedidos de una labor de concienciación en su etapa de formación, de tal forma que se intente hacer conscientes a los jóvenes de que sus perspectivas de futuro serían muy distintas sin la inversión en solidaridad y en igualdad de oportunidades que implica el esfuerzo tributario aportado por los ciudadanos.

No cabe duda de que el porcentaje de cumplimiento voluntario en la etapa adulta sería distinto si se educara adecuadamente a los niños y jóvenes en la conducta fiscal, incorporando las pautas de comportamiento propias de individuos que de adultos van a vivir en una sociedad democrática que hace de la solidaridad tributaria uno de los pilares básicos del modo de organizar su convivencia social. Los valores se adquieren en la sociedad a través de la educación, de modo que si nos educaran en otros valores, los adquiriríamos igualmente. Por eso cabe sostener que se pueden cambiar los valores, pero los cambios de esta naturaleza se logran desde abajo mucho mejor que desde arriba. Además, ha de tenerse en cuenta que sus efectos son a medio y largo plazo, por lo que sus frutos tardan en ser percibidos.

Aunque en la socialización de los individuos tiene una influencia decisiva el núcleo familiar, a medida que el individuo se va haciendo adulto, dicha influencia pasa a ser ejercida también, y de forma no menos poderosa, por otros elementos e instituciones, entre las que cabe destacar el sistema educativo. La forma en que el sistema educativo puede actuar transmitiendo el valor "deber tributario" como parte de los deberes sociales, puesto que el incumplimiento fiscal es una conducta asocial, influirá en la actitud que se adopte ante el sistema fiscal. Y éste es un factor crucial para el cumplimiento tributario. El sistema educativo puede preparar a los jóvenes impartiendo una serie de conocimientos tributarios básicos. Pero lo decisivo sería que los alumnos interiorizaran la idea de la fiscalidad como uno de los ámbitos donde se articula la necesaria correspondencia legal y ética entre derechos y obligaciones, donde se enlazan los intereses personales y los beneficios comunes.

Por otro lado, el sistema educativo tiene como función formar e informar a los jóvenes. Se trata de una tarea decisiva para la comunidad porque se refiere a la socialización, proceso mediante el cual los individuos aprenden a conformar su conducta a las normas vigentes en la sociedad donde viven. Una persona que vive en una sociedad democrática avanzada tendría que cumplir correctamente los requerimientos del sistema fiscal sin esperar a que se ejerciera sobre ella la presión coactiva de la Administración.

Esta faceta de socialización cobra aún más importancia tras los resultados de las encuestas en España, comentados anteriormente, según los cuales la opinión pública atribuye al factor moral y la falta de conciencia cívica la persistencia del fraude fiscal. El cumplimiento fiscal es una cuestión de ciudadanía. Los efectos del incumplimiento, es decir, del fraude fiscal perjudican a todos los ciudadanos pero especialmente a aquellos que asumen sus responsabilidades sociales y cumplen correctamente sus obligaciones tributarias. El fraude fiscal es un fenómeno complejo basado en una mentalidad de derechos adquiridos sin ninguna contrapartida desde la vertiente de las responsabilidades. Es, en suma, un problema de socialización inadecuada en los valores éticos de justicia y solidaridad.

Por tanto, las actuaciones en materia de educación cívico-tributaria son una de las formas más eficaces de difusión de los derechos y deberes de los contribuyentes y se materializan en la adopción de medidas preventivas que impulsen el cumplimiento voluntario de las obligaciones por parte del futuro contribuyente y permitan la creación de una conciencia fiscal en la sociedad.

En definitiva, la educación fiscal tiene que ser una educación moral contraria a las conductas defraudadoras que debe centrarse en los siguientes aspectos:

- Identificar los distintos bienes y servicios públicos.
- Conocer el valor económico y la repercusión social de los bienes y servicios públicos.
- Reconocer las diversas fuentes de financiación de los bienes y servicios públicos, especialmente las tributarias.
- Establecer los derechos y las responsabilidades a que da lugar la provisión pública de bienes y servicios.
- Interiorizar las actitudes de respeto por lo que es público y, por tanto, financiado con el esfuerzo de todos y utilizado en beneficio común.
- Asimilar la responsabilidad fiscal como uno de los valores sobre los que se organiza la convivencia social en una cultura democrática, identificando el cumplimiento de las obligaciones tributarias con un deber cívico.
- Comprender que la fiscalidad, en su doble vertiente de ingresos y gastos públicos, es uno de los ámbitos donde se hacen operativos los valores de equidad, justicia y solidaridad en una sociedad democrática.

En España, dentro del Plan de Prevención del Fraude Fiscal impulsado por la Agencia Tributaria, se ha desarrollado un programa de educación cívico-tributaria, completando las acciones ya iniciadas anteriormente, con la finalidad, por un lado, de proporcionar a los niños y adolescentes unos esquemas conceptuales sobre la responsabilidad fiscal que les ayuden a incorporarse a su papel de contribuyentes con una conciencia clara de lo que es un comportamiento lógico y racional en una sociedad democrática, y, por otro, de inculcar la percepción desde una temprana edad del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias como un valor ciudadano. El desarrollo de los programas de educación tributaria incluye un conjunto de actuaciones, adaptadas a los diferentes ciclos educativos del sistema educativo español, entre las que podemos destacar las siguientes:

- La celebración de jornadas de puertas abiertas de las oficinas de la Agencia Tributaria que permite la visita de los centros educativos a las oficinas de la Agencia Tributaria de su demarcación. El número actuaciones de jornadas de puertas abiertas en el curso 2006/2007 fue de 765, siendo la valoración de estas visitas positiva, no sólo desde el punto de vista de los profesores y alumnos de los centros educativos, sino también entre los propios funcionarios de la Agencia Tributaria cuyo deseo de participación es elevado.
- La impartición de charlas en colegios. En el curso 2006/2007 se han realizado 631 visitas a centros.

- El establecimiento de un portal en Internet sobre educación cívico-tributaria, consistente en una historia gráfica a modo de cómic y otros contenidos de variada índole, con la finalidad de informar a los jóvenes y de proporcionar material didáctico a los educadores que deseen tratar el tema fiscal en su aula.
- La incorporación de la materia fiscal en la nueva asignatura "Educación para la Ciudadanía", que se ha comenzado a impartir, en un único año escolar, en los centros docentes a partir del curso 2007-2008.

### **i) UNA ESTRATEGIA DE COMUNICACIÓN**

La formación de una opinión pública que genere una mayor conciencia fiscal en la sociedad requiere contar, como elemento fundamental para este fin, con una verdadera estrategia de comunicación.

Con objeto de impulsar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, esta comunicación ha de transmitir un mensaje que ponga de relieve la vinculación existente entre el sistema tributario y el volumen y calidad de los servicios públicos, para que los ciudadanos puedan asociar su aportación tributaria a la consecución del bien común, dotando así a su esfuerzo fiscal de una finalidad social que les atañe directamente.

En consecuencia, la comunicación institucional debe apelar, en la misma línea que la educación tributaria, a los valores cívicos de una sociedad democrática avanzada que emanan directamente de la Constitución, para reforzar una conciencia fiscal de los ciudadanos que favorezca el cumplimiento voluntario y disuada de conductas defraudatorias.

Entre las medidas que puede contemplar la estrategia de comunicación, se incluyen las campañas publicitarias institucionales dirigidas a la formación y consolidación de una conciencia fiscal ciudadana, a partir de la difusión de los valores democráticos que sustentan el sistema tributario. Asimismo, el fomento de la presencia de la Administración tributaria en ferias, jornadas, exposiciones, etcétera, de ámbito nacional, regional o provincial, permitirá facilitar, dentro de una política de transparencia informativa, el conocimiento general por los ciudadanos de sus actuaciones y resultados, transmitiendo igualmente mensajes e información concreta a públicos determinados.

**j) LA TRANSPARENCIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

La transparencia de la actividad desarrollada por la Administración tributaria es un principio básico y pieza clave en la construcción de una Administración tributaria moderna, eficaz y eficiente, con prestigio y credibilidad ante la sociedad, que favorezca por ello la disposición de los ciudadanos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones fiscales.

No cabe duda de que ofrecer información institucional sobre los resultados de la gestión y la actividad desarrollados, en especial de las actividades de control, provoca un efecto inducido, ya que la constatación de que los incumplimientos se descubren y se corrigen alienta a quienes cumplen voluntariamente a seguir haciéndolo e impulsará a cumplir a los que todavía no lo hacen debidamente.

Esta transparencia, salvaguardando en todo caso el deber de reserva y confidencialidad de la información relativa a los ciudadanos, debe producirse tanto hacia el interior de la organización como hacia la sociedad. Hacia el interior, para que las personas que prestan servicios en la Administración tributaria conozcan sus metas, objetivos y resultados, y se sientan así más integrados e implicados en ella; y hacia la sociedad, a fin de que los ciudadanos, las entidades, las instituciones y demás agentes sociales puedan conocer y evaluar el grado de eficacia y eficiencia de la actividad desarrollada.

El principio de transparencia se refiere no sólo a la cantidad de información económica y estadística suministrada, sino también y sobre todo a su calidad. Este conjunto de información debe ser publicado de manera periódica y previsible, cumpliendo unos calendarios que los ciudadanos conozcan, para que puedan adaptarse a ellos y tengan certeza sobre la obtención de información. Además, debe ser publicada de forma que resulte útil para los ciudadanos, es decir, con la suficiente desagregación para dar una idea exacta del funcionamiento de los poderes públicos y en soportes accesibles, adecuados a las técnicas modernas y que permitan su estudio y análisis.

En España la actuación de la Administración Pública conforme al principio de transparencia ha sido una preocupación constante del Gobierno, cuya Comisión Delegada para Asuntos Económicos aprobó dos Acuerdos, de 14 de enero de 2005 y de 11 de mayo de 2006, que contenían compromisos asumidos por la Agencia Tributaria, consistentes en la elaboración y publicación de los siguientes documentos:

1. Un informe mensual de Recaudación, en el que se faciliten datos del mes y acumulados del periodo de la recaudación de los principales impuestos, diferenciando los ingresos tributarios del Estado y la participación que en la recaudación de algunos impuestos tienen las

Comunidades Autónomas incluyendo una comparativa interanual. Esta información se acompañará de una nota metodológica y de un comentario a las cifras de cada mes. La fecha de difusión será a partir del día 20 del mes siguiente al de la recaudación referido.

2. Un informe mensual de grandes empresas. Irá acompañado de una nota metodológica y de comentarios a las principales cifras. Este informe estará en disposición de publicarse a partir del 5 de cada mes, recogiendo las declaraciones del mes anterior.
3. Estadísticas sobre declaraciones anuales. Se ofrecerá un desglose de determinadas partidas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Patrimonio, Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido, como complemento a los datos que ya se publican en la Memoria de la Administración tributaria.
4. Estadísticas de cuentas anuales. Se añadirá a las ya existentes del Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido y modelo 190, una explotación de los datos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otra del Impuesto del Patrimonio.
5. Mediante nuevas acciones de impulso de la transparencia, se establecieron calendarios de salida con un día concreto de referencia de los informes y estadísticas.

Aparte de los anteriores compromisos, ya cumplidos, se ha continuado con la publicación de la Memoria anual que contiene información detallada sobre la actividad realizada y los resultados obtenidos. Asimismo, anualmente se publican las Líneas Directrices del Plan de Control Tributario cumpliendo con el mandato de la ley en este sentido.

Por otro lado, en este marco de compromiso con la transparencia, debe reseñarse, por su importancia, la novedad que supone la aprobación del mandato que contiene la Ley de Prevención del fraude fiscal (Ley 36/2006 de 29 de noviembre) en virtud del que la Agencia española debe presentar a las Cortes Generales, en los dos primeros meses de cada año, información detallada de los objetivos fijados para ese año y, con periodicidad semestral, de los resultados de su actividad.

## **k) LA OPINIÓN DE LOS CIUDADANOS**

El conocimiento de la percepción que la sociedad tiene sobre el funcionamiento de la Administración tributaria, sobre el cumplimiento de la misión que le está atribuida y sobre la idoneidad y calidad de los servicios que presta a los ciudadanos para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales puede ser de gran utilidad para emprender acciones de mejora.



Por otra parte, el ofrecimiento a los ciudadanos de la posibilidad de manifestar su opinión a través de encuestas, estudios y análisis supone la apertura de un cauce para la colaboración pública en el perfeccionamiento de los servicios, programas y documentos de la Administración tributaria.

En el caso de España, para la medición del impacto sociológico de los servicios ofrecidos por la Agencia Tributaria y de las actuaciones de lucha contra el fraude, se manejan fundamentalmente tres instrumentos, basados en encuestas personalizadas a los contribuyentes, algunos de los cuales se han mencionado a lo largo de esta exposición:

- a) El Barómetro Fiscal, elaborado anualmente por el Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda, cuyo objetivo principal es medir la evolución de la opinión y las actitudes fiscales de los españoles.
- b) La encuesta sobre opinión pública y política fiscal que realiza cada año el Centro de Investigaciones Sociológicas.
- c) El estudio sobre posicionamiento e imagen de la Agencia Tributaria realizado por la propia organización, que se lleva a cabo cada dos o tres años.

Además, la Agencia Tributaria realiza encuestas sobre cuestiones y servicios concretos. A título de ejemplo, se pueden mencionar la encuesta sobre los servicios prestados en las campañas de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre los servicios ofrecidos a través de Internet.

## **I) ACTUACIONES PREVIAS QUE EVITAN INCUMPLIMIENTOS**

Este tipo de actuaciones incorporan al sistema tributario una gran seguridad jurídica, al propiciar que los contribuyentes se acerquen a las Administraciones tributarias antes de la realización de los hechos imposables, bien para conocer la interpretación de la normativa tributaria, o bien para conocer el valor a efectos fiscales de determinados bienes. Sin duda estas actuaciones repercutirán en un mayor cumplimiento voluntario de aquellos contribuyentes que hagan uso de ellas.

En el ordenamiento jurídico español estas actuaciones tienen las manifestaciones concretas siguientes:

- La información con carácter previo a la adquisición o transmisión de inmuebles, que obliga a la Administración tributaria a informar sobre el valor de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión y tiene efectos vinculantes para la Administración

durante los tres meses siguientes a la notificación de la información al interesado.

- Los acuerdos previos de valoración, que tratan de eliminar la inseguridad jurídica que se produce cuando las normas tributarias utilizan conceptos o términos inciertos que pueden dar lugar a una traducción valorativa distinta para el obligado tributario y la Administración. Han de ser emitidos por escrito y tendrán carácter vinculante, de manera que en tanto no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración, la Administración tributaria que hubiera dictado el acuerdo está obligada a aplicar los valores expresados en el mismo durante un plazo máximo de vigencia de tres años, excepto que la normativa prevea otro distinto.

En las líneas anteriores se ha desarrollado un amplio abanico de actuaciones directamente relacionadas con el favorecer del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales así como otro importante conjunto de medidas que ayudan y contribuyen a esta finalidad.

Junto con las dos anteriores, cabría mencionar un extenso catálogo de medidas relacionadas con la materia, como las relativas al tratamiento de las quejas y sugerencias, la importancia de instituciones como el Consejo de Defensa del Contribuyente, o las medidas de control interno y externo que fiscalicen la actuación de la Administración tributaria. El desarrollo de éstas últimas medidas y actuaciones excede del ámbito que se ha señalado al principio de la ponencia pero, por su relevancia y trascendencia deben, como mínimo, ser reseñadas.

---

## CONCLUSIÓN

Corresponde a las Administraciones tributarias una importante función instrumental imprescindible para allegar los recursos económicos que permiten realizar las políticas públicas en satisfacción del interés general. La eficacia en la consecución de este objetivo posibilitará a la postre más y mejores servicios para la sociedad.

Para ello, es preciso actuar de forma armónica e integral en las dos grandes líneas estratégicas que se han marcado las Administraciones tributarias: por un lado, incrementando y mejorando las facilidades y ayudas que ofrece a quienes tienen la voluntad de cumplir sus obligaciones tributarias y, por otro, desarrollando e intensificando los instrumentos que le permiten descubrir a los que no cumplen y obligarles a hacerlo. La información y asistencia por la Administración tributaria se configura, en consecuencia, como un derecho de los contribuyentes para posibilitar el cumplimiento de sus obligaciones, especialmente, si se tiene en cuenta la complejidad que entraña el sistema tributario. Pero, además, al favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, la información y asistencia constituye una importante medida preventiva contra el fraude, en cuanto se dirige precisamente a evitar que se produzca.

Nos enfrentamos, por tanto, al reto de consolidar Administraciones tributarias modernas que atiendan la demanda creciente de servicios, en ocasiones concentrada en corto período de tiempo, y en la que los principios de eficacia, de eficiencia y de servicio de los contribuyentes se articulen como eje vertebrador junto con el aprovechamiento de las oportunidades que en este ámbito ofrecen las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación.

*Caso práctico*

*Tema 2.1*

## **LA FACTURA ELECTRÓNICA**

**Marcelo Fisco**

Coordinador General de Fiscalización  
Secretaría de Ingresos Federales  
(Brasil)

*SUMARIO: Resumen.-1. Visión General.- 1.1. Historial.- 1.2. Conceptos.- 1.3. Objetivos de la Factura Electrónica. 1.4. Justificación para Ejecución del Proyecto.- 1.5. Beneficios de la Factura Electrónica.- 1.6. Empresas Participantes.-2. Dinámica de la Factura Electrónica. -2.1. Descripción del Proceso Operativo.- 2.2. Estrategia de Contingencia.- 2.3 Estrategia de Implantación.- 2.4. Ambiente Nacional.-3. Situación Anual y Perspectivas.*

### **RESUMEN**

En agosto de 2005, en la ciudad de San Pablo, el Secretario de la Receita Federal del Brasil, los Secretarios de Hacienda de los Estados y del Distrito Federal y los representantes de las Secretarías de Finanzas de los Municipios de las capitales, buscando dar efectividad a los trabajos de intercambio entre los mismos, firmaron protocolos con el objetivo de desarrollar e implantar el Sistema Público de Escrituração Digital (Sped- Sistema Público de Registro de Contabilidad Digital) y la Factura Electrónica en Brasil.

La factura electrónica es un documento emitido y almacenado electrónicamente, de existencia solamente digital, con el objetivo de documentar una operación de circulación de mercaderías o prestación de servicios ocurrida entre las partes, cuya validez jurídica es garantizada por la firma digital del emisor y recepción, por parte del fisco, antes de que ocurra el hecho generador.

Actualmente, el Proyecto Factura Fiscal Electrónica (NF-e) está implantado en siete Estados federados y en otros ocho Estados se encuentra en fase de homologación. Más de 50 empresas están emitiendo facturas electrónicas,

en operaciones con todos los Estados del País, lo que resulta en cerca de tres millones de facturas electrónicas emitidas y más de R\$ 26 mil millones en volumen de transacciones comerciales entre empresas.

Este texto describe la experiencia de Brasil con el Proyecto Factura Electrónica, desde su creación hasta la etapa actual. Busca dar una visión general del tema, incluyendo el historial resumido del proyecto, sus objetivos, justificaciones y beneficios. Luego, describe el proceso de operación de la Factura Electrónica, así como las estrategias de implantación y de contingencia, además de algunos datos importantes sobre el contexto de operación.

Para la Secretaría de la Receita Federal de Brasil, el Proyecto Factura Electrónica, como parte integrante del Sistema Público de Registro de Contabilidad Digital, es de suma importancia. Se vislumbra que traerá un cambio real en la relación fisco-contribuyente y que contribuirá de manera decisiva a mejorar el ambiente de negocios y al crecimiento del País.

## **1. VISIÓN GENERAL**

### **1.1 Historial**

Para cumplir con una disposición de la Enmienda Constitucional nº 42, del 19 de diciembre de 2003, en su inciso XXII, art. 37 de la Constitución Federal del Brasil, se realizó, entre los días 15 y 17 de julio de 2004, en la ciudad de Salvador, capital del Estado de Bahía, el primer Encuentro Nacional de Administradores Tributarios (ENAT), reuniendo al Secretario de la Receita Federal, los Secretarios de Hacienda de los Estados y del Distrito Federal, y el representante de las Secretarías de Finanzas de los Municipios de las capitales de Estados brasileiros<sup>1</sup>.

El encuentro tuvo como objetivo buscar soluciones conjuntas de las tres esferas de gobierno que promovieran mayor integración administrativa, estandarización y mejor calidad de las informaciones; racionalización de costos y de la carga de trabajo operativo; mayor eficacia de la fiscalización; mayor posibilidad de realización de acciones fiscales coordinadas e integradas; mayor posibilidad de intercambio de informaciones fiscales entre las distintas esferas gubernamentales; cruce de datos general con datos estandarizados y uniformizar procedimientos.

---

<sup>1</sup> *Brasil es una república federativa compuesta por 27 Estados (incluyendo el Distrito Federal) y 5.762 Municipios.*

Considerando esos requisitos, en el **I ENAT**, se aprobaron dos protocolos de cooperación técnica. El primero, con el objetivo de construir un registro sincronizado que atendiese los intereses de las administraciones tributarias de la Unión, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios. El segundo, de carácter general, buscaba viabilizar el desarrollo de métodos e instrumentos que atendiesen los intereses de las respectivas administraciones tributarias, previa de lo que vendría a ser el proyecto de Factura Electrónica.

Con el objetivo de poner en línea las directivas del proyecto, iniciado por el ENAT, con el foro de discusión de los coordinadores y administradores tributarios Estaduales (ENCAT), se realizó una reunión técnica del ENAT/ENCAT, en la ciudad de San Pablo, el 27 de abril de 2005, para la unificación de los diferentes proyectos en marcha en el ámbito de las administraciones tributarias, en especial, la estandarización de un modelo nacional de Factura Electrónica.

En agosto de 2005, durante el **II ENAT**, realizado en la ciudad de San Pablo, el Secretario de la Receita Federal, los Secretarios de Hacienda de los Estados y del Distrito Federal y los representantes de las Secretarías de Finanzas de los Municipios de las capitales, buscando dar efectividad a los trabajos de intercambio entre los mismos, firmaron los protocolos de cooperación técnica nº 2/2005 y nº 3/2005, con el objetivo de desarrollar e implantar el Sistema Público de Registro de Contabilidad Digital (Sped) y la Factura Electrónica<sup>2</sup>.

Tanto el Sped como la Factura Electrónica fueron reglamentados, en el ámbito del Poder Ejecutivo Federal, por el Decreto 6.022, del 22 de enero de 2007, insertándose ambos en el Proyecto de Modernización de la Administración Tributaria y Aduanera (PMATA- Projeto de Modernização da Administração Tributária e Aduaneira), que consiste en la implantación de nuevos procesos apoyados por sistemas de información, tecnología de la información e infraestructura logística.

Para esa misma fecha, el Gobierno Federal anunció la implantación del Sistema Público de Registro de Contabilidad Digital (Sped) y de la Factura Electrónica en el plazo de dos años, en el contexto del Programa de Aceleración del Crecimiento 2007-2010 (PAC) - programa que tiene como objetivo promover la aceleración del crecimiento económico en el País, el aumento de empleo y la mejora de las condiciones de vida de la población brasilera.

---

<sup>2</sup> *En realidad, el proyecto Factura Electrónica es parte del Sistema Público de Registro de Contabilidad Digital (Sped), que también comprende la elaboración de libros fiscales electrónicos y de libros contables electrónicos.*

Hasta el momento, ya se emitieron más de 3 millones de facturas electrónicas por más de 50 empresas. El proyecto Factura Electrónica ya cuenta con la participación de siete Estados brasileros y se encuentra en fase de homologación en otros ocho Estados. Ya se realizaron transacciones por más de 26.000 millones de reales en facturas electrónicas y el proyecto avanza rumbo a la masificación.

## 1.2 Conceptos

La Factura Electrónica es un documento emitido y almacenado electrónicamente, de existencia sólo digital, con el fin de documentar una operación de circulación de mercaderías o prestación de servicios ocurrida entre las partes, cuya validez jurídica es garantizada por la firma digital del emisor y recepción, por parte del fisco, antes de que ocurra el hecho generador. La Factura Electrónica reemplaza las facturas impresas en las transacciones entre empresas (B2B) y entre empresas y consumidores (B2C), en ciertos casos.

El proyecto Factura Electrónica es parte integrante del proyecto Sistema Público de Registro de Contabilidad Digital (Sped) y reúne todas las actividades necesarias para la implantación de la Factura Electrónica en Brasil.

## 1.3 Objetivos de la Factura Electrónica

El proyecto Factura Electrónica<sup>3</sup> tiene como objetivos generales:

- i. promover la integración de los fiscos brasileros, a través de la estandarización y de compartir informaciones contables y fiscales;
- ii. racionalizar y uniformizar las obligaciones accesorias para los contribuyentes;
- iii. hacer que la identificación de ilícitos tributarios sea más rápida, con la mejora del control de los procesos, la rapidez en el acceso a las informaciones y la fiscalización más efectiva de las operaciones con el cruce de datos y auditoría electrónica.

En términos específicos, el proyecto Factura Electrónica tiene como objetivo la implantación de un modelo nacional de documento fiscal electrónico que vaya a reemplazar al sistema actual de emisión del documento fiscal en

---

<sup>3</sup> *Es importante resaltar que en Brasil las facturas se emiten para el control de operaciones de comercialización de mercaderías y servicios, que son gravadas principalmente por los siguientes impuestos: impuesto sobre circulación de mercaderías y servicios (ICMS), de competencia Estadual, impuesto sobre productos industrializados (IPI), de competencia federal, e impuesto sobre servicios (ISS), atribuido a la esfera municipal.*

papel, con validez jurídica garantizada por la firma digital del remitente, simplificando las obligaciones accesorias de los contribuyentes y permitiendo, al mismo tiempo, el seguimiento en tiempo real de las operaciones comerciales por parte de los fiscos.

#### 1.4 Justificación para Ejecución del Proyecto

La implantación de la Factura Electrónica constituye un gran avance en la relación entre el fisco y el contribuyente y tiene como objetivo facilitar el cumplimiento de obligaciones, así como reducir costos administrativos y de cumplimiento. Para entender esto, se hace necesario contextualizar<sup>4</sup> el proyecto Factura Electrónica en el escenario brasilero, marcado por la multiplicidad de esferas de gobierno (Unión, Estados y Municipios) y por una fuerte descentralización fiscal. Así, el proyecto Factura Electrónica posee otra faceta esencial: la integración entre los fiscos.

La integración y cooperación entre administraciones tributarias han sido temas muy debatidos en países federativos, especialmente en aquellos que, como el Brasil, poseen un fuerte grado de descentralización fiscal. En esos países, la autonomía tributaria ha generado, tradicionalmente, multiplicidad de rutinas de trabajo, burocracia, bajo grado de intercambio de informaciones y falta de compatibilidad entre los datos económico-fiscales de los contribuyentes. Para los ciudadanos, el Estado se muestra con múltiples facetas, ineficiente y moroso. Para el gobierno, el control se presenta difícil porque falta la visión integrada de las acciones de los contribuyentes. Para el País, el costo público y privado del cumplimiento de las obligaciones tributarias se volvió muy elevado.

Con el advenimiento de la sociedad de la información, los agentes económicos aumentaron su movilidad, ejerciendo acciones en todo el territorio nacional y dejando de estar restringidos al concepto de jurisdicción territorial. En consecuencia, es común que existan empresas que sean contribuyentes, simultáneamente, de distintos gobiernos, en el ámbito federal, Estadual o municipal. La consecuencia directa de ese modelo es que los contribuyentes tienen que lidiar con procedimientos y normas distintas en cada unidad de la federación o municipio, aumentando sus costos de operación.

---

<sup>4</sup> *La búsqueda de la integración y modernización de las administraciones fiscales brasileras se relaciona con la forma federativa del Brasil. En ese contexto, la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios están dotados de autonomía política, administrativa y financiera. Sus atribuciones, limitaciones y competencias, están previstas en la Constitución Federal, que concede a cada esfera de gobierno la competencia de instituir y administrar los respectivos impuestos.*



De esa forma, surge la necesidad de asignar recursos humanos y materiales voluminosos para el registro, la contabilidad, el almacenamiento, la auditoría interna y la prestación de informaciones a las diferentes esferas de gobierno que, en el cumplimiento de sus atribuciones legales, las demandan, usualmente por intermedio de declaraciones y otras obligaciones accesorias. Sin duda, el costo inherente al gran volumen de documentos en papel que circulan y se almacenan, tanto por la administración tributaria como por los contribuyentes, es esencialmente elevado.

Las administraciones tributarias, en particular, enfrentan el gran desafío de adaptación a los procesos de globalización y de digitalización del comercio y de las transacciones entre contribuyentes. Los volúmenes de transacciones efectuadas y los montos de recursos movidos crecen a un ritmo intenso y, en la misma proporción, aumentan los costos inherentes a la necesidad del Estado de detectar y prevenir la evasión tributaria. Existe la necesidad de gastar grandes sumas de recursos para captar, tratar, almacenar y poner a disposición informaciones sobre las operaciones realizadas por los contribuyentes, administrando un volumen de obligaciones accesorias que acompaña el surgimiento de nuevas hipótesis de evasión.

Por lo tanto, el proyecto Factura Electrónica prevé la integración de los fiscos y compartir informaciones, con el objetivo de racionalizar y modernizar la administración tributaria brasilera, reduciendo costos y trabas burocráticas, facilitando el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el pago de impuestos e contribuciones, además de fortalecer el control y la fiscalización por medio de intercambio de informaciones.

El proyecto prevé también la inversión en tecnología de forma de modernizar el parque tecnológico y los sistemas de información, ampliando la capacidad de atención de las unidades administrativas.

### **1.5 Beneficios de la Factura Electrónica**

La asociación en el desarrollo conjunto de proyectos con intereses afines posibilita la planificación y la identificación de soluciones anticipadas en el cumplimiento de las obligaciones accesorias. Debido a las exigencias requeridas por las administraciones tributarias, el desarrollo en conjunto hace que la efectiva participación de los contribuyentes en la definición de los medios de atención de las obligaciones accesorias contribuya a perfeccionar esos mecanismos y otorgue a esos instrumentos mayor grado de legitimidad social, estableciendo un nuevo tipo de relación, basada en la transparencia y con reflejos positivos para toda la sociedad.

Además, el proyecto Factura Electrónica está creando cambios significativos en el proceso de emisión y gestión de informaciones (y no sólo informaciones de cuño fiscal), que deben generar ganancias de productividad y competitividad a las empresas. El uso de tecnología de la información es justamente lo que garantiza ese diferencial, pues las empresas podrán administrar las informaciones tributarias en armonía con las etapas de sus negocios y con las demás obligaciones acaso existentes, tales como las de naturaleza contable y administrativa. Oficinas donde la organización y la limpieza serán la tónica reemplazarán a los grandes departamentos de impuestos, repletos de archivos y papeles de difícil manejo. Los compradores podrán rastrear on line el origen de los insumos de sus productos, obligando a los proveedores al compromiso con la calidad.

Como todo cambio de gran cobertura y complejidad, este nuevo escenario fiscal se transforma en un desafío más que podrá traer beneficios a las empresas: mayor agilidad, seguridad y transparencia en las transacciones comerciales, simplificación en los procesos internos, mejora en la logística operativa, incentivo al comercio electrónico y la implantación de nuevas tecnologías, entre otros.

A continuación, un resumen de los principales beneficios esperados:

**Beneficios para el Contribuyente Vendedor (Emisor de la Factura Electrónica):**

- aumento de la productividad;
- reducción de costos de impresión y de adquisición de papel;
- reducción de costos de envío del documento fiscal;
- reducción de costos de almacenamiento y manipulación de documentos fiscales;
- simplificación de obligaciones accesorias, por ejemplo, liberarse de obtener la autorización para impresión de documento fiscal (AIDF), que hoy contribuye a elevar el costo de las operaciones de las empresas;
- reducción del tiempo de espera y fiscalización para los camiones y demás vehículos de transporte de cargas en puestos fiscales existentes en los límites de los Estados de la federación;
- incentivo al uso de relacionamiento electrónico con clientes (B2B).

**Beneficios para el Contribuyente Comprador (Receptor de la Factura Electrónica):**

- aumento de la productividad;
- posibilidad de rastreo de los productos y control de la calidad de los proveedores;

- eliminación de tipeo de facturas al recibir mercaderías;
- reducción de costos de almacenamiento y manipulación de documentos fiscales;
- planificación de logística de entrega por la recepción anticipada de la información de la Factura Electrónica;
- reducción de errores de registro de contabilidad debido a errores de tipeo de facturas;
- incentivo al uso de relacionamiento electrónico con proveedores (B2B).

**Beneficios para la Sociedad:**

- reducción de los costos de cumplimiento de obligaciones accesorias, con posible impacto sobre la capacidad de inversión de las empresas y generación de empleos;
- mayor eficiencia y menor costo del Estado;
- reducción del consumo de papel, con impacto positivo en el medio ambiente;
- incentivo al comercio electrónico y al uso de nuevas tecnologías;
- estandarización de las relaciones electrónicas entre empresas;
- surgimiento de oportunidades de negocios y empleos en la prestación de servicios relacionados con la Factura Electrónica.

**Beneficios para las Administraciones Tributarias:**

- mayor confiabilidad de la Factura electrónica;
- reducción del costo de administración;
- mejora en el proceso de control fiscal, posibilitando mejor intercambio y compartir informaciones entre los fiscos;
- reducción de costos en el proceso de control de las facturas capturadas por la fiscalización de mercaderías en tránsito;
- disminución de la evasión y aumento de la recaudación;
- soporte a los proyectos de registro electrónico contable y fiscal del Sistema Público de Registro de Contabilidad Digital - SPED.

**1.6 Empresas Participantes**

La obligatoriedad de la implantación de la Factura Electrónica lleva a las empresas la misión desafiante de ajustar sus sistemas de información para cumplir con los plazos legales exigidos. Para la mayoría de ellas, ésta es una oportunidad más de revisar y simplificar sus procesos administrativos y operativos, ganando mayor control interno y agilidad en sus negocios, mitigando riesgos fiscales y operativos.

Percibiendo los beneficios que podrían resultar y la reducción de costos operativos, diecinueve empresas participan del proyecto Factura Electrónica desde su génesis y hoy hay cerca de cincuenta empresas emitiendo la Factura Electrónica. No sería este el momento de enumerarlas, pero se puede decir que la mayoría son grandes empresas, representando sectores como:

- Alimentos y bebidas;
- Energía (compañías de refinación y distribución de petróleo y gas, producción y distribución de alcohol, generación y distribución de electricidad);
- Automóviles y autopartes:
- Acero y derivados;
- Tabaco;
- Productos farmacéuticos;
- Informática y tecnología;
- Grandes redes minoristas;
- Logística;
- Comunicaciones.

## 2. DINÁMICA DE LA FACTURA ELECTRÓNICA

### 2.1. Descripción del Proceso Operativo

Se puede describir el proceso de la Factura Electrónica de la siguiente forma:

#### **Paso 1 - Emisión de la Factura Electrónica**

La empresa emisora de Factura Electrónica generará un archivo electrónico conteniendo las informaciones fiscales de la operación comercial, el que deberá firmarse digitalmente, de manera de garantizar la integridad de los datos y la autoría del emisor. Ese archivo electrónico, que corresponde a la Factura Electrónica, será entonces transmitido por Internet a la Secretaría de Hacienda de jurisdicción del contribuyente<sup>5</sup> o, ante el impedimento de ésta, a un servicio virtual equivalente<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> *Órgano responsable por la administración de impuestos en el respectivo Estado de la federación.*

<sup>6</sup> *La Factura Electrónica puede también enviarse a la "secretaría de Hacienda virtual", como está explicado en la sección 2.6.*

### **Paso 2 - Validación previa de la Factura Electrónica y Autorización de Uso**

La Secretaría de Hacienda de la jurisdicción del contribuyente (o servicio virtual) hará la validación previa del archivo<sup>7</sup> y devolverá un protocolo de recepción, que tendrá validez como autorización de uso, sin el cual no podrá transitar la mercadería.

### **Paso 3 - Retransmisión de la Factura Electrónica a la Receita Federal**

La Secretaría de Hacienda de la jurisdicción del contribuyente retransmitirá la Factura Electrónica autorizada a la Receita Federal, que será el depósito nacional de todas las Facturas Electrónicas emitidas, manteniendo lo que se denominó Ambiente Nacional de la Factura Electrónica.

En el caso de la operación entre estados, la retransmisión se realizará también a la Secretaría de Hacienda de la jurisdicción del destinatario de la operación y a la Superintendencia de la Zona Franca de Manaus (Suframa)<sup>8</sup>, en caso de mercaderías destinadas a las áreas incentivadas de la Amazonia.

Las Secretarías de Hacienda y la Receita Federal pondrán a disposición consultas, a través de la Internet, para el destinatario y para los legítimos interesados que posean la clave de acceso del documento electrónico.

### **Paso 4 - Tránsito de Mercadería Amparada con Factura Electrónica**

Para acompañar el tránsito de la mercadería amparada con Factura Electrónica, se imprimirá una representación gráfica simplificada de la Factura Electrónica, el Documento Auxiliar de la Factura Electrónica (DANFE). El DANFE será emitido en papel común, en único ejemplar, que contendrá impresa, destacada, la clave de acceso para consultar la Factura Electrónica en Internet y un código de barras bidimensional que facilitará la captura y la confirmación de informaciones de la Factura Electrónica por las unidades fiscales (figura 1).

---

<sup>7</sup> Verificación de la firma digital, de la numeración de la Factura Electrónica, del emisor y otros requisitos.

<sup>8</sup> En los casos de mercaderías destinadas a la Zona Franca de Manaus y áreas incentivadas de la Amazonia.

El DANFE no es una factura, ni reemplaza la factura, sirviendo solamente como instrumento auxiliar para consultar la Factura Electrónica, ya que contiene la clave de acceso que permite al poseedor de ese documento confirmar la efectiva existencia de la Factura Electrónica en el Ambiente Nacional (RFB) o en el sitio electrónico de la respectiva Secretaría de Hacienda (SEFAZ) en Internet.

**Paso 5 - Consultas y Registro de Contabilidad**

Al recibir el DANFE, el contribuyente debe consultar o bien el ambiente nacional o el ambiente virtual de la respectiva Secretaría de Hacienda para verificar la validez de la Factura Electrónica.

Cualquier cliente podrá recibir el DANFE, aunque no esté acreditado como emisor de factura electrónica. El contribuyente destinatario, no emisor de factura electrónica, podrá registrar los datos contenidos en el DANFE, siendo que su validez quedará vinculada a la efectiva existencia de la respectiva factura electrónica en los archivos de las administraciones tributarias involucradas en el proceso, comprobada por medio de la emisión de la autorización de uso.

El contribuyente emisor de factura electrónica, realizará el registro a partir de las facturas electrónicas emitidas y recibidas.


RECORRIDO DE WIKIBOLD E NOSSO PÃO (IND. ALIM. LTDA. OS PRODUTOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL INDICADA AO LADO)		Nº 000.000.001 SÉRIE: 100																																																																																																															
<p><b>DANFE</b> Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica</p> <p>Série: 1 Emissão: 2 Nº 000.000.001 SÉRIE: 100 Página: 1 / 1</p>																																																																																																																	
<p>WIKIBOLD E NOSSO PÃO (IND. ALIM. LTDA.) AV. PRES. JUSCELINO, Nº 734 BRAPORÇÃO - DIADENA - SP INSCRIÇÃO ESTADUAL - 06.000.000-00</p>		<p>INSCRIÇÃO ESTADUAL - 06.000.000-00 CNPJ - 06.908.465.001 CNPJ - 06.908.465.001 CNPJ - 06.908.465.001</p>																																																																																																															
<p>DESTINATÁRIO/COMISSIONANTE</p> <p>WIKIBOLD E NOSSO PÃO (IND. ALIM. LTDA.) AV. PRES. JUSCELINO, Nº 734 BRAPORÇÃO - DIADENA - SP INSCRIÇÃO ESTADUAL - 06.000.000-00</p>		<p>INSCRIÇÃO ESTADUAL - 06.000.000-00 CNPJ - 06.908.465.001 CNPJ - 06.908.465.001 CNPJ - 06.908.465.001</p>																																																																																																															
<p>CÁLCULO DO IMPORTE</p> <p>VALOR TOTAL DE VENDAS 140,00 VALOR TOTAL DE IMPOSTOS 10,00 VALOR TOTAL DE OUTROS 0,00 VALOR TOTAL DE DESCONTOS 0,00 VALOR TOTAL DE OUTROS 0,00 VALOR TOTAL DE VENDAS 150,00</p>		<p>VALOR TOTAL DE VENDAS 140,00 VALOR TOTAL DE IMPOSTOS 10,00 VALOR TOTAL DE OUTROS 0,00 VALOR TOTAL DE DESCONTOS 0,00 VALOR TOTAL DE OUTROS 0,00 VALOR TOTAL DE VENDAS 150,00</p>																																																																																																															
<p>VALORES DO PRODUTO</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>COD. PROD.</th> <th>DESCRIÇÃO DO PRODUTO</th> <th>QUANT.</th> <th>UNID.</th> <th>VALOR UNIT.</th> <th>VALOR TOTAL</th> <th>IMP. EST.</th> <th>IMP. EST. (%)</th> <th>VALOR TOTAL</th> <th>IMP. EST. (%)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1011</td> <td>PÃO DE CENTEIO WIKIBOLD</td> <td>10,00</td> <td>UN</td> <td>1,00</td> <td>10,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>10,00</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>1012</td> <td>PÃO DE TRIGO WIKIBOLD</td> <td>10,00</td> <td>UN</td> <td>1,00</td> <td>10,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>10,00</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>1013</td> <td>PÃO DE ALGODÃO WIKIBOLD</td> <td>10,00</td> <td>UN</td> <td>1,00</td> <td>10,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>10,00</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>1014</td> <td>PÃO DE FARINHA WIKIBOLD</td> <td>10,00</td> <td>UN</td> <td>1,00</td> <td>10,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>10,00</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>1015</td> <td>PÃO DE FARINHA WIKIBOLD</td> <td>10,00</td> <td>UN</td> <td>1,00</td> <td>10,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>10,00</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>1016</td> <td>PÃO DE FARINHA WIKIBOLD</td> <td>10,00</td> <td>UN</td> <td>1,00</td> <td>10,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>10,00</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>1017</td> <td>PÃO DE FARINHA WIKIBOLD</td> <td>10,00</td> <td>UN</td> <td>1,00</td> <td>10,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>10,00</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>1018</td> <td>PÃO DE FARINHA WIKIBOLD</td> <td>10,00</td> <td>UN</td> <td>1,00</td> <td>10,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>10,00</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>1019</td> <td>PÃO DE FARINHA WIKIBOLD</td> <td>10,00</td> <td>UN</td> <td>1,00</td> <td>10,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>10,00</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>1020</td> <td>PÃO DE FARINHA WIKIBOLD</td> <td>10,00</td> <td>UN</td> <td>1,00</td> <td>10,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>10,00</td> <td>0,00</td> </tr> </tbody> </table>		COD. PROD.	DESCRIÇÃO DO PRODUTO	QUANT.	UNID.	VALOR UNIT.	VALOR TOTAL	IMP. EST.	IMP. EST. (%)	VALOR TOTAL	IMP. EST. (%)	1011	PÃO DE CENTEIO WIKIBOLD	10,00	UN	1,00	10,00	0,00	0,00	10,00	0,00	1012	PÃO DE TRIGO WIKIBOLD	10,00	UN	1,00	10,00	0,00	0,00	10,00	0,00	1013	PÃO DE ALGODÃO WIKIBOLD	10,00	UN	1,00	10,00	0,00	0,00	10,00	0,00	1014	PÃO DE FARINHA WIKIBOLD	10,00	UN	1,00	10,00	0,00	0,00	10,00	0,00	1015	PÃO DE FARINHA WIKIBOLD	10,00	UN	1,00	10,00	0,00	0,00	10,00	0,00	1016	PÃO DE FARINHA WIKIBOLD	10,00	UN	1,00	10,00	0,00	0,00	10,00	0,00	1017	PÃO DE FARINHA WIKIBOLD	10,00	UN	1,00	10,00	0,00	0,00	10,00	0,00	1018	PÃO DE FARINHA WIKIBOLD	10,00	UN	1,00	10,00	0,00	0,00	10,00	0,00	1019	PÃO DE FARINHA WIKIBOLD	10,00	UN	1,00	10,00	0,00	0,00	10,00	0,00	1020	PÃO DE FARINHA WIKIBOLD	10,00	UN	1,00	10,00	0,00	0,00	10,00	0,00	<p>VALOR TOTAL DE VENDAS 140,00 VALOR TOTAL DE IMPOSTOS 10,00 VALOR TOTAL DE OUTROS 0,00 VALOR TOTAL DE DESCONTOS 0,00 VALOR TOTAL DE OUTROS 0,00 VALOR TOTAL DE VENDAS 150,00</p>	
COD. PROD.	DESCRIÇÃO DO PRODUTO	QUANT.	UNID.	VALOR UNIT.	VALOR TOTAL	IMP. EST.	IMP. EST. (%)	VALOR TOTAL	IMP. EST. (%)																																																																																																								
1011	PÃO DE CENTEIO WIKIBOLD	10,00	UN	1,00	10,00	0,00	0,00	10,00	0,00																																																																																																								
1012	PÃO DE TRIGO WIKIBOLD	10,00	UN	1,00	10,00	0,00	0,00	10,00	0,00																																																																																																								
1013	PÃO DE ALGODÃO WIKIBOLD	10,00	UN	1,00	10,00	0,00	0,00	10,00	0,00																																																																																																								
1014	PÃO DE FARINHA WIKIBOLD	10,00	UN	1,00	10,00	0,00	0,00	10,00	0,00																																																																																																								
1015	PÃO DE FARINHA WIKIBOLD	10,00	UN	1,00	10,00	0,00	0,00	10,00	0,00																																																																																																								
1016	PÃO DE FARINHA WIKIBOLD	10,00	UN	1,00	10,00	0,00	0,00	10,00	0,00																																																																																																								
1017	PÃO DE FARINHA WIKIBOLD	10,00	UN	1,00	10,00	0,00	0,00	10,00	0,00																																																																																																								
1018	PÃO DE FARINHA WIKIBOLD	10,00	UN	1,00	10,00	0,00	0,00	10,00	0,00																																																																																																								
1019	PÃO DE FARINHA WIKIBOLD	10,00	UN	1,00	10,00	0,00	0,00	10,00	0,00																																																																																																								
1020	PÃO DE FARINHA WIKIBOLD	10,00	UN	1,00	10,00	0,00	0,00	10,00	0,00																																																																																																								

Figura 1 - Ilustración del Documento Auxiliar de Factura Electrónica - DANFE.

## **Paso 6 - Validación posterior de la Factura Electrónica**

Los fiscos federales, estaduais y municipales, en posesión de los datos en sus bases de datos, podrán convalidar las facturas electrónicas y realizar cruces de datos de interés de la fiscalización

### **2.2. Estrategia de Contingencia**

Para los casos en los que no se dispone del ambiente virtual de alguna Secretaría de Hacienda de los Estados que participe del proyecto de la Factura Electrónica, la Receita Federal ofrece el ambiente denominado Sefaz<sup>9</sup> Contingencia (SCAN), que le permite reemplazar la Secretaría de Hacienda como autoridad autorizante de facturas electrónicas. Esa interrupción, ya sea por problemas operativos de la aplicación e infraestructura de red, o por interrupciones programadas, se mantendrá hasta que la normalidad del ambiente operativo se restablezca.

En caso de que la no-disponibilidad se produzca en el ambiente operativo del contribuyente, éste podrá emitir facturas en formulario impreso, que sustituirán, momentáneamente, las facturas electrónicas, hasta el restablecimiento de la conexión.

Entre otras funcionalidades, la Sefaz Contingencia posibilita la activación/desactivación de la eventualidad, la generación de las contraseñas a ser utilizadas para activar/desactivar la contingencia, consultas al estado operativo del servicio de contingencia, sincronización entre las bases de la Receita Federal (contingencia) y las de la Secretaría de Hacienda de origen.

Además, permite mantener la base de datos de los contribuyentes autorizados a emitir Factura Electrónica en contingencia; la recepción y autorización de Factura Electrónica; la cancelación de Factura Electrónica y la consulta al estado de una Factura Electrónica.

### **Sefaz Virtual**

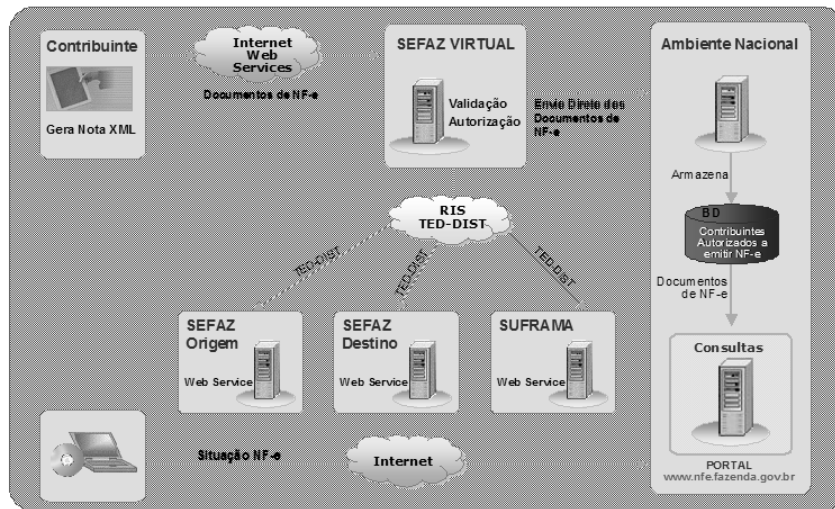
La Sefaz Virtual fue creada por la Receita Federal y tiene por finalidad autorizar, en corto plazo, facturas electrónicas en nombre de las Secretarías de Hacienda Estaduales que no opten por el desarrollo de infraestructura propia de emisión. Así como las demás Secretarías de Hacienda autorizantes, la Sefaz Virtual se encargará del almacenamiento

---

<sup>9</sup> *Sefaz es la forma abreviada de Secretaria de Fazenda .(Secretaría de Hacienda)*

de las Facturas Electrónicas emitidas en el Ambiente Nacional y en los Estados emisores y, en caso de que la operación sea entre estados también en los Estados destinatarios.

La idea de creación de la Sefaz Virtual partió de la necesidad de masificación de uso de la Factura Electrónica, o sea viabilizar la participación de un número mayor de empresas en el proyecto y posibilitar que todas las Secretarías de Hacienda Estaduales pudiesen autorizar su emisión, inclusive con la posibilidad de transformarse en unidad centralizadora de las Facturas Electrónicas emitidas por las empresas multirregionales, es decir, contribuyentes que poseen establecimientos en más de un Estado de la federación.



*Figura 2 - Ambiente de la Sefaz Virtual de la RFB*

Además de promover mayor cobertura de actuación y divulgación del proyecto en sus aspectos tecnológicos, Sefaz Virtual posibilitará un ambiente computacional seguro, de alta disponibilidad y capacidad de procesamiento y de elevado desempeño, disponible 24 horas por día, siete días a la semana, con realización de copias de seguridad constantes.

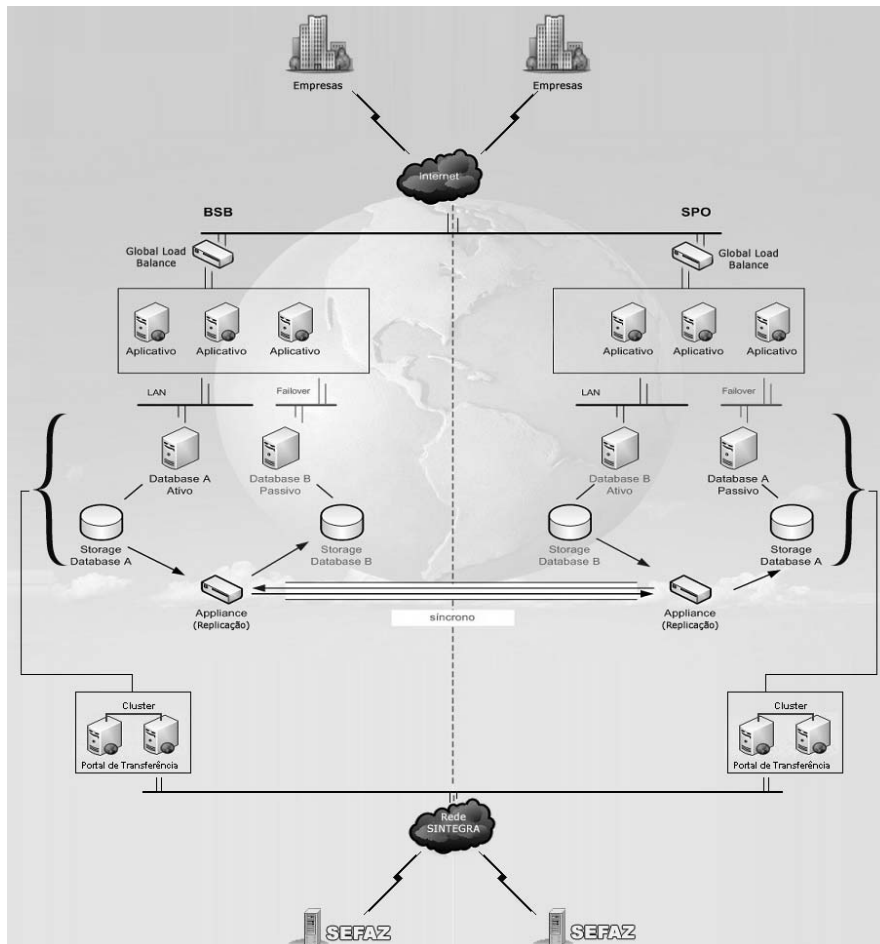
### Redundancia

Con comienzo de producción el 1º de enero de 2008, la Sefaz Virtual RFB posee 2 (dos) sitios totalmente redundantes en todos sus componentes y ambientes. La redundancia ocurre, inclusive, a nivel de red, donde las transacciones podrán efectuarse en el ambiente de San Pablo o Brasilia y viceversa.



TEMA 2.1 (Brasil)

Las funcionalidades previstas son las mismas disponibles en un ambiente mantenido por cualquier Secretaría de Hacienda: mantener actualizada la base de datos de registro de los contribuyentes autorizados a emitir Factura Electrónica; recibir lotes de Factura Electrónica; procesar lotes de Factura Electrónica; cancelar Facturas Electrónicas autorizadas; inutilizar numeración de Factura Electrónica; hacer disponible la consulta de la situación actual de un documento de Factura Electrónica y proveer informaciones sobre el status de servicio.



**Figura 3 -** Arquitectura tecnológica utilizada por la Sefaz Virtual de la Receita Federal del Brasil - Perspectivas de cluster geográfico entre San Pablo y Brasilia

## **2.3 Estrategia de Implantación**

La estrategia de implantación de la Factura Electrónica puede describirse de la siguiente manera:

### **1ª Fase (Fase Pre-operativa)**

En la primera fase de implantación del proyecto, ocurrida entre abril y julio de 2006, diecinueve empresas emitieron facturas electrónicas autorizadas por las Secretarías de Hacienda de los Estados Bahía, San Pablo, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Goiás y Maranhão. En esa fase, las facturas electrónicas se emitieron de forma simultánea a sus tradicionales facturas en papel. Las Facturas electrónicas y sus respectivos DANFES no tenían validez tributaria.

### **2ª fase**

A partir de agosto de 2006, comenzó la segunda fase, donde se amplió la cantidad de empresas emisoras y de Estados autorizantes.

### **3ª fase**

A partir de 1º/abril/2008, están obligadas a la emisión de Factura Electrónica todas las empresas fabricantes de cigarrillos y de distribución de combustibles, vedada la emisión de facturas en papel.

### **Próximas fases**

En las próximas etapas del proyecto, la obligatoriedad de emisión de la Factura Electrónica se extenderá paulatinamente a otros sectores, incluyendo, en los primeros momentos, a fabricantes de bebidas alcohólicas y gaseosas; siderurgia; concesionarias de energía eléctrica; montadoras de vehículos automotores; farmacéuticos; frigoríficos y fabricación de cemento.

## **2.4 Ambiente Nacional**

*Ambiente Nacional* es el término utilizado para designar la infraestructura computacional bajo gestión de la Receita Federal del Brasil (RFB) y compartida con las Secretarías de Hacienda de los Estados y Distrito Federal para recibir y almacenar de forma segura todas las facturas electrónicas y documentos correspondientes.

El sistema genera periódicamente, de forma automatizada por Estados, archivos de sincronización con informaciones sobre los documentos de Factura Electrónica recibidos en el Ambiente Nacional.

En noviembre de 2007, el Ambiente Nacional recibía cerca de 10 mil facturas electrónicas por día, o sea 300 mil facturas/ mes, emitidas por los contribuyentes de los 8 Estados autorizantes.

Al comenzar la obligatoriedad de uso de la Factura Electrónica para los segmentos de fabricación de cigarrillos y distribución de combustibles líquidos, se estima que a partir del 1º de abril de 2008 se recibirán cerca de 1,5 a 2 millones de facturas/ mes<sup>10</sup>.

### **Interacción con el Ciudadano**

En el Portal Nacional de la Factura Electrónica (figura 2), podrán encontrarse informaciones sobre legislación y documentos; manuales de integración y de contingencia; informaciones técnicas de instalación, configuración y mantenimiento; acceso a páginas de las Secretarías Estadales de Hacienda; historia de la Factura Electrónica; empresas participantes; estadísticas; preguntas frecuentes; área para descarga de archivos (download, visualizador, videos, etc.).

El portal permite también la realización de consultas a las facturas electrónicas de dos modos: resumen y completa, además de ser posible verificar las inutilizaciones y disponibilidades.

En el segundo semestre de 2007, se activó la Central de Atención de la Factura Electrónica por teléfono 0800-9782338, para ayudar a los contribuyentes con las dudas y cuestionamientos. La llamada es gratuita.

---

<sup>10</sup> *Utilizando modelo tecnológico semejante a la Factura Electrónica, el proyecto Conocimiento de Transporte Electrónico (CT-e) tiene por objetivo tornar electrónicos los documentos de transporte de cargas y abarcar todos los modos de transporte. En la misma línea de actuación de la Factura Electrónica, crea un documento auxiliar del Conocimiento de Transporte Electrónico (DACTe) y cuenta con la participación de empresas, entidades y agencias reguladoras. El proyecto piloto y la entrada en producción están previstos para 2008.*

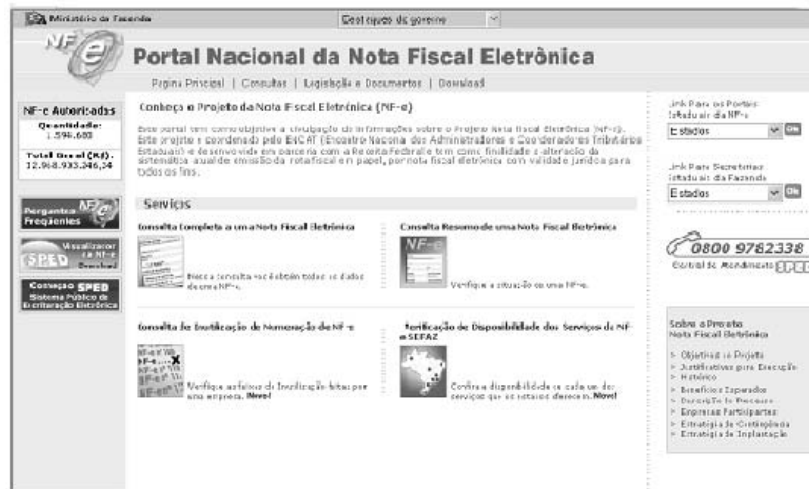


Figura 4 - Portal Nacional de la Factura Electrónica ([www.nfe.Fazenda.gov.br](http://www.nfe.Fazenda.gov.br)).

### 3. SITUACIÓN ACTUAL Y PERSPECTIVAS

Actualmente, el Proyecto Factura Electrónica cuenta con la participación efectiva de siete Secretarías Estadales de Hacienda<sup>11</sup>, las que reciben los documentos de Factura Electrónica enviados por los contribuyentes autorizados y envían esos documentos al Ambiente Nacional de la Receita Federal, sirviéndose de una infraestructura propia de hardware y software. Ocho Estados más están en fase de homologación de las aplicaciones<sup>12</sup>.

Para mejorar la infraestructura tecnológica de las Secretarías de Hacienda de los Estados y de los respectivos puestos de fiscalización, el Ministerio de Economía firmó un convenio con los veintisiete Estados brasileiros, liberando R\$ 50 millones por préstamo. Además, se debe resaltar que la Receita Federal invirtió en el proyecto Sped cerca de R\$ 81 millones hasta ahora.

Los Estados más favorecidos también contribuyen al éxito del proyecto. Para masificar el uso de la Factura Electrónica y minimizar los costos para los contribuyentes, la Secretaría de Hacienda del Estado de San Pablo pone

<sup>11</sup> Esos Estados son Bahía, Goiás, Maranhão, Rio Grande do Sul, San Pablo, Minas Gerais y Espírito Santo.

<sup>12</sup> Esos Estados son Ceará, Distrito Federal, Mato Grosso, Pará, Pernambuco, Paraná, Rondônia y Roraima.

a disposición, de forma gratuita, un sistema emisor de Factura Electrónica para empresas medianas y de pequeño porte, con volumen menor de emisión. Esto se justifica porque las inversiones para las empresas que participaron del proyecto piloto variaron entre R\$150 mil y R\$1.200 mil, dependiendo del grado de especialización de la empresa en el área de tecnología de la información y comunicaciones.

La preocupación del Estado, por lo tanto, está en garantizar que no sólo las empresas de mayor porte tengan acceso al sistema, sino que empresas pequeñas y medianas puedan también hacerlo, a mediano plazo. Que no sólo los contribuyentes localizados en los Estados más ricos de la federación puedan sacar provecho de los beneficios de la Factura Electrónica, sino que el acceso esté a disposición de todos.

Cambiando el foco hacia el sector privado, es interesante observar que algunas empresas ya producen soluciones para proveer ese nuevo nicho de mercado, como venta de servicios, data centers, mensajería, consultoría, cobro basado en Factura Electrónica, etc.

Además, actualmente, más de cincuenta empresas están emitiendo Factura Electrónica en operaciones con todos los Estados del País, lo que resulta en aproximadamente 3 millones de Facturas Electrónicas emitidas y más de R\$ 26.000 millones en volumen de transacciones comerciales entre empresas.

Obviamente, al (buen) contribuyente le interesa adherirse al proyecto, ya que obtiene una reducción significativa de costos, además de mayor seguridad y fácil rastreabilidad en las operaciones. En otro prisma, se puede afirmar que la Factura Electrónica contribuye a aumentar el valor de los productos y la inserción de éstos en el mercado.

Reconociendo la importancia y el potencial de la Factura Electrónica, el Gobierno brasilero la incluyó en el Programa de Aceleración del Crecimiento, en el que están previstas inversiones en infraestructura del orden de 200.000 millones de dólares entre 2007 y 2010.

Otro ejemplo de la dimensión que el proyecto está asumiendo dentro de la coyuntura económica brasilera es la previsión de la utilización de los datos de la Factura Electrónica en el apoyo a la evaluación del proyecto de reforma tributaria ahora en discusión en el Congreso Nacional.

La idea es que a partir de datos consistentes generados por el Sistema Público de Registro de Contabilidad Digital, los entes federativos puedan rever sus proyecciones de ingresos y mejorar el proceso de reforma, obteniendo la mejor distribución de los ingresos públicos, haciendo

llegar los recursos adonde hay mayor carencia. Note que la garantía de la Factura Electrónica es fundamental para el aumento de la confianza en las negociaciones que engloban el delicado proceso de reforma tributaria.

Por todo eso, la Secretaría de la Receita Federal del Brasil tiene la seguridad de que el proyecto Factura Electrónica avanza con seguridad y va a modificar profundamente las relaciones fisco-contribuyente, con ventajas para ambos. Además, existe la seguridad de que el Sistema Público de Registro de Contabilidad Digital y la Factura Electrónica son proyectos de importancia, que van a determinar la mejora de la infraestructura tecnológica y, de esa forma, contribuir significativamente al crecimiento del País.

*Caso práctico*

*Tema 2.1*

## **LA FACTURA ELECTRÓNICA**

**Ricardo Escobar Calderón**  
Director  
Servicio de Impuestos Internos  
(Chile)

*SUMARIO: 1. Introducción.- 2. Alcance del proyecto desarrollado.- 3. Metas y Objetivos.- 4. Metodología.- 5. Beneficios (impactos cuantitativos/ cualitativos).- 6. Desarrollo en torno a la Facturación Electrónica.- 7. Conclusiones.*

### **1. INTRODUCCIÓN**

Para los contribuyentes, el sistema tradicional de emisión de facturas en papel no permite mejorar la eficiencia y la calidad de servicio al cliente, y constituye un obstáculo para concretar la aspiración de incorporarse plenamente al comercio electrónico, y así mantener la competitividad que su entorno les exige.

En el sistema tradicional (papel), el Servicio de Impuestos Internos (SII) exige a los contribuyentes que sus documentos tributarios sean registrados y autorizados por la autoridad tributaria, aplicando un timbre de cuño antes de utilizarlos. Para ello, el contribuyente debe acudir periódicamente a las oficinas del SII, llevando los documentos que desea timbrar, previamente foliados. Este procedimiento tiene las ventajas de dificultar la falsificación de facturas, facilitar la fiscalización y otorgar confianza a los receptores, y las desventajas de ser molesto y costoso para los contribuyentes.

La impresión debe ser hecha bajo estrictas normas de dimensión y formato preimpreso, en papel prefoliado con un correlativo único nacional por empresa y en cuatro ejemplares, cada uno de los cuales debe indicar su destino. La impresión es necesario hacerla con impresoras de impacto, ya que se debe respetar la foliación, lo que no permite utilizar tecnología de impresión moderna.

Adicionalmente, a objeto de cautelar la fiscalización, se exige al contribuyente almacenar las facturas y otros documentos tributarios durante seis años, para una posible revisión posterior. Esto tiene la desventaja de ser costoso en administración y almacenamiento para los contribuyentes.

Los documentos generados en forma tradicional deben ser enviados a sus destinatarios por correo postal.

Por otra parte, desde el punto de vista del control fiscalizador que debe ejercer el SII, el sistema tradicional de facturación al ser predominantemente manual e intensivo en el uso de papel, no permite mejoras sustanciales en la fiscalización del impuesto al valor agregado (IVA), como es su objetivo, ya que no permite contar con datos de calidad en forma oportuna como puede ser a través del ingreso directo de datos a los sistemas computacionales.

Reemplazar los documentos tributarios impresos en papel por documentos electrónicos era una necesidad imperiosa, tanto del SII como de las empresas, para obtener mejoras significativas en la operación de ambos, dado el costo y las molestias derivadas del proceso de autorización de documentos, vía la aplicación del timbre de cuño en los papeles, versus la autorización electrónica de los folios asociados a los documentos electrónicos, además de las ventajas asociadas al procesamiento informatizado de la información.

La tecnología de firma digital permite en la actualidad que se intercambien documentos electrónicos con la plena confianza de los usuarios, acerca de la identidad de los emisores y la integridad de los datos que contienen. Una resolución del SII y, posteriormente, la promulgación de la ley de firma digital permite que la factura, así como otros actos y contratos firmados por este mecanismo, sean legalmente válidos y, tengan el mismo efecto que los estampados en papel, con la ventaja adicional de la reducción del costo de transacción y la garantía de mayor eficiencia y productividad.

## **2. ALCANCE DEL PROYECTO DESARROLLADO**

Al momento de evaluar el proyecto se determinó que el universo de contribuyentes que emitían documentos tributarios regularmente era de 300.000, los que emitían 400.000 millones de documentos tributarios al año, y con una gran concentración ya que los primeros 1.000 emisores dan cuenta del 48% de documentos emitidos.

En el sistema de facturación electrónica en Chile se entregaron las especificaciones de formato que los documentos de los contribuyentes deben cumplir para operar y calificar como documentos tributarios electrónicos. Se especificó un formato XML, firmado digitalmente y considerando la información contenida en facturas y otros documentos tributarios que era de interés incluir



para el SII y para los contribuyentes. Con estas especificaciones los contribuyentes pueden adecuar sus sistemas de facturación o adquirir una solución de factura electrónica en el mercado. Simultáneamente, el SII debió desarrollar el software necesario para la postulación y certificación de contribuyentes; recepción y validación de información, así como las consultas disponibles en su página [Web](#).

Para los Micro y Pequeños empresarios (contribuyentes que no superan los \$500 millones en ventas al año) se habilitó en el sitio del SII un sistema de emisión de factura electrónica sin costo, la Facturación electrónica en el Portal MIPYME del SII, en el que pueden operar sólo contando con un certificado digital y conexión a Internet.

### 3. METAS Y OBJETIVOS

El objetivo general del sistema era otorgar a los documentos tributarios electrónicos la misma validez legal y tributaria que tienen los documentos tributarios tradicionales. Ello impulsa el desarrollo del comercio electrónico, disminuye en forma importante los costos del proceso de facturación en los contribuyentes, y permite incorporar grandes mejoras en su operación y en los servicios ofrecidos a sus clientes, a la vez que les simplifica el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Al SII le permite fiscalizar mejor los créditos y débitos, mejorar el control sobre el traslado de bienes con documentos válidos para la fiscalización y otorgar mejores servicios, con información de mejor calidad, a los contribuyentes.

### 4. METODOLOGÍA

Para operar en el sistema los contribuyentes son autorizados y registrados en el SII como emisores electrónicos. La postulación y la certificación que deben aprobar para obtener la autorización se efectúa vía Internet, y consiste principalmente en la revisión automatizada de archivos de documentos electrónicos similares a los que deberá implementar para operar en el sistema. Adicionalmente, debe enviar archivos con las imágenes de la representación impresa de los documentos, los que son revisados por fiscalizadores cuidando de que cumplan con la normativa en relación a las representaciones impresas.

Ya autorizados, los contribuyentes obtienen folios o números de futuros documentos a través del Web del SII, y, utilizando esos números, emiten, transmiten y almacenan sus documentos tributarios en forma electrónica. El contribuyente envía cada documento al destinatario y al SII, vía Internet.

El contribuyente no incorporado al sistema recibe la representación impresa del documento electrónico y debe operar con ella tal como opera con un documento tradicional, en papel.

Cada documento debe ser generado en el formato definido por el SII (XML), que incorpora una firma electrónica para asegurar la identidad del emisor y cautelar la integridad del documento. Además incorpora un "timbre electrónico", en formato PDF417, en la representación impresa de los documentos, para verificar su validez. Este timbre electrónico, materializado en un código de barras bidimensional, permite a los fiscalizadores verificar fuera de línea, la validez de los documentos impresos que acompañan mercaderías.

El SII dispone de un servicio de verificación de documentos en su sitio Web, lo que permite a contribuyentes y fiscalizadores, cerciorarse de la validez de un determinado documento.

Además del envío de los documentos electrónicos unitarios al SII, el contribuyente debe entregar mensualmente archivos con la Información Electrónica de todas sus compras y ventas. De estos archivos puede omitir los documentos electrónicos que ya haya enviado al SII, pero debe detallar todos los documentos manuales que haya emitido o recibido. Esta constituye una valiosa información para la Fiscalización.

Tanto en el desarrollo del modelo como en la confección de los formatos en que se registran los documentos electrónicos se trabajó con un grupo de empresas seleccionadas especialmente para ello. Durante nueve meses se desarrolló en conjunto con estas empresas las reglas y formatos bajo los que operaría el sistema. Inicialmente se autorizó a nueve empresas las que operaron en una modalidad de marcha blanca para hacer ajustes y mejoras al sistema.

El sistema de factura electrónica se habilitó para todos los contribuyentes el 1 de Septiembre de 2003, fecha en que se publicó la resolución exenta SII N° 45 que establece las normas respecto a la factura electrónica.

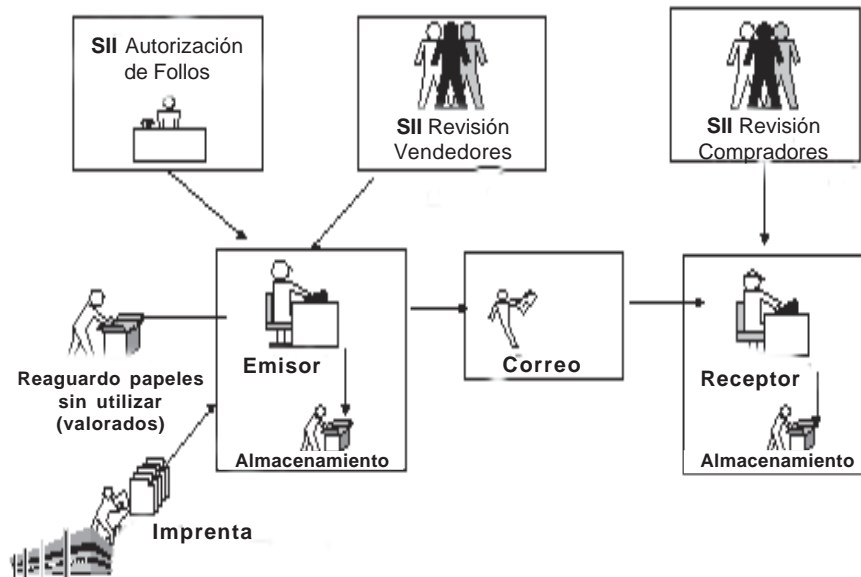
Como resultado de la implantación de la factura electrónica se ha iniciado el "Factoring Electrónico" ya que se habilitó el Registro Público Electrónico de Transferencia de Créditos que permite anotar la cesión del crédito contenido en facturas electrónicas, lo que, según la normativa de mérito ejecutivo de facturas y de su cesión, es requisito suficiente para que el deudor de una factura electrónica se entienda notificado de su cesión.

Para incorporar al Sector Público se trabajó en una solución, en conjunto con otras instituciones, que puede ser utilizada por ellos básicamente para la recepción de facturas electrónicas (el Sector Público es bajo emisor de estos documentos).

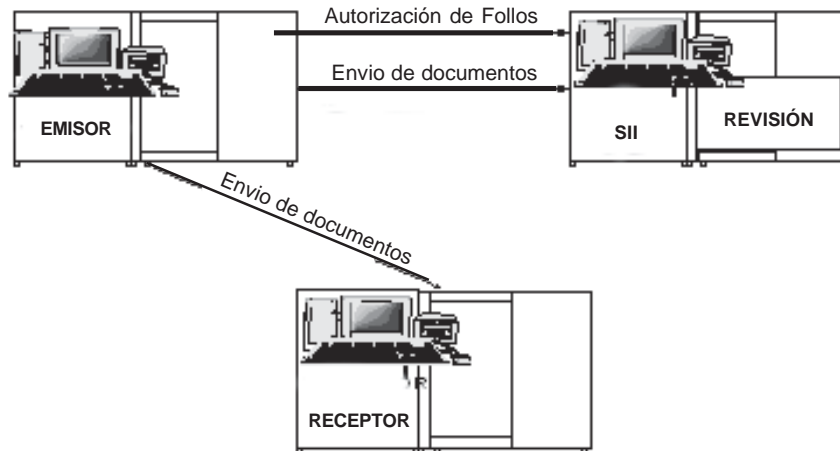
A continuación se muestra las diferencias entre el sistema tradicional y el sistema de facturación electrónica.

FUNCIÓN	FACTURACIÓN PAPEL	FACTURACIÓN ELECTRÓNICA
Foliación de documentos	Pre-impreso en papeles	Autorizado por el Web del SII
Timbrado de documentos	En oficinas del Servicio	Por el contribuyente
Timbre	De cuño	Electrónico
Almacenamiento	Del papel. Contribuyente por 6 años	Electrónico. SII ejemplar tributario. Contribuyente para sus propósitos
Verificación de Validez	Autorización en Web SII.	Autorización,, recepción y validez. En el Web SII.
Impresión del documento	4 Ejemplares, formulario continuo, prefoliado, impresora de impacto	Papel normal, hoja suelta
Generación de Libros de Compra y Venta	Impresos para eventuales revisiones	Electrónicos. Sin obligación de mantenerlos impresos.

**SISTEMA TRADICIONAL (PAPEL)**



### SISTEMA CON FACTURACIÓN ELECTRÓNICA



### 5. BENEFICIOS (IMPACTOS CUANTITATIVOS/CUALITATIVOS)

Entre los principales beneficios reportados por las empresas que han sido autorizadas por el SII para operar en el sistema se encuentran:

- Mejora en los procesos de negocios
- mejoras en la productividad y competitividad,
- disminución en los costos de facturación
- desarrollo del comercio electrónico,
- mejor calidad de la información,
- mejores servicios a los clientes,
- menor tiempo en el proceso de facturación,
- eliminación de las visitas al SII para efectuar el timbraje de documentos.

En referencia a la disminución de los costos de facturación se han hecho estudios que indican que el costo de la facturación electrónica llega a ser un tercio de la facturación tradicional. Y, a pesar de que esta cifra es contundente, los contribuyentes han concluido que los beneficios más importantes están desde el punto de vista de la ganancia de productividad y competitividad que reporta para ellos la gestión informatizada de sus documentos y clientes que les permite la operación en el sistema.

Para el SII, mejora la calidad de información ya que se recibe un archivo electrónico que contiene los documentos tributarios electrónicos; los documentos tradicionales requieren ser digitados (con la consiguiente posibilidad de error) para efectuar algún proceso con ellos. Mayor cantidad de información, ya que se recibe un ejemplar de cada documento tributario electrónico emitido y mensualmente la información de compras y ventas de los contribuyentes autorizados. Mejora en los procesos de fiscalización debido a la existencia de más y mejor información. Disminución del timbraje físico de documentos en las oficinas del SII, con lo cual se puede dar un mejor servicio a los contribuyentes.

## **6. DESARROLLO EN TORNO A LA FACTURACIÓN ELECTRÓNICA**

Se espera masificar la factura electrónica de manera que, al término de los próximos cinco años, se genere electrónicamente la gran mayoría de los documentos tributarios que se emiten en el país. Para ello el SII debe ir potenciando su plataforma de manera de fortalecer su capacidad de procesamiento y almacenamiento de información.

Habiéndose ya incorporado a la modalidad electrónica todos los documentos tributarios asociados a compras y ventas, incluidos los de exportación, se está incluyendo en el sistema de Documentos Tributarios Electrónicos la recepción de libros contables, lo que permite a los contribuyentes evitar generarlos en papel y almacenarlos. Inicialmente se han considerado los libros de Diario, Mayor, Existencias, Balance, Plan de Cuentas. Los contribuyentes que operan con esta facilidad, deben enviar al SII comprobantes electrónicos del cierre anual de dichos libros y, si estos le son requeridos producto de una notificación, deberá entregarlos con el respectivo cierre enviado en forma previa. Esto resulta muy atractivo tanto para los contribuyentes, principalmente al evitarse la documentación que deben mantener impresa para posibles fiscalizaciones, como para el SII que puede mejorar notablemente la fiscalización contando con la información de estos libros contables electrónicos.

En Septiembre de 2005 se habilitó un portal destinado a las MIPYMES (micros, pequeñas y medianas empresas), que incluye un sistema de Facturación Electrónica en el que dichas empresas pueden, conectados al sitio Web del SII, emitir y recibir sus documentos tributarios electrónicos, así como construir sus libros de compra y venta los que debe mensualmente, una vez cerrado el período, enviar al SII. Adicionalmente les provee de la posibilidad de construir el documento electrónico mediante el cual pueden anotar la cesión de crédito de una factura lo que les permite acceder al Factoring Electrónico.

Para los usuarios del sistema de facturación electrónica orientado a MIPYMES, se ha habilitado también, desde marzo 2007, un sistema de Tributación Simplificada orientado a simplificar la gestión contable y facilitar el cumplimiento tributario de las más pequeñas de estas empresas: empresas individuales o individuales de responsabilidad limitada que cumplan con los requisitos para acogerse al artículo (14 ter.) emitido durante 2007, de la Ley del Impuesto a la Renta.

El mencionado Artículo (14Ter) de la Ley de Impuesto a la Renta permite determinar de una forma simple la Renta Líquida Imponible, y libera de algunas obligaciones tributarias (confección de balances, la aplicación de la corrección monetaria, la realización de inventarios, la confección del registro FUT), además de otras ventajas tributarias como la deducción inmediata de gastos.

El sistema de Tributación Simplificada se alimenta de las transacciones que la empresa realiza en la aplicación de Factura Electrónica del Portal MIPYME y de las eventuales transacciones en papel que deben ser registradas manualmente a través de un módulo de ingreso. Con esta información, el sistema les puede generar automáticamente:

- Los libros contables obligatorios (Libro de Compras y Ventas, Libro de Remuneraciones, Libro de Honorarios y Otros Ingresos y Egresos).
- Propuestas de sus declaraciones mensuales de Impuesto al Valor Agregado (IVA), y de declaración anual de Impuesto a la Renta.
- Declaraciones juradas anuales que deben presentar como retenedores de Sueldos y Retenciones (honorarios).
- Reporte Financiero Simplificado que pueden presentar en instituciones financieras como antecedentes para evaluación de otorgamiento de créditos.

En el ámbito del Registro Público de Transferencia de Créditos se han incorporado servicios automáticos que requieren las empresas que han comenzado a hacer Factoring Electrónico y pueden anotar y consultar en el Registro con sistemas automatizados. Además, se ha explorado con los Bancos, el concordar un estándar de pago electrónico para los documentos tributarios electrónicos, lo que permitiría hacer electrónico todo el proceso.

Por otra parte, para mejorar la fiscalización, se están implementando sistemas de inteligencia de negocios que hacen uso del gran volumen de información disponible realizando cruces, análisis y otros procesos que permitan optimizar la detección de focos de evasión tributaria. Asimismo, se está diseñando un mecanismo mediante el cual los fiscalizadores puedan revisar y recorrer los libros de compra y venta, y posteriormente los demás libros contables electrónicos, entregados por los contribuyentes.

## CONCLUSIONES

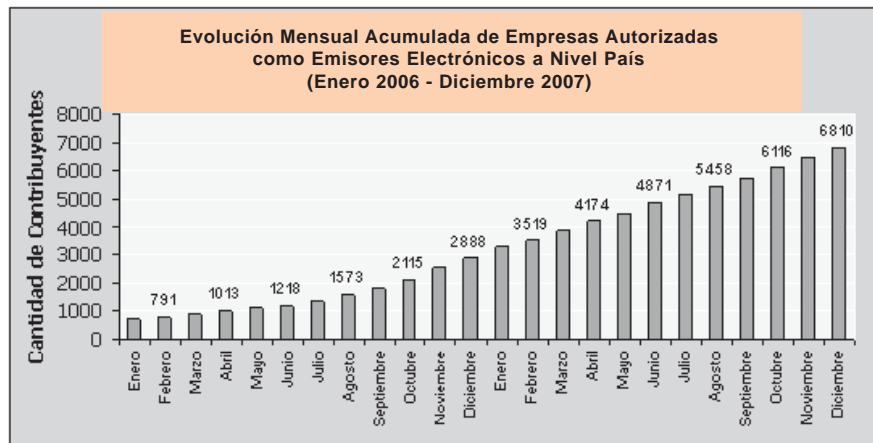
A la fecha hay prácticamente 7,000 contribuyentes autorizados a emitir facturas electrónicas, de los cuales el 75% son MIPYMES que operan en el sitio Web del SII con la funcionalidad habilitada para ellos.

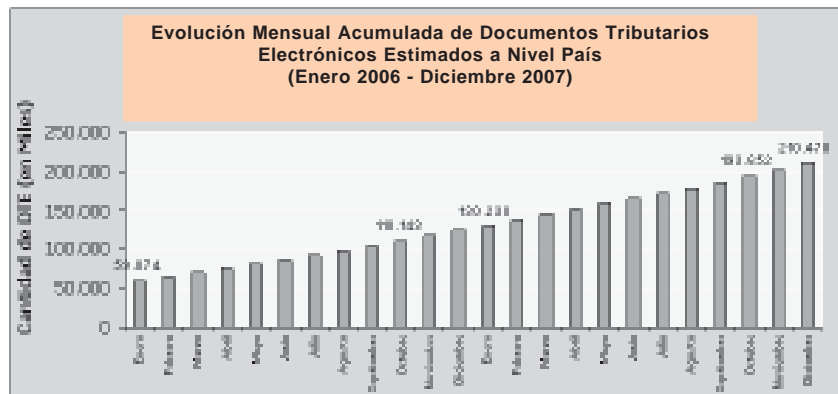
Los contribuyentes actualmente autorizados generan más de 8 millones de documentos tributarios electrónicos mensuales, lo que representa más del 25% del total de documentos tributarios emitidos en el país.

Se ha autorizado a casi 500 organismos públicos (ministerios, intendencias, municipalidades, servicios públicos) para que puedan recibir facturas electrónicas desde sus proveedores privados.

Desde la puesta en marcha del sistema a la fecha, el SII ha recibido aproximadamente 220 millones de documentos tributarios electrónicos, los que junto a los libros electrónicos de compra y venta que mensualmente deben enviar los contribuyentes que emiten factura electrónica, constituyen una valiosa fuente de información, de muy buena calidad, para efectuar su labor fiscalizadora.

A continuación se muestran gráficos que muestran la evolución de los años 2006 y 2007, tanto en recepción de documentación electrónica como en incorporación de contribuyentes al sistema.





Como evaluación del proceso a través del cual se desarrolló este sistema, vale la pena destacar que fue muy positivo el que las empresas pudieran participar, a través de un grupo seleccionado para ello, tanto en el diseño del modelo como en los formatos de los documentos. Esto significó que se incorporaron muchos elementos que eran de interés de las empresas en la documentación electrónica para un mejor uso y aprovechamiento de la información. Adicionalmente, fue muy provechosa la experiencia de que la Administración Tributaria desarrollase un sistema en colaboración con las empresas y considerando sus intereses.

El habilitar una plataforma en el Servicio de Impuestos Internos, en el que los Micro, Pequeños y Medianos contribuyentes pudieran incorporarse al sistema gratuitamente, sólo contando con un certificado digital para la firma electrónica, permite que haya una importante penetración del sistema entre los pequeños empresarios, para los que la facturación manual es un proceso caro y engorroso.

Adicionalmente, si estos pequeños empresarios, son requeridos de facturar en modalidad electrónica por sus clientes, que quieren disfrutar de los beneficios de recibir documentos en forma electrónica, tienen la posibilidad de hacerlo fácilmente.

Adicionalmente, las empresas del segmento MIPYME que participan del sistema de Tributación Simplificada pueden optimizar su gestión tributaria y contable y reducir los costos de cumplimiento tributario, aumentando su competitividad.

Los grandes contribuyentes también se van incorporando voluntariamente al sistema, en forma creciente. A la mayoría de ellos la incorporación al sistema les significa realizar un ordenamiento en su información y procesos, lo que finalmente, también redundará en un mejoramiento de su gestión.



## LA EFICIENCIA DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS Y LA DISMINUCIÓN DE LOS COSTOS DE CUMPLIMIENTO

**Sabina Walcott-Denny**

Comisionada

Departamento de Rentas Internas

(Barbados)

*SUMARIO: Introducción.-1. Eficiencia operativa, mejores facilidades y servicio al cliente.- 2. Dotación de personal, equipos y capacitación.- 3. Flexibilidad horaria.- 4. Comunicación.- 5. Tecnología.- 6. Página Web.-7. Iniciativa del disquete.- 8. El nuevo sistema de administración tributaria automatizado.- 9. El papel de la auditoria en la disminución de los costos de cumplimiento.- 10. Ideas innovadoras: depósito directo.- 11. Declaración jurada simplificada.- 12. La exposición tributaria.- 13. Algunas otras cuestiones de eficiencia y costo.- 13.1 Legislación. 13.2 Los costos de las nuevas disposiciones.- 13.3 Sistema de rendición de cuentas.- 13.4 Análisis del costo-beneficio.- 13.4 Cuantificación de algunos costos de cumplimiento.- Conclusión.*

### INTRODUCCIÓN

El cumplimiento constituye la principal meta de los administradores tributarios. Significa que todos los contribuyentes deben pagarle a su administración el monto correcto de impuestos a los cuales se encuentran sujetos en los plazos que determina la legislación fiscal vigente.

Podría decirse que el verdadero costo de cumplimiento para cualquier jurisdicción tributaria comprende:

- El costo operativo total de la Administración Tributaria, El costo incurrido por los interesados en recaudar en nombre de terceros-tributación en la fuente,
- El costo incurrido por los contribuyentes para presentar sus declaraciones de ganancias.

Un buen sistema tributario debe ser sólido y eficiente en términos de recaudación al tiempo que minimice el costo de cumplimiento. Para lograr estos objetivos, la Administración Tributaria deberá mejorar diversos aspectos de su desempeño. También deberá reducir al mínimo el costo directo de cumplimiento para los interesados y los contribuyentes. Este documento busca esbozar los aspectos del sistema de la Administración Tributaria de Barbados que contribuyen con las metas de eficiencia y la disminución de los costos de cumplimiento. Examinará las medidas específicas tomadas por el Departamento de Ingresos Públicos (IRD, según su sigla en inglés) para mejorar la eficiencia y disminuir los costos de cumplimiento. Algunos de estos cambios se consideran tradicionales mientras que otros deben clasificarse como innovadores.

## **1. EFICIENCIA OPERATIVA, MEJORES FACILIDADES Y SERVICIO AL CLIENTE**

A nivel operativo deben ser necesarios el personal y el equipo adecuados de la mano de un ambiente de trabajo agradable para mejorar la eficiencia de la Administración Tributaria. En el transcurso de los últimos quince años, Barbados trabajó para mejorar las instalaciones para el personal y los contribuyentes. Al contribuyente se lo recibe en una dependencia de servicio al cliente equipada con televisión y áreas amplias de espera. Se agregaron más líneas telefónicas en el área para brindarle al público un servicio más ágil y eficiente.

Los contribuyentes ahora podrán obtener información más fácilmente así como también una atención más rápida por parte de los funcionarios. La sección de la dependencia dedicada al servicio al cliente les ofrece mayores beneficios a los contribuyentes y agilizó las operaciones del Departamento a través de servicios al contribuyente de calidad.

Otras facetas del servicio al contribuyente incluyen un programa de extensión por el que los funcionarios ofrecen un servicio de asistencia en puntos estratégicos en centros comerciales y otras zonas comerciales muy concurridas. Esta actividad se lleva a cabo generalmente en el mes de abril antes del vencimiento de la presentación de la declaración jurada.

En general, los contribuyentes aprovechan al máximo estos servicios en dichos puntos ya que evitan las aglomeraciones en la oficina central de la ciudad capital.

Los servicios prestados por medio del programa de extensión ayudaron a reducir la necesidad de que los empleados de la planta permanente trabajen horas adicionales para poder cumplir con la gran demanda de recursos humanos durante el periodo de mayor actividad del año.

## **2. DOTACIÓN DE PERSONAL, EQUIPOS Y CAPACITACIÓN**

Un Departamento es tan eficiente como su personal y el equipo con el que cuenta el personal para realizar sus tareas de manera eficiente y efectiva. El personal del IRD sigue siendo el mismo desde hace muchos años. Por lo tanto, la dirección debió mejorar el nivel de capacitación para los funcionarios para así poder asegurar que se aproveche al máximo los recursos limitados con los que cuenta.

Se brindó capacitación tanto a nivel local como internacional. Los funcionarios que participaron de estos programas de capacitación lograron mejorar sus aptitudes fiscales, por lo que aportaron una perspectiva renovada y diferente a las tareas encomendadas.

La capacitación permanente de los funcionarios forma parte del legado del Departamento para su actualización con respecto a las nuevas tecnologías y la prestación de mejores servicios a los contribuyentes.

En términos de equipos, hemos incorporado más computadoras para que el personal desarrolle sus tareas. Esto garantiza que los asuntos de los contribuyentes se atiendan con mayor celeridad.

## **3. FLEXIBILIDAD HORARIA**

El IRD observó las quejas frecuentes de los contribuyentes con respecto a la imposibilidad de acceder a los servicios del Departamento antes de las 8:30 a.m. y luego de las 4:30 p.m. Para atender este reclamo, el Departamento implementó el horario flexible para algunos de sus empleados.

Esto permitió que algunos funcionarios definan su horario de trabajo de manera que se ajuste a sus responsabilidades personales y a las necesidades del Departamento.

Significa que los contribuyentes podrán contar con el servicio del Departamento durante dos horas más por día. El horario normal anteriormente era de 8:15 a.m. a 4:30 p.m. Hoy existen tres "horarios de atención":

7:15 a.m. - 3:30 p.m.  
8:15 a.m. - 4:30 p.m.  
9:15 a.m. - 5:30 p.m.

#### **4. COMUNICACIÓN**

El principal objetivo de una Administración Tributaria es el de facilitar el cumplimiento de los contribuyentes con las disposiciones fiscales. Entonces, es necesario que la Administración Tributaria brinde respuestas más rápidas y precisas a los contribuyentes por medio de todos los canales de comunicación. El Departamento empleó los servicios del Servicio de Información del Gobierno (GIS, según su sigla en inglés), un organismo del estado que se ocupa de la disseminación de la información por medios impresos y electrónicos en nombre de la Administración pública. El GIS se emplea ampliamente para crear conciencia en los contribuyentes con respecto a sus derechos y obligaciones y sobre que deben hacer para cumplir con sus responsabilidades, especialmente en épocas de presentación de declaraciones juradas.

#### **5. TECNOLOGÍA**

Antes de 1995 el sistema operativo del IRD era esencialmente manual. Los funcionarios debían transferir manualmente información de las declaraciones presentadas por los contribuyentes a un sistema de registro de tarjetas del Departamento. Este proceso era lento y tedioso, por lo que llevaba meses completar los procesos de devoluciones y liquidaciones de los contribuyentes.

En 1995, el IRD con la ayuda de CIAT y un equipo de consultores provenientes en su mayoría de la Administración Tributaria de Canadá, implementó una parte de un sistema informático para la captura electrónica de la información que anteriormente se registraba en forma manual.

Este nuevo sistema le permitió al Departamento completar las declaraciones juradas en un plazo de seis meses, inferior al que demandaba el sistema anterior. El año 1995 se tomó como un año de lanzamiento y de ahí en adelante contamos con información relevante rápidamente disponible sobre los contribuyentes con un clic del ratón.

#### **6. PÁGINA WEB**

El Departamento lanzó su sitio [Web](#) hace aproximadamente tres años. Esta iniciativa estuvo impulsada por dos objetivos fundamentales. Primero, el Departamento deseaba expandir su alcance al público contribuyente en su esfuerzo permanente de informar y educar a los contribuyentes acerca del Sistema Tributario de Barbados y las Leyes y Reglamentaciones que lo rigen. Creemos que cuanto más informado se encuentre el público sobre las leyes tributarias y los derechos, obligaciones y beneficios que emanan de

dichas leyes, mayor será el nivel de cumplimiento voluntario. Por lo tanto, el sitio ofrece una amplia variedad de información y sirve a los contribuyentes locales y otras personas extranjeras que pudieran estar interesados en el Sistema Tributario de Barbados.

Segundo, permitirle al Departamento brindar un servicio más efectivo y eficiente al público contribuyente. Por ejemplo, se encuentran disponibles en línea los formularios de declaraciones juradas, tanto para las personas físicas como jurídicas. Esta funcionalidad es útil particularmente para los contribuyentes no-residentes. Muchos otros formularios necesarios para ciertas obligaciones tributarias también se encuentran disponibles en línea. La gama de servicios que hoy se prestan será expandida gradualmente a medida que el Departamento actualice su Sistema de Gestión de Información.

## **7. INICIATIVA DEL DISQUETE**

Las Administraciones se enfrentan a la necesidad de alentar el cumplimiento creando un entorno propicio para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones legales con el Departamento y al mismo tiempo mantengan los costos de cumplimiento en un nivel razonable. El Departamento permitió que los grandes contribuyentes presenten datos de la nómina de empleados en disquete, que anteriormente presentaban en forma impresa. Este mecanismo también sufrirá modificaciones con la implementación del nuevo Sistema de Administración Tributaria Automatizado en el 2009. El Departamento está realizando todos los esfuerzos por emplear la tecnología para incrementar su eficiencia y reducir los costos de cumplimiento.

## **8. EL NUEVO SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA AUTOMATIZADO**

En mayo de 2007, el Gobierno de Barbados y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) firmaron un Acta Acuerdo para la implementación de un Nuevo Sistema Automatizado para el Departamento de Ingresos Públicos.

Los componentes clave del sistema son:

- Presentación electrónica,
- Procesamiento de transacciones en línea,
- Sistema de Gestión de Documentos y Flujos de Trabajo,
- Sistema de Soporte de Decisiones.

El IRD admitió que para mantenerse a la vanguardia de la tecnología y ofrecerles mejores servicios a los contribuyentes, debía ofrecerles la oportunidad de presentar las declaraciones juradas en línea y el uso de Internet para presentar documentos. El nuevo sistema permitirá además que la dirección proporcione información específica regularmente.

El proyecto se encuentra en la fase de desarrollo con fecha efectiva de lanzamiento en febrero de 2009. El nuevo sistema automatizado incorporará mayores beneficios para los contribuyentes y otros interesados que deban interactuar con el IRD. La información que antes se presentaba manualmente, ahora se entregará en formato electrónico.

## **9. EL PAPEL DE LA AUDITORÍA EN LA DISMINUCIÓN DE LOS COSTOS DE CUMPLIMIENTO**

El cumplimiento tributario es el grado en el que el contribuyente cumple o incumple con las leyes fiscales de su país, por ejemplo declarando ganancias, presentando una declaración jurada y pagando el impuesto adeudado oportunamente. En Barbados, así como también en muchas otras Administraciones Tributarias, el desafío es el de incrementar el número de contribuyentes inscriptos y asegurar que los que se inscriban declaren las ganancias correspondientes de todas las fuentes. Un sector que constituye un gran desafío para el Departamento de Ingresos Públicos es el de los trabajadores autónomos.

En esta categoría se incluyen los artesanos y los profesionales, inclusive abogados y médicos. Por ende, el sector de auditoría debe desempeñar un papel crítico para asegurar que los trabajadores autónomos y demás contribuyentes cumplan con sus obligaciones y presenten sus declaraciones juradas anualmente.

El proceso de auditoría le brinda al Departamento la oportunidad de verificar la precisión de los datos consignados en las declaraciones juradas que se presentan así como también la de identificar a los contribuyentes que no presentaron sus declaraciones juradas. Por lo tanto, es esencial contar con un programa de auditoría agresivo en toda la Administración Tributaria. La asignación de recursos en la división de auditoría para los grupos críticos de los trabajadores autónomos y las grandes empresas obliga a los contribuyentes en dichos grupos a cumplir.

En Barbados existe un auge de la construcción, con un incremento del número de personas que se emplean en la industria de la construcción y los servicios relacionados. La Administración está atenta al crecimiento de esta actividad y ha aumentado el número de auditores que se desempeñan en el campo.

Los funcionarios a cargo de las tareas sobre la nómina de empleados ahora pueden identificar a los nuevos empleadores y empleados en el transcurso de los proyectos, lo que asegura que se apliquen las deducciones necesarias y que se le entreguen al Departamento. La presencia de funcionarios promueve el cumplimiento y reduce los costos para el Departamento cuando se requieren medidas adicionales para recuperar los impuestos que no se recaudan puntualmente.

Actualmente, el objetivo del programa de auditoria es el de detectar a las personas que no cumplen y tomar medidas al respecto. Dado que solo un porcentaje relativamente bajo de la población puede controlarse por año, el tiempo y el personal disponible se emplean sabiamente y donde se obtendrán los mayores beneficios. Reconocemos que siempre podemos mejorar, particularmente, en términos del uso de la tecnología.

#### **10. IDEAS INNOVADORAS: DEPÓSITO DIRECTO**

La mejora de los servicios tributarios facilita significativamente el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, aumentando la recaudación, consolidando la imagen institucional y mejorando las relaciones entre la Administración Tributaria y la sociedad. Un avance en el Departamento es la aplicación del Sistema de Depósito Directo que se introdujo en el año 2003 y les ofreció a los contribuyentes la oportunidad de recibir un depósito de las devoluciones de impuestos directamente en la cuenta bancaria de su preferencia.

El sistema de depósito directo le permite al IRD asignar recursos que anteriormente se empleaban en la emisión de cheques a otras actividades como la de auditoría. Antes de la iniciativa del depósito directo en el año 2003, debían emitirse cheques para cada contribuyente beneficiario de una devolución de impuestos. Un gran número de contribuyentes aceptaron esta iniciativa y solicitaron el depósito directo de su devolución en su respectiva cuenta bancaria.

#### **11. DECLARACIÓN JURADA SIMPLIFICADA**

Algunas medidas hacen que las declaraciones juradas sean más complicadas, pero muchos contribuyentes no pueden beneficiarse con ellas debido a sus bajos ingresos. Un método que implementaremos para contrarrestar este problema es la declaración jurada simplificada que podrá ser empleada por personas con deducciones mínimas. Una declaración como esta permitiría que más contribuyentes completen sus propias declaraciones juradas, lo que contribuye a reducir los costos para el contribuyente y el Departamento.

## **12. LA EXPOSICIÓN TRIBUTARIA**

Todos los años en el mes de abril, el IRD invita a una exposición tributaria en el centro de la ciudad capital. La Exposición Tributaria le permite al Departamento destacar su papel y al mismo tiempo entregar folletos informativos de varios aspectos relevantes del sistema tributario para los contribuyentes. La Exposición también incorpora a otros organismos de recaudación del gobierno, principalmente el Departamento de IVA y el Departamento Nacional del Seguro.

Los visitantes de la Exposición también reciben servicios de profesionales de la salud que les realizan controles de la presión arterial, glucosa en sangre y colesterol. También invitamos a los estudiantes de los cursos superiores de la escuela secundaria para que aprendan sobre la importancia de cumplir con las obligaciones tributarias y el empleo de los recursos tributarios para la educación, cuidado de la salud y otros beneficios de los que gozan.

Además, un especialista en materia tributaria de la universidad u otra institución ofrece una conferencia. El público puede hacer preguntas y comentarios. En los últimos cuatro años los temas abordados fueron:

- 2004 - Trabajando conjuntamente con nuestras pequeñas empresas y trabajadores independientes.
- 2005 - El Departamento de Ingresos Públicos como socio en el desarrollo social y económico de Barbados.
- 2006 - El papel del Departamento de Ingresos Públicos en su relación con la prestación de servicios sociales.
- 2007 - Trabajando juntos con los jóvenes y el deporte.

## **13. ALGUNAS OTRAS CUESTIONES DE EFICIENCIA Y COSTO**

### **13.1. Legislación**

Luego de la presentación del Presupuesto anual, se esperan modificaciones de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Cada modificación deberá acompañarse con la legislación pertinente. La legislación necesaria para realizar las modificaciones debe definirse en tiempo y forma. Cualquier demora en la redacción de la legislación puede afectar la agilidad de la Administración Tributaria y las empresas. Asimismo, los contadores y otras personas que representen a los contribuyentes deberán contar con la legislación vigente para su interpretación.



No podemos dejar de destacar la importancia de que los contribuyentes y las empresas entiendan dichas leyes. El desempeño de la economía podría verse afectado por dichas leyes. Si los legisladores crean leyes fiscales terriblemente complejas o que cambian rápidamente, los contribuyentes pueden verse afectados al carecer de una conclusión razonablemente certera acerca de cómo la tributación afectará su empresa o inversión. Además, podrían incurrir en gastos de asesores especiales. Esto incrementaría sus costos de cumplimiento.

Cuando las consecuencias fiscales de varias actividades económicas son impredecibles, entonces la política tributaria podría impactar el crecimiento de la economía. Las leyes deben ser oportunas, apropiadas y simples. Por ejemplo, los cambios tributarios con respecto a las alícuotas y deducciones implementados en el año 2002 implicaban modificaciones para los siguientes cinco años, lo que les permitió a los contribuyentes realizar un plan de negocios, teniendo en cuenta todas las obligaciones tributarias.

### **13.2. Los Costos de las Nuevas Disposiciones**

La introducción de nuevas disposiciones fiscales puede aumentar el tiempo que lleva completar los formularios más comúnmente utilizados para fines tributarios tanto para las personas físicas como jurídicas. En Barbados, las implicancias de las nuevas disposiciones podrán ser mayores para las empresas unipersonales cuando se requiera información que antes no era necesaria presentar.

Por ejemplo, para el ejercicio fiscal 2007, las deducciones que pueden solicitar los contribuyentes de su participación accionaria en una cooperativa de crédito son de \$10.000. Dicho monto no podrá ser retirado por un periodo de cinco años.

Esta modificación de la Ley del Impuesto a las Ganancias obliga a las Cooperativas de Crédito a monitorear los depósitos y retiros a las cuentas de participación en acciones de sus socios y aplicar retenciones del veinte por ciento sobre todos los fondos que se retiren dentro del período de cinco años establecido por ley.

Dicha retención deberá girarse al Comisionado dentro de los siete días. Las Cooperativas de Crédito de Barbados no están sujetas al impuesto a las ganancias y por lo tanto, antes de la modificación no estaban obligadas a presentar declaraciones juradas de ningún tipo al Comisionado.

Algunas de las modificaciones de la Ley extienden los plazos para que cada contribuyente complete la declaración jurada. Algunas otras modificaciones

de la Ley también se traducen en la necesidad de más tiempo para que los funcionarios que deben verificar estas declaraciones juradas hagan su trabajo. En consecuencia, aumentó el costo total por cada declaración jurada para el Departamento. En el año 2007, se realizaron diecinueve modificaciones de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Algunas de las modificaciones no fueron significativas, pero otras fueron de naturaleza más profunda y tal vez algunos contribuyentes requieran asesoramiento profesional.

### **13.3. Sistemas de Rendición de Cuentas**

Para monitorear el progreso de los programas, es esencial contar con un buen sistema de rendición de cuentas que brinde detalles del progreso, los resultados y una advertencia temprana cuando las cosas no salgan según los planes. A continuación enumeraremos los requisitos de rendición de cuentas más representativos a nivel de gerencia del área de auditoría:

- Resumen de los casos cerrados según el Presupuesto,
- Resumen del tiempo que se dedicó a cada tarea,
- Información estadística de las determinaciones y nuevas determinaciones y las razones de las últimas,
- Discrepancias totales identificadas,
- Informe de la recaudación efectiva con respecto a la recaudación liquidada, que surja directamente del trabajo de auditoría,
- Resumen de los costos incurridos en la implementación del programa.

### **13.4. Análisis del Costo-Beneficio**

Para lograr la eficiencia de una Administración Tributaria deben considerarse los costos incurridos y los beneficios que se obtienen de la asignación de esos recursos. Las actividades se realizan con restricciones de tiempo. También deben tenerse en cuenta los costos y beneficios relacionados con cada tarea.

#### **Ejemplo de una auditoría e investigación:**

El trabajo de auditoría e investigación suele requerir tiempo y es difícil para el personal determinar cuando cerrar un caso y continuar con otro. Las auditorías de menor envergadura no requieren la misma cantidad de tiempo - en estos casos el enfoque está puesto en cifras altas y amplia cobertura. Las Administraciones Tributarias deben reconocer que no pueden perseguir auditorías o investigaciones hasta encontrar el último Dólar de discrepancia. El concepto del costo de oportunidad al que nos referimos anteriormente en este documento es importante -perseguir el último dólar de deuda tributaria

puede costar el inicio de una investigación más lucrativa o el logro de la cobertura deseada para los contribuyentes-. Es fácil atascarse de manera que las discrepancias que se descubren luego de un cierto punto sean superadas por el costo de continuar con el caso (reducción de declaraciones juradas).

Casi en todas las investigaciones o auditorias se aplica la regla del 80/20; el 80% de las discrepancias se detectan normalmente en el primer 20% del tiempo que se dedica a la tarea. Luego, el 80% del tiempo restante producirá solo el 20% de la discrepancia. Como los recursos son limitados, y esto es cierto en términos generales, la política es que los auditores detecten el 80% y luego sigan con otro caso para detectar otro 80% en él.

### **13.5. Cuantificación de Algunos Costos de Cumplimientos**

Si bien es difícil medir el costo total de cumplimiento, podemos intentar medir algunos aspectos de dicho costo. Dos tipos de costos generales son: costos indirectos y costo de oportunidad. El costo indirecto puede dividirse según tres actividades: planificación tributaria, cumplimiento general y costas legales. El primer tipo de costo indirecto, la planificación tributaria se refiere a todas las decisiones económicas que toman los individuos y las empresas para maximizar sus beneficios dentro de la ley. El segundo tipo de costo indirecto, el cumplimiento general, se refiere a las acciones básicas requeridas para presentar la declaración de ganancias, inclusive la contabilidad, educación, preparación de formularios y envío. El tercer tipo de costo indirecto es el de administración tributaria y las costas legales, referido al costo del IRD, los Tribunales (costo asociado a casos tributarios) y el Tribunal de Apelaciones, así como también los costos incurridos por los contribuyentes en sus relaciones con estas instituciones.

El costo de oportunidad es el resultado de una actividad económica menos eficiente que adquiere prioridad sobre una actividad más eficiente. Por ejemplo, un vendedor reconoce que puede vender una variedad especial de manzanas de un proveedor a \$2 y debido a que el producto está en falta, se ve obligado a comprar otra variedad de otro proveedor que debe vender a \$1. La pérdida de \$1 (o sea, \$2 menos \$1) representa el costo de oportunidad del vendedor.

En este caso, la determinación del valor de la actividad económica fue fácil de identificar ya que el vendedor conocía el precio de venta de las manzanas. Sin embargo, medir el costo de oportunidad del cumplimiento tributario puede ser más difícil: pueden cuantificarse algunas partes pero otras presentan una naturaleza más especulativa.

Un ejemplo de un costo de oportunidad tributaria cuantificable es el de los empleados a quienes se les realizan retenciones de sus salarios. En realidad, se obliga a los contribuyentes a pagar por adelantado su impuesto a la ganancia. Por ende, pierden beneficios económicos (intereses, ganancias, dividendos) que pudieran haber generado con el dinero desde el momento de la retención hasta el momento en el que los impuestos vencen. Pueden estimarse los costos de oportunidad asociados con la retención.

### **CONCLUSIÓN**

El Departamento de Ingresos Públicos comienza una nueva era. Debemos lograr mayor eficiencia y disminuir el costo del cumplimiento. El Nuevo Sistema Tributario Automatizado beneficiará a la Administración Tributaria, los interesados y los contribuyentes, entre ellos, bancos, estudios contables, empresas de seguro, cooperativas de crédito y demás contribuyentes y organizaciones que interactúan con el IRD. Ciertamente, el Departamento reconoce el papel crítico que debe desempeñar para asegurar la eficiencia del sistema tributario y la reducción de los costos de cumplimiento.

*Caso práctico*

*Tema 2.2*

## **LA EFICIENCIA DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS Y LA DISMINUCIÓN DE LOS COSTOS DE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO**

**José María Zubiría**

Jefe

Servicio de Administración Tributaria

(México)

*SUMARIO: Introducción.- 1. El proyecto Plataforma.- 2. Servicios en el nuevo portal de Internet.- 3. Declaraciones.- 4. Devoluciones automáticas.- 5. Factura electrónica.- 6. Procesos de simplificación en la atención presencial.- 7. Certificación ISO 9000 en los módulos de servicio al contribuyente.- 8. Experiencias en proyectos de mejora de las operaciones de comercio exterior.- 8.1 Sistema Aduanero Automatizado Integral.- 8.2 Padrón de importadores. Conclusiones.*

### **INTRODUCCIÓN**

El permanente cambio en el entorno económico, político y social, hace necesario pensar en una administración tributaria basada en el uso de las mejores prácticas de planeación, prevención, operación, dirección y control, para ser eficiente.

Por su parte, la evasión, el contrabando y la informalidad causan inequidad y desequilibrio, por lo que es indispensable que la administración tributaria establezca medidas que permitan abatirlos.

El trabajo que realiza la Administración Tributaria debe resultar en recaudar más y mejor, en controlar con mayor eficiencia el tráfico de mercancías, en facilitar el servicio a los usuarios del comercio exterior y en elevar las condiciones de seguridad de su operación. Estos retos plantean la necesidad de elevar los estándares de eficiencia y eficacia gubernamental en materia recaudatoria y de adecuar su actuación a las nuevas exigencias de la economía global.

Las administraciones tributarias modernas, deben generar nuevos e innovadores procesos de planeación y gestión administrativa para garantizar la continuidad operativa de sus servicios y responder de manera integral a los retos que demanda la eficiencia recaudatoria.

Los procesos de cambio deben comenzar por replantear la forma en que la administración tributaria se relaciona con el contribuyente, apoyados en la integración de procesos para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y potenciando sus recursos y capacidades.

Lograr estos resultados implica resolver diferentes tipos de problemas, que van desde contar con un registro de contribuyentes completo y confiable como condición necesaria para una operación efectiva y eficiente, hasta la fiscalización propia de los contribuyentes para ver el cumplimiento de sus obligaciones.

Para facilitar el cumplimiento, las administraciones tributarias deben buscar que una proporción creciente de las operaciones (de declaración y pago) se gestionen vía Internet. Por su parte, el dictamen y pago de devoluciones deberá hacerse más eficiente, apoyándose en la revisión de los procedimientos y la utilización de información para administrar mejor el riesgo de devoluciones fraudulentas.

En el espíritu de la administración de riesgos, las mejoras en el proceso de selección de contribuyentes por revisar y la mayor calidad en los procedimientos de fiscalización resultan en mayores niveles de rentabilidad. Asimismo, en las controversias jurídicas se deberá conjugar la adopción de criterios de rentabilidad para la definición de prioridades y la asignación de recursos de manera más eficiente.

Los retos por abordar en el futuro inmediato involucran las siguientes problemáticas: actualizar y mejorar la calidad del padrón de contribuyentes; reducir los costos de cumplimiento (en tiempo y dinero) para el contribuyente; ajustar el complejo marco legal, organizar la información no integrada en esquemas de fiscalización basados en riesgos, y adaptar la operación aduanera a las necesidades de un comercio exterior muy dinámico y globalizado.

Queremos compartir las experiencias que el SAT de México ha enfrentado al abordar algunos de estos retos. En particular, vamos a comentar aquellos proyectos en los que se han alcanzado avances importantes en materia de disminución de costos y de mejores niveles de eficiencia en los servicios que presta al contribuyente.

## 1. EL PROYECTO PLATAFORMA

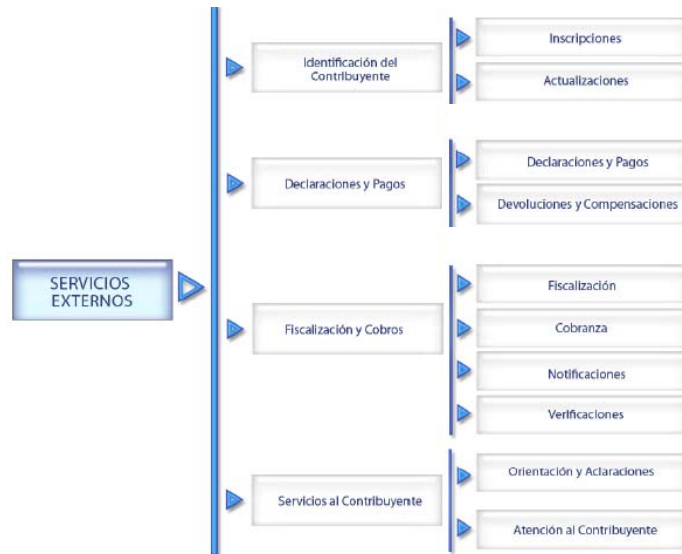
La Solución Integral (SI), también identificada como proyecto Plataforma, es la iniciativa de transformación más ambiciosa que ha emprendido el SAT en los últimos tiempos. Busca orientar sus servicios mediante procesos de negocio simplificados, que faciliten el cumplimiento de las obligaciones fiscales y que permitan ofrecer servicios con mayor funcionalidad y calidad, asegurando mayor eficiencia administrativa y disminución en el costo de cumplimiento, tanto para el contribuyente como para la administración tributaria.

Conlleva cambios que requirieron de redefiniciones en materia normativa, de procesos, en la organización, gente, modelos de información, y el aprovechamiento de las tecnologías disponibles a partir de un principio de Arquitectura Institucional que busca dar consistencia y armonía a cada uno de los elementos como un todo interdependiente, adoptando las mejores prácticas y experiencias favorables mundiales, que requieren de un ejercicio permanente de mejora continua.

La Solución Integral se estructuró bajo modelos que conforman una visión completa y articulada de procesos, tecnología, normatividad, información, seguridad y gente, que apoyan el quehacer de la Institución. Los principales Modelos son: Arquitectura Institucional, Ciclo Tributario, Mapa Normativo, Portafolio de Servicios, Modelo Único de Información, Administración del Riesgo y Administración del Cambio.

Uno de los modelos clave en la SI es el Portafolio de Servicios; permite identificar la relación entre los servicios, los procesos que los soportan, y las obligaciones fiscales que se cumplen, a través de ellos, para los diversos segmentos de contribuyentes.

Los **servicios externos** son aquellos orientados directamente al contribuyente:



### **Identificación del Contribuyente**

Permite contar con una identificación positiva del registro de los contribuyentes en el padrón de causantes y relacionarlos con sus obligaciones tributarias a través de los elementos de información que se derivan de su actividad económica, así como su localización. Uno de los elementos fundamentales de cambio es la determinación de las obligaciones y los plazos, ya que no deriva del profundo conocimiento de la ley aplicable, sino de la identificación de las actividades que el contribuyente realiza, y que proviene de las respuestas a un cuestionario dinámico.

### **Declaraciones y Pagos**

Es el principal insumo de información del proceso recaudatorio del SAT. Comienza cuando el contribuyente presenta su declaración en un formato electrónico dinámico, pudiendo efectuar sus pagos a través de los portales bancarios o de sus sucursales.

### **Devoluciones y Compensaciones**

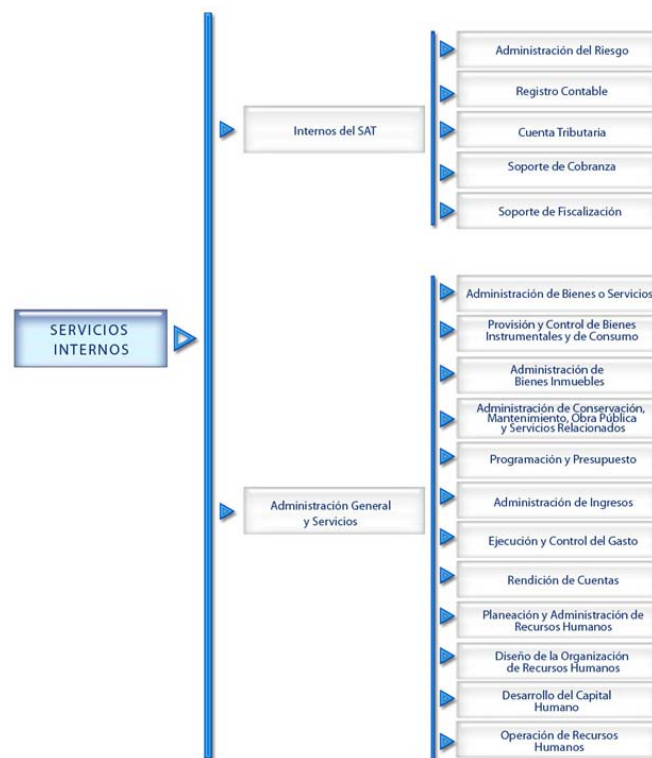
Ofrece un esquema automatizado que permite dictaminar y llevar el control de los importes que tiene derecho el contribuyente de recuperar cuando ha obtenido un saldo favorable.



## **Servicios al Contribuyente**

Constituye el único frente de atención que comprende la resolución de casos y consultas a través de mecanismos y aplicaciones que incentivan una cultura fiscal de cumplimiento; proporciona atención personalizada, transparente y expedita. Se prevé que toda la información se concentre en una base de datos única en la que se reflejarán las interacciones que el contribuyente realiza con el SAT.

Los **servicios internos** que sostienen la operación del SAT:



## **Administración del Riesgo**

Desarrolla un mayor conocimiento del contribuyente y establece modelos de comportamiento basados en su perfil de riesgo. Dependiendo del segmento al que pertenezca cada contribuyente, se podrán relacionar las variables clave de su identificación y complementarlas con información de terceros, para constituir una base de datos que permita calificar el riesgo para la toma de decisiones.

**Registro Contable**

Está conceptualizado como un proceso de integración entre las diferentes operaciones contables, para integrar en un solo flujo de información a las contribuciones federales y sus movimientos, desde el pago de contribuyentes hasta su rendición en la Cuenta de la Hacienda Pública Federal.

**Cuenta Tributaria**

Identifica, clasifica y opera las transacciones derivadas de declaraciones, pagos, devoluciones, créditos, autodeterminaciones y diferentes actos de autoridad que se refieran al contribuyente. Aporta los elementos que necesita el SAT para llevar un control más adecuado de la relación.

**Administración General y Servicios**

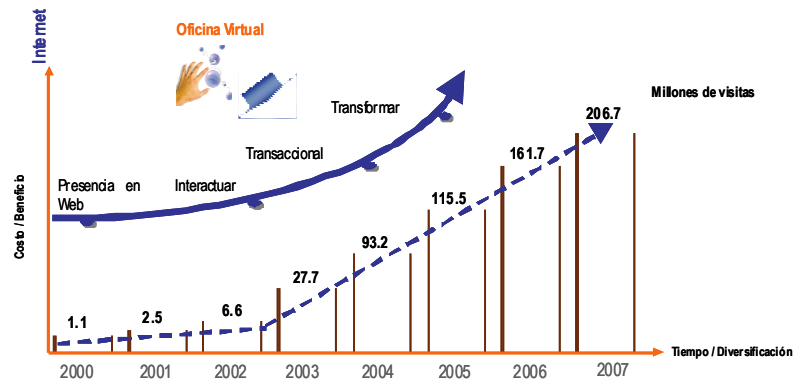
Está avocado a dar mayor eficiencia a la Administración Tributaria, y se conceptualizó con un enfoque de punta a punta, que prevé la secuencia de actividades que permiten al SAT trabajar de forma integral y más eficiente, al transformar en productos o servicios los insumos que entran al sistema, lo que ha permitido además generar importantes cambios en la administración de los recursos internos del SAT.

En resumen, entre los principales beneficios que se obtendrán con la Solución Integral se encuentran:

Para el contribuyente	Para el SAT
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Simplificación de procedimientos y trámites</li> <li>• Multiplicación de medios y puntos de atención y contacto</li> <li>• Seguridad en las operaciones</li> <li>• Velocidad de respuesta en la atención a requerimientos y necesidades</li> <li>• Reconocimiento al cumplimiento de las obligaciones</li> <li>• Obligaciones fiscales identificables por la actividad económica</li> <li>• Servicios con acceso electrónico en todo momento</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Visión integral del contribuyente y su situación fiscal</li> <li>• Portal como punto principal de entrega de información y servicios</li> <li>• Cuenta tributaria única por contribuyente</li> <li>• Control de obligaciones en línea</li> <li>• Información para determinar los perfiles de riesgo</li> <li>• Modelo integral de seguridad</li> <li>• Reducción en uso de papel</li> <li>• Información en línea a través de todas las áreas funcionales de la organización</li> </ul>

## 2. SERVICIOS EN EL NUEVO PORTAL DE INTERNET

Evolución del Portal de Internet del SAT:



### Estadísticas del portal:

- Contiene casi 9,000 páginas de texto
- Es el portal más visitado de los tres niveles de Gobierno en México
- Dentro de los primeros 190 portales (públicos y privados) de México\*

\* Fuente: alexa.com – fecha de consulta 28-Ene-2008

En agosto de 2007 se pone a disposición de la ciudadanía un nuevo portal al que se le incorporó una amplia gama de servicios electrónicos. Los servicios que el contribuyente podía obtener al acudir a uno de nuestros módulos de servicio, ahora puede recibirlos desde la comodidad de su casa u oficina.

- ⇒ Puede iniciar su trámite de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes desde Internet y concluirlo en los módulos de servicio.
- ⇒ Puede actualizar sus datos o corregirlos.
- ⇒ Puede solicitar orientación fiscal.
- ⇒ Realizar en línea, quejas, sugerencias o reconocimientos -incluyendo el seguimiento del estatus-.
- ⇒ Tiene acceso a su propio portal (privado), donde puede consultar los trámites y movimientos que ha realizado así como conocer los regímenes y características fiscales por las que está obligado.
- ⇒ Puede generar o actualizar su Clave de Identificación Electrónica Confidencial (CIEC) con la que tendrá acceso a los servicios electrónicos.

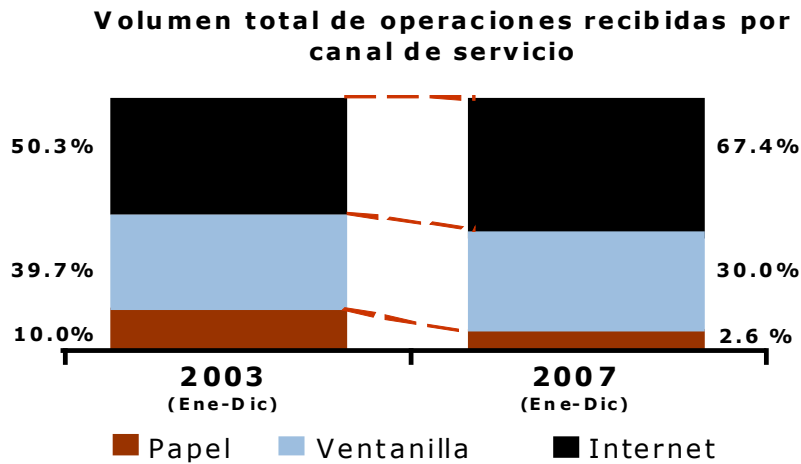
Utilizando la Firma Electrónica Avanzada (Fiel), los contribuyentes pueden firmar documentos en forma digital, con alta seguridad en sus transacciones electrónicas con el SAT.

En la sección privada (Mi Portal), el contribuyente puede acceder a los siguientes servicios en el "Expediente Integral del Contribuyente":

- ⇒ Datos en el Registro Federal de Contribuyente
- ⇒ Regímenes y características fiscales
- ⇒ Declaraciones anuales
- ⇒ Pagos electrónicos
- ⇒ Estatus de las devoluciones de impuestos
- ⇒ Dictámenes fiscales
- ⇒ Pedimentos de importación y exportación
- ⇒ Pedimentos de exportación
- ⇒ Buzón de mensajes

### 3. DECLARACIONES

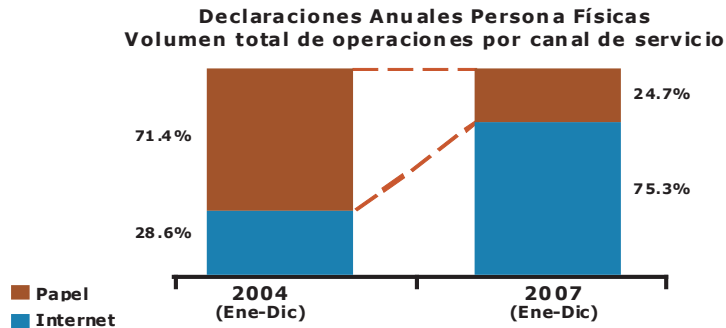
Uno de los servicios que ha generado un abatimiento de los costos de cumplimiento y de mejoras en la eficiencia recaudatoria es sin duda el de las declaraciones anuales. La evolución del servicio electrónico vía Internet ha logrado penetración mayoritaria frente a otras alternativas para el contribuyente:



Fuente: SAT. Información preliminar sujeta a revisión

El aumento en la distribución de 17.1 puntos porcentuales de operaciones por Internet representa 10 millones de operaciones más que ahora se realizan por este medio, reduciendo en una proporción equivalente las operaciones - que demandaban atención personalizada que se realizaban por medio de ventanilla y papel.

La preferencia por el servicio electrónico vía Internet es aún más dramática en la captación de las declaraciones anuales de personas físicas. En la comparación, también del ejercicio 2003 respecto a 2007, Internet tuvo una variación de 163% en 2007 respecto a 2004.

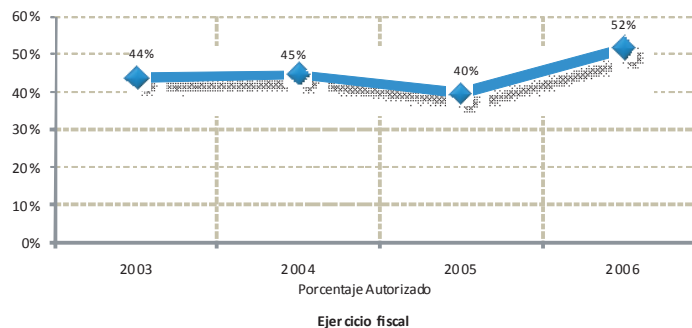


Fuente: SAT. Información preliminar sujeta a revisión

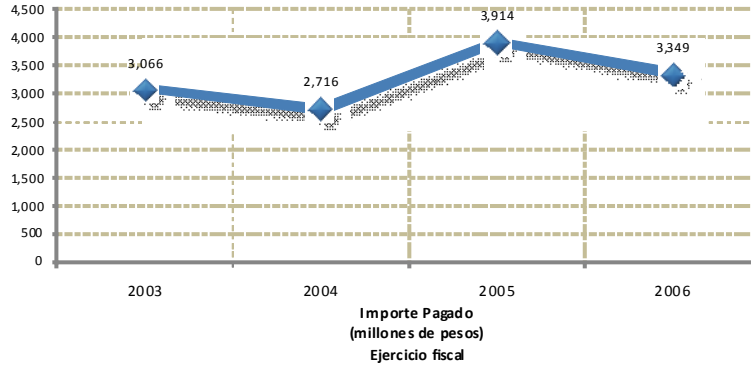
#### 4. DEVOLUCIONES AUTOMÁTICAS

Las devoluciones automáticas asociadas a la Campaña de Declaración Anual para personas físicas, es uno de los rubros que ha desarrollado los mayores avances de eficiencia para el SAT, así como la percepción de mejoras en la calidad del servicio ante los contribuyentes.

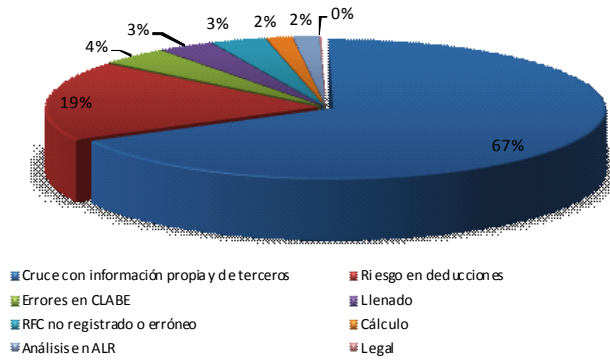
En el periodo enero-diciembre de 2007 (correspondiente al ejercicio fiscal 2006) se recibieron 1,492,372 declaraciones con saldo a favor. De las declaraciones presentadas se excluyen del proceso automático aquellas que tienen errores de identificación o en que el contribuyente eligió compensar. Basado en lo anterior, el total de solicitudes excluidas del proceso automático representan 37%, y de las 917,671 solicitudes elegibles para el proceso automático se autorizaron 52 por ciento.



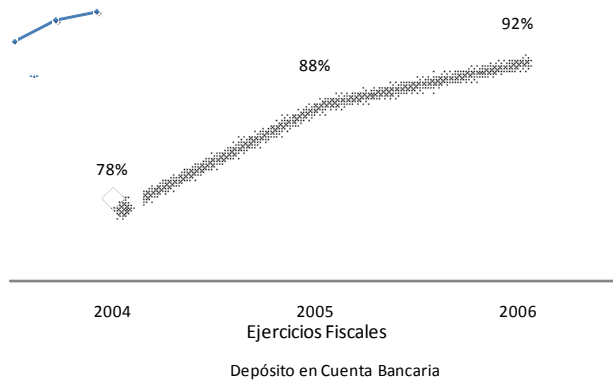
TEMA 2.2 (México)



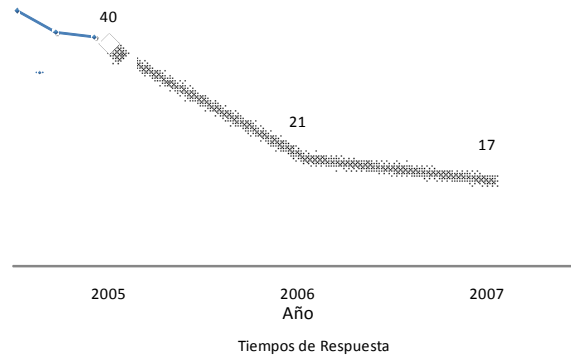
El principal motivo de rechazo (67%) resultó de cruzar la información que declararon los contribuyentes con la que proporcionaron terceros. La composición de causas se muestra a continuación:



Un gran avance para facilitar la recuperación del saldo a favor que obtienen los contribuyentes ha sido el depositarles directamente en su cuenta bancaria, y es cada vez mayor el porcentaje de contribuyentes a los que se les devuelve su dinero de esta manera, tal como se muestra en la gráfica siguiente:



Por otra parte, el tiempo promedio de pago para aquellas solicitudes autorizadas fue de 17 días hábiles, 58% por debajo del tiempo promedio en que se pagaban las devoluciones hace dos años. Es importante puntualizar que este año las devoluciones del ejercicio fiscal de 2006 se empezaron a depositar el siguiente día hábil a aquel en que se vence la obligación de presentar la declaración anual.



Otro beneficio de este programa es que los contribuyentes pueden consultar el estatus de su devolución vía Internet; es decir, pueden saber si ya está autorizada, en proceso de pago o, en caso de no haber sido autorizada bajo el programa de devoluciones automáticas, conocer el motivo y diferencias relativos a la información de su declaración anual.

En paralelo a estas mejoras, también se han logrado importantes avances en la prevención de prácticas de defraudación, derivado de los cruces de información con terceros y de las validaciones basadas en análisis estadístico y de negocio. En el ejercicio fiscal 2006, estos procesos evitaron el pago de devoluciones por un monto equivalente a 85% de las devoluciones autorizadas.

## 5. FACTURA ELECTRÓNICA

El comprobante fiscal digital es la representación digital de uno en papel, y cuenta con total reconocimiento de la autoridad. Los comprobantes fiscales digitales (CFD) se emiten con un sello digital que los identifica como únicos; esto permite verificar su contenido, integridad, unicidad y autenticidad. El programa de Comprobantes Fiscales Digitales del SAT dio inicio el 5 de enero de 2005.

Los comprobantes fiscales digitales, permiten a los contribuyentes realizar economías considerables derivados por los ahorros en costos de imprenta, los que están asociados a la administración y almacenamiento de documentos, así como por aquellos generados por una mayor rapidez en la gestión de transacciones realizadas de forma electrónica en las relaciones cliente -

proveedor. Por su parte, la administración tributaria adquiere mayores niveles de seguridad e integridad de la información que los contribuyentes utilizan como soporte de sus declaraciones fiscales, al tiempo que pueden validar la información transaccional de forma electrónica. .

La evolución del esquema de CFD ha mostrado un ritmo acelerado, ya que el SAT tenía la estimación, para 2006, de atender a 1,000 contribuyentes, cifra que fue superada en más de 40%. Para 2007, las solicitudes atendidas se incrementaron en 8,155 contribuyentes, ya sea por medio de un sistema electrónico contable propio o de un proveedor de servicios de generación y envío de comprobantes fiscales digitales.

A diciembre de 2007 se reportan los siguientes resultados:

Rangos asignados de folios	22,352
CFD informados	14,769,775
Contribuyentes a incorporarse, 2008.	62,768

La facilidad de este esquema es que está al alcance de la mayoría de contribuyentes, sin importar su tamaño o sector. Permite emitir comprobantes fiscales digitales a todos los contribuyentes por sus propios medios o bien por medio de un tercero confiable o Proveedor de Servicios de Generación y Envío el cual debe estar autorizado y aparecer publicado en el Portal de Internet del SAT.

Los beneficios para los emisores y receptores radican en que este tipo de comprobantes fiscales agilizan la conciliación de la información contable, reducen costos y errores en el proceso de generación, captura y almacenamiento.

También simplifica a los contribuyentes el proceso de emisión de comprobantes, ofreciendo ventajas a los receptores en la integración de manera automática y segura a su contabilidad, gracias a los servicios de validación de comprobantes fiscales digitales en línea, vía Internet.

## **6. PROCESOS DE SIMPLIFICACIÓN EN LA ATENCIÓN PRESENCIAL**

El modelo de atención al contribuyente ha experimentado cambios importantes durante los últimos años, simplificándose significativamente la interacción con la autoridad fiscal.

El propósito de acercar los servicios al contribuyente ha impactado positivamente la atención presencial, que de ser una función aislada, se articula, combina y enriquece con los canales de atención remota y virtual, ofreciendo valor agregado al contribuyente.



Son muchos los factores que han impactado el esquema de atención; a continuación se mencionan algunos de los más importantes:

**El rediseño de procesos de servicios al contribuyente** descentralizó gran parte de las decisiones al Front Office. Ello ha tenido un alto impacto en la gestión expedita de 70% de los trámites, que anteriormente requerían en promedio cuatro visitas para ser concluidos.

**La integración de los canales de atención** en un Centro de Administración de Interacciones con el Contribuyente, mediante el cual es posible almacenar los contactos de cada contribuyente con la autoridad fiscal y contar con una vista integral de 360 grados.

**El fortalecimiento y ampliación de los canales de atención remota**, a través de un Centro de Contacto Multiservicios que proporciona orientación vía chat, tanto individual como en foros colectivos, y que incluye también la atención telefónica y la ayuda en línea a través del cobrowsing.

**La liberación de los nuevos servicios de Identificación del Contribuyente** que permiten realizar los trámites más recurrentes de actualización del padrón a través de Internet, eliminándose los formularios en papel. Cabe señalar que el trámite de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, que requiere ser concluido en forma presencial, se realiza actualmente en 30 minutos, cuando anteriormente requería hasta 15 días.

**El establecimiento de un esquema de citas** que ha permitido reducir de veinte a dos minutos, en promedio, el tiempo de espera para ser atendido en los módulos de servicio y optimizar la distribución de flujos de contribuyentes en las áreas de atención.

**La habilitación de salas de Internet gratuitas** dentro de los módulos de atención, donde los contribuyentes pueden realizar sus gestiones, en la modalidad de autoservicio con la asistencia de asesores especializados.

**La realización de talleres de capacitación a contadores e intermediarios fiscales**, quienes constituyen uno de nuestros clientes más frecuentes que requieren actualizarse en forma permanente.

**El control de tiempos de espera y de atención con un sistema automatizado de turnos** que permite administrar filas virtuales, así como distribuir las cargas de trabajo en función de la demanda de servicios y de las necesidades del contribuyente.

**La digitalización de documentos del contribuyente** que actualmente le son solicitados por una sola ocasión, y que anteriormente le eran requeridos en cada trámite. Con este esquema, además de abatir costos para los usuarios, ha sido posible iniciar la integración de un expediente digital del contribuyente para consulta de toda la organización.

## **7. CERTIFICACIÓN ISO 9000 EN LOS MÓDULOS DE SERVICIO AL CONTRIBUYENTE**

Uno de los retos del SAT para mejorar los niveles de eficiencia ha sido estandarizar los servicios proporcionados en la infraestructura territorial de atención al contribuyente. Contamos con 67 módulos principales distribuidos en todo el país, los cuales concentran 70% de la demanda de servicios, así como 137 puntos de contacto adicionales de menor tamaño, en donde se atiende al restante 30 por ciento.

Asegurar que en cada punto de atención se hagan las cosas bien, y con los mismos estándares que en el resto, ha sido sin duda una tarea compleja, más aún en una organización como el SAT.

Para homologar los servicios y mantener estándares de calidad competitivos internacionalmente, el SAT eligió la vía de certificar el proceso de atención al contribuyente bajo la norma ISO 9001-2000.

En cada módulo de servicio existe un Comité de Calidad encargado de administrar su propio ciclo de calidad y mejora continua. Estos comités revisan y analizan mensualmente las áreas de oportunidad identificadas en la operación, derivadas de la aplicación de encuestas de satisfacción, quejas presentadas, verificaciones de calidad en sitio y verificaciones de calidad realizadas por el nivel central.

Todo ello se traduce en indicadores puntuales de los niveles de servicio proporcionados, que obligan a los comités a establecer acciones correctivas y preventivas cuando los estándares no son alcanzados, dinamizando el ciclo de mejora.

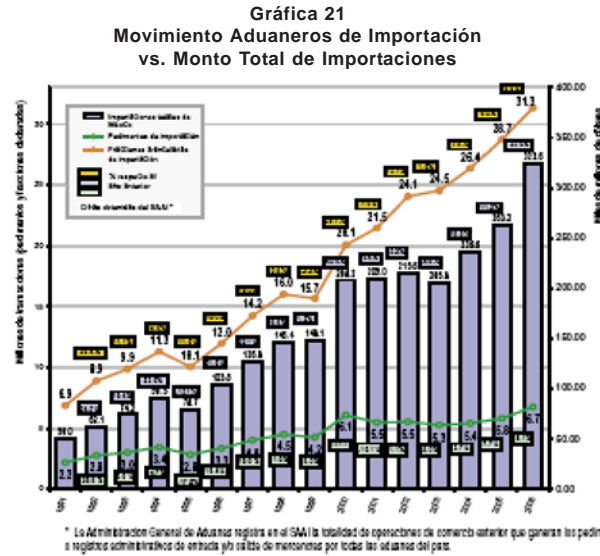
Para reforzar estas acciones, el SAT cuenta con una infraestructura de videocámaras instaladas en cada módulo de servicio, que permiten supervisar su calidad y constituyen una herramienta eficiente para descubrir o inhibir actos indebidos de los servidores públicos.

Igualmente son supervisados de manera remota los tiempos de espera y atención, logrando con ello la adecuada administración de cargas de trabajo y la oportuna reacción para asegurar una atención expedita.

A tres años de haber implantado este sistema de gestión de la calidad, los resultados se han traducido en la normalización del servicio al contribuyente, se ha propiciado la asimilación de prácticas nuevas que han hecho evolucionar la operación de los módulos y se ha profesionalizado el servicio del personal que labora en ellas.

## 8. EXPERIENCIAS EN PROYECTOS DE MEJORA DE LAS OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR

A partir de la entrada en vigor del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, el comercio exterior de México ha crecido de forma exponencial, como puede percibirse en el siguiente gráfico:



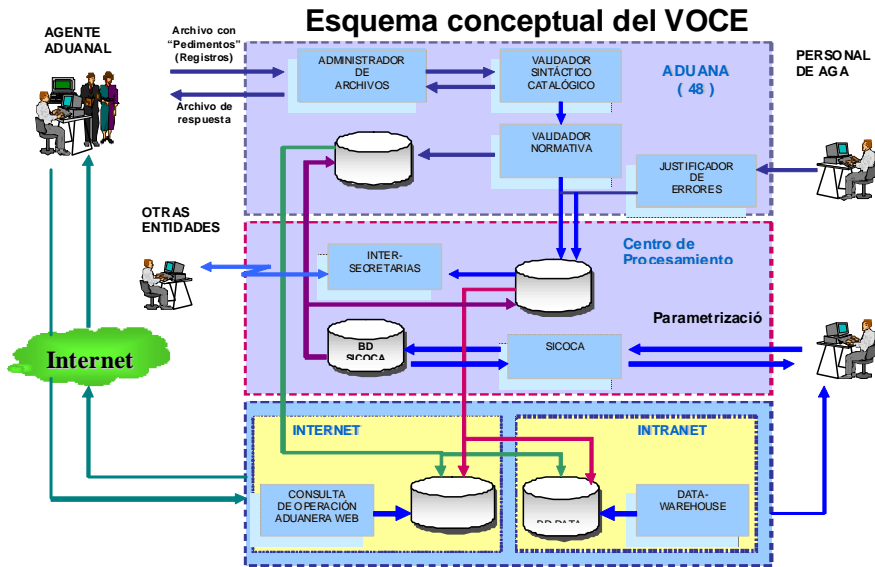
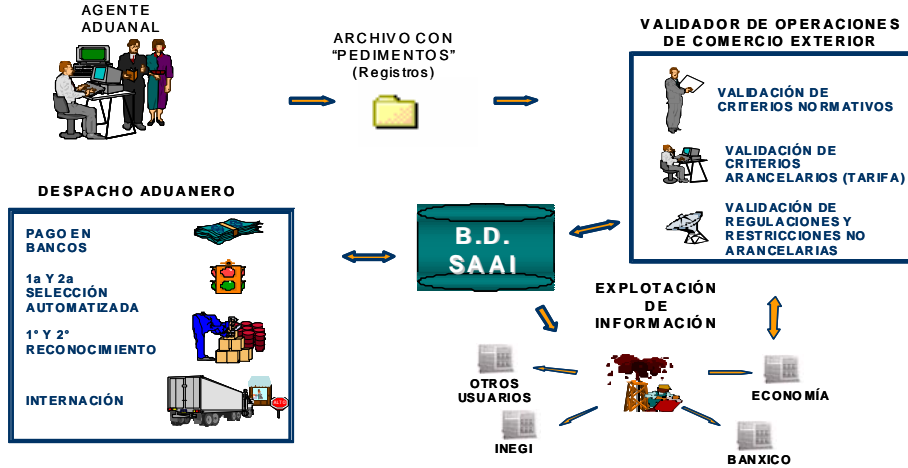
Aunado al crecimiento en el número de operaciones, los procesos de globalización han impuesto una fuerte demanda de los servicios prestados en las aduanas, las cuales deben equilibrar los requerimientos de tránsito expedito de las mercancías con las funciones de control y aplicación de la normatividad al comercio exterior.

Para atender dicha demanda, el SAT, a través de la Administración General de Aduanas, ha realizado diversas iniciativas para mejorar sus niveles de eficiencia y facilitar las condiciones de cumplimiento para los usuarios del comercio exterior. A continuación se relatan dos experiencias de gran impacto.

### 8.1 Sistema Aduanero Autorizado Integral

En México se cuenta con un sistema aduanero que ofrece la posibilidad de realizar operaciones de comercio exterior de una manera rápida, confiable y segura, a través del Sistema Aduanero Automatizado Integral (SAAI M3), cuyo principal componente es el Validador de Operaciones de Comercio Exterior (VOCE), que tiene como objetivo verificar que la declaración electrónica elaborada por el agente o apoderado aduanal cumpla con la legislación vigente.

### Esquema conceptual del SAAI M3



La innovación se concentró en el VOCE y su alcance incluyó la modificación de los protocolos de comunicación, la modificación de la estructura de la información transmitida de forma electrónica, el rediseño del formato del pedimento, el rediseño de la base de datos y la redefinición de los procesos de verificación de los criterios normativos.

El VOCE está instalado en 48 aduanas y atiende a aproximadamente a 13,000 importadores y exportadores, los cuales realizan sus operaciones de comercio exterior a través de aproximadamente 1,354 agentes aduanales y apoderados aduanales.

El alto volumen de legislación, su complejidad y el hecho de que el VOCE otorga una autorización electrónica para que la operación de comercio exterior continúe, son las razones por las cuales el VOCE se considera el componente más importante del SAAI M3. Además, el proceso de validación contribuye considerablemente a lograr integridad en la información de comercio exterior, ya que aproximadamente 90% se genera a través de los datos declarados en los pedimentos.

El validador ha impactado en los procesos de pago electrónico de contribuciones, derechos y aprovechamientos de los pedimentos, modulación, reconocimiento aduanero, toma de muestras, y control de incidencias, y en áreas como Fiscalización, Recaudación, Jurídica y procesos de cobranza, auditoría, devoluciones, embargos, etcétera. Asimismo, también es auxiliar en dependencias como Banco de México y la Secretaría de Economía, en los procesos de generación de Balanza Comercial, así como de control y seguimiento de programas de fomento.

Dicho sistema automatiza en 100% el proceso de validación, y garantiza que en todas las aduanas del país se apliquen los mismos criterios en toda operación de comercio exterior, contribuyendo a la transparencia y a limitar las posibilidades de corrupción.

El VOCE verifica la correcta declaración de los datos correspondientes a importadores, exportadores, y clasificación arancelaria de las mercancías; comprueba el cálculo de contribuciones, asegura el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, etcétera, aplicando más de 2,500 reglas y criterios normativos para cada régimen aduanero y sus particularidades.

Se cuenta con aproximadamente 100 indicadores que se declaran en los pedimentos con la finalidad de clarificar características especiales asociadas a la operación de comercio exterior, tales como amparos a tratados y exenciones de reglas, con lo cual se obliga que la autodeclaración sea precisa, y que por ello el VOCE tenga los elementos necesarios para realizar la verificación correspondiente.

## TEMA 2.2 (México)

---

El VOCE cuenta con sofisticados esquemas de verificación como, por ejemplo, el caso de cartas de cupo, donde, para llevar a cabo una transacción de ingreso de mercancía a un almacén de depósito, el sistema exige que haya la emisión electrónica de la carta de cupo correspondiente por parte del almacén, y obliga que la misma sea declarada en el pedimento otorgando seguimiento hasta que el almacén confirma el arribo del embarque.

Al VOCE se le construyó en coordinación con un esquema de parametrización de criterios (formas de pago, indicadores, etc.) que permite adicionar o modificar la funcionalidad del SAAI M3 de manera inmediata en todo el país, y es utilizado para crear mecanismos de control en la operación desde áreas centrales: se pueden registrar autorizaciones especiales (tránsitos extemporáneos, patentes exclusivas, donaciones), enviar alertas a los usuarios, controlar cuáles errores son justificables, realizar actualizaciones de tarifa, etcétera.

Lo anterior ha permitido que todas las operaciones de comercio exterior de México sean realizadas 100% de forma electrónica, tanto para importación como para exportación.

El impacto de este sistema ha incidido en limitar las prácticas ilícitas de comercio exterior, y ha contribuido al incremento en la recaudación efectiva por operaciones de comercio exterior.

<b>AÑO</b>	<b>PEDIMENTOS</b>	<b>VALOR DE OPERACIONES (Miles de millones de pesos)</b>	<b>RECAUDACIÓN EFECTIVA (Miles de millones de pesos)</b>
2002	7,542,357	4,031.7	126.7
2003	7,100,439	4,541.8	141.2
2004	7,285,982	5,081.7	168.4

Al detener operaciones de comercio exterior no válidas se reducen los gastos en actos de revisión y fiscalización, gracias a la posibilidad de manejar esquemas de riesgo; por lo tanto, sólo físicamente se inspeccionan aproximadamente 10% de los embarques. Esto representa un ahorro en nómina de aproximadamente 60 millones de dólares anuales y permite contener los requerimientos de infraestructura de las aduanas en 90 por ciento.

Antes de que existiera la automatización, la autoridad aduanera tenía que inspeccionar físicamente todos de los embarques y las validaciones que hoy hace el VOCE; se tenía que hacer de manera manual, en las denominadas "mesas de ajuste", donde a pesar de que se requería presencia de interventores para dar fe, el esquema se prestaba a muchos problemas de corrupción y las validaciones que se hacían eran en extremo básicas.

Otro ejemplo consiste en que se han agregado controles al VOCE que aseguran que los agentes y apoderados aduanales están haciendo uso correcto del sistema. Por ejemplo, el VOCE no deja que el agente o apoderado aduanal continúe realizando operaciones de pedimento consolidado si tiene alguno pendiente de cerrar que ya está caduco.

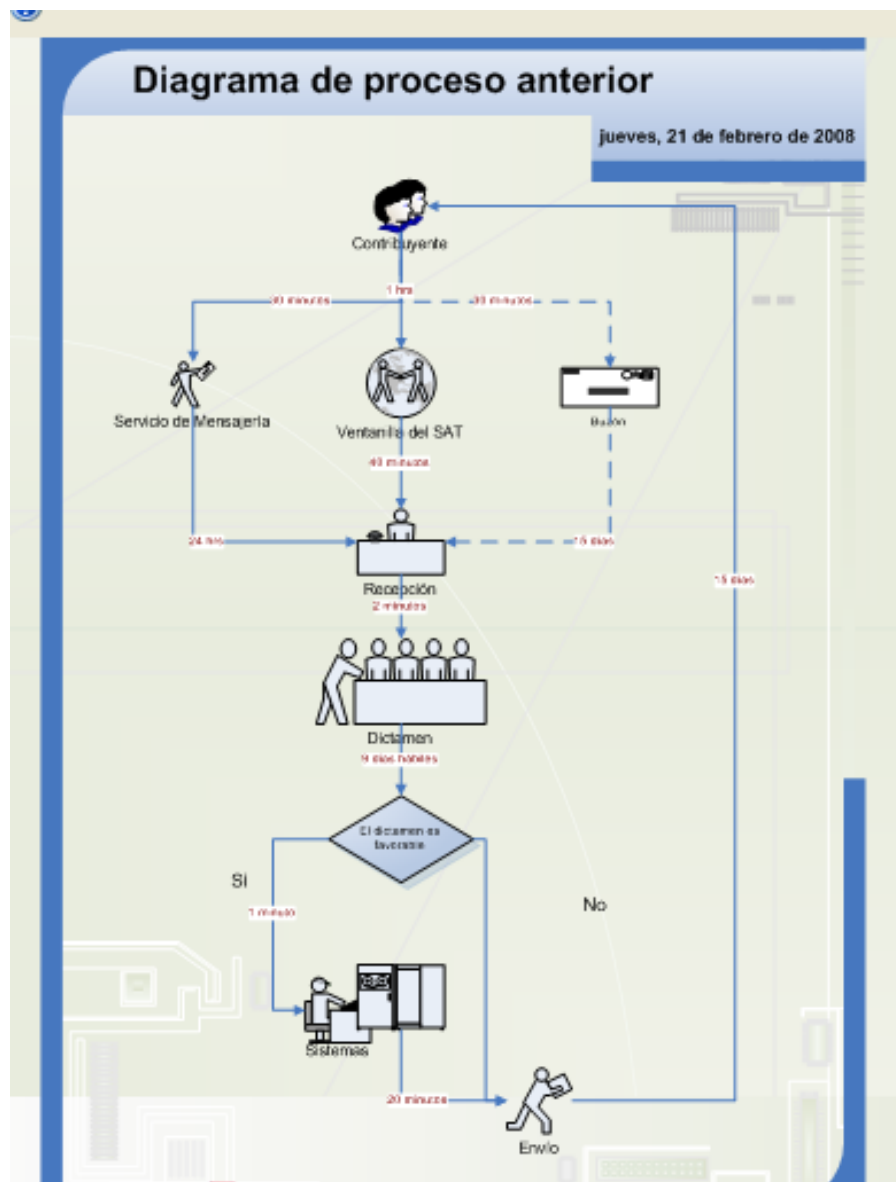
La actualización constante de la normatividad vigente permite que los usuarios de comercio exterior no incurran, debido a errores involuntarios, en demoras o detenciones que conllevan multas, recargos, embargos y hasta acciones penales.

## 8.2 Padrón de Importadores

La Ley Aduanera establece que quienes importen mercancías deberán estar inscritos en el Padrón de Importadores del SAT. El procedimiento de alta al padrón solía ser muy complicado, tardado y con ningún parámetro de calidad ofrecido al solicitante, en especial, en lo referente a la información del estatus del trámite y los tiempos para su autorización. Recientemente se realizó un proceso de mejora que redujo sustancialmente los tiempos de procesamiento de las solicitudes.

Antes de la adopción del procedimiento de mejora, el proceso involucraba lo siguiente:

1. Se recibe la solicitud de inscripción junto con la documentación de soporte.
2. Se le asigna un número de folio progresivo a cada solicitud, proporcionado por el Sistema de Padrón de Importadores.
3. Las solicitudes foliadas pasan al área de dictamen para revisar la documentación por el analista asignado.
4. Se realizan las consultas en la base de datos de la Cuenta Única Nacional, en la base de datos del registro de contribuyentes (DARIO) y en la herramienta informática Vista Integral 360 para conocer la situación fiscal del promovente y la de su representante legal, según sea el caso.
5. El resultado del análisis se emite a través de un Dictamen, el cual se envía al área de Supervisión para evaluar el resultado, y en su caso efectuar con oportunidad las posibles correcciones.
6. Una vez supervisado el Dictamen, se captura el resultado de aceptación o devolución en el Sistema de Padrón de Importadores.
7. Se autoriza y firma el Dictamen emitido para ser dado a conocer al promovente.
8. Se publica el resultado en el sitio de Internet ([www.aduanas.sat.gob.mx](http://www.aduanas.sat.gob.mx)) y, en el caso de las solicitudes rechazadas, se envía el Dictamen al correo electrónico que haya señalado el contribuyente en su solicitud.



El plazo máximo de respuesta de la autoridad tributaria al contribuyente solicitante era de nueve días hábiles, contados a partir de la fecha de asignación de folio interno de la autoridad, y la vigencia del trámite era indefinida.

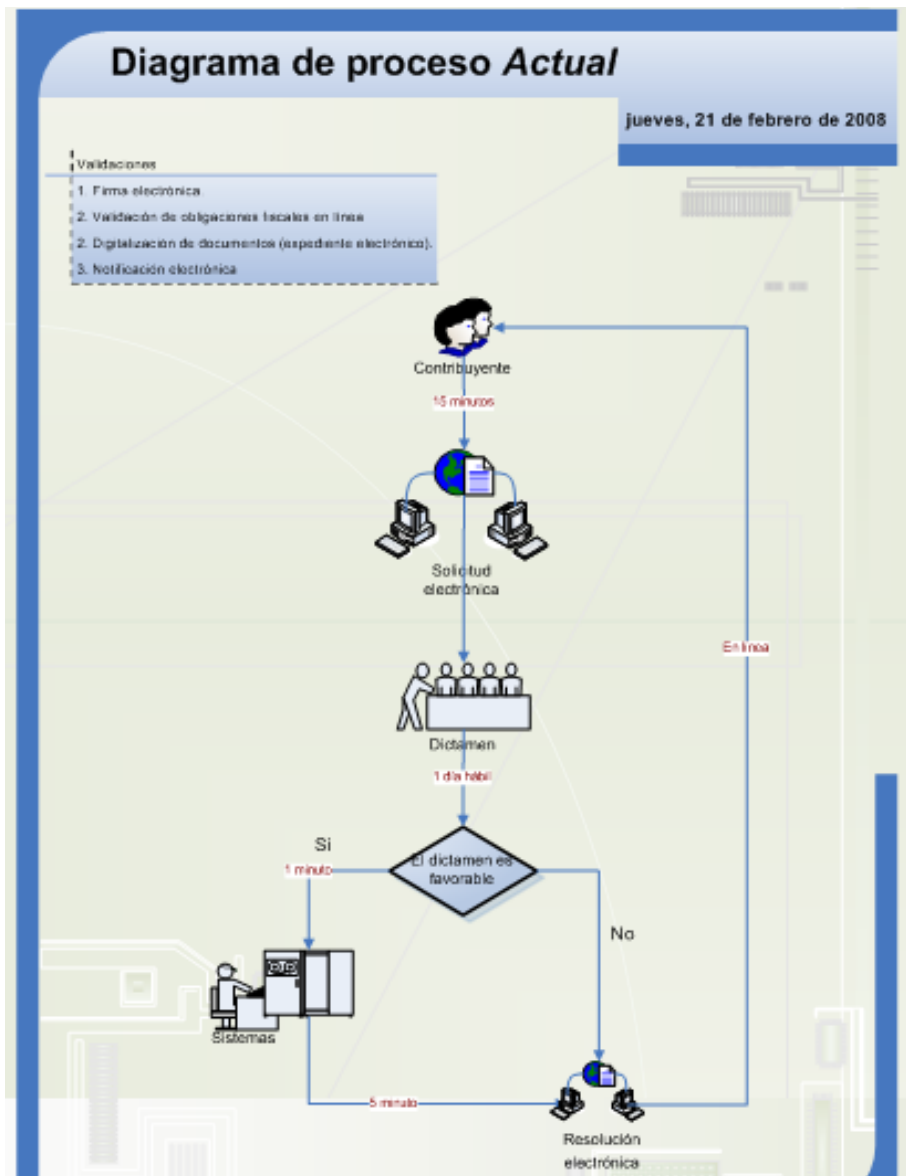


Actualmente, los requisitos y los pasos para realizar la inscripción de un contribuyente al padrón de importadores, resultado de la adopción de un proceso de mejora y de la modificación del marco legal, han disminuido en búsqueda de hacer más ágil el trámite. Ahora, las personas físicas o personas morales que requieran inscribirse en el padrón de importadores tendrán que realizar el trámite vía Internet y llenar el formato electrónico denominado "Solicitud de Inscripción al Padrón de Importadores", para lo cual deben contar con su Firma Electrónica Avanzada expedida por el SAT.

El solicitante, en el formato electrónico, debe registrar en forma electrónica a los agentes aduanales, a través de los cuales realizará las operaciones de comercio exterior.

Actualmente, los pasos para la inscripción al padrón de importadores son los siguientes:

1. Se recibe la solicitud electrónica de inscripción.
2. Se le asigna un número de folio progresivo a cada solicitud, proporcionado por el Sistema de Padrón de Importadores.
3. Las solicitudes foliadas pasan al área de dictamen.
4. Se realizan consultas de las características fiscales primarias y secundarias del contribuyente, así como su cumplimiento, en Solución Integral y en Cuenta Única Nacional (DARIO).
5. Se autoriza y firma el Dictamen.
6. Se captura el resultado del análisis en el Sistema de Padrón de Importadores.
7. Se publica el resultado en el portal de Internet <[www.aduanas.sat.gob.mx](http://www.aduanas.sat.gob.mx)>.



Ahora el plazo máximo de respuesta del trámite es de cinco días hábiles, contados a partir de la fecha de asignación de folio interno por la autoridad, con vigencia indefinida; además, continúa siendo gratuito.

De la comparación de ambos procedimientos, se observan las siguientes ganancias en eficiencia:

TRADICIONAL	INTERNET	DIFERENCIA
El contribuyente llena la solicitud.	El contribuyente llena aplicación en Internet.	Formato electrónico
El contribuyente presenta y el SAT reciben solicitudes a través de:	El contribuyente presenta y el SAT reciben solicitudes a través de:	Elimina mensajería y traslados a ventanilla
	Reducción del tiempo de cumplimiento del contribuyente que presentaba solicitud por mensajería.	Disminución radical de tiempo de 26 horas a 67 minutos promedio (incluye 24 hrs. mensajería)
El servicio recepción de solicitudes es de:	El servicio recepción de solicitudes es de:	Cambio de cobertura radical
	9 a 14:00 hrs. (5 hrs.)	24 hrs. los 365 días del año
El índice de errores en el proceso de dictaminación por arte del SAT es de:	El índice de errores en el proceso de dictaminación por arte del SAT es de:	100%
	10%	0%
El tiempo respuesta del SAT para dictamen del contribuyente es de:	El tiempo respuesta del SAT para dictamen del contribuyente es de:	2 días
	11 días.	
El tiempo para informar resultados de dictamen por mensajería.	El tiempo para informar resultados de dictamen por correo electrónico.	5 minutos
Contacto necesario por ventanilla.	Evita contacto con el contribuyente.	-21595
Cobertura de servicio limitada, orientada en forma correctiva.	Aumenta cobertura de servicio.	Incremento de 25 personas con 360,000 min. lo que representa una capacidad adicional para atender
	Mejora en la imagen del SAT, al dar transparencia en el desarrollo del trámite.	60,480 llamadas adicionales.
	Facilidad para obtener información de requisitos del trámite y para conocer su estatus.	Por Internet y por teléfono, a un bajo costo para el SAT y el Contribuyente

**REDUCCIÓN EN COSTOS DEL SAT POR LA SUSTITUCIÓN DEL PROCESO DE INSCRIPCIÓN AL PADRÓN DE IMPORTADORES\***

INTERNET			TRADICIONAL		VARIACIÓN	
Nº	ACTIVIDAD	COSTO	ACTIVIDAD	COSTO	\$	%
			PROPORCIONA INFORMACIÓN (VENTANILLA), RECIBE DOCUMENTOS, Y TRASLADA DOCUMENTOS (CONJUNTO HIDALGO Y APARTADO POSTAL)	9,355	- 9,355	-100
1	IMPRI ME SOLICITUDES	16,994	ABR E Y CLASIFICA MENSAJERÍA	23,383	- 6,389	-27
2	REGISTRA SOLICITUDES EN APLICACIÓN	9,269	REGISTRA SOLICITUDES EN APLICACIÓN	5,987	3,281	55
3	CLASIFICA, ASIGNA FOLIO Y DICTAMINADOR	6,204	CLASIFICA, ASIGNA FOLIO Y DICTAMINADOR	11,977	- 5,773	-48
4	INTEGRA EXPE DIENTE ELECTRÓNICO	11,486			11,486	100
5	ANALIZA INFORMACIÓN, DICTAMINA E INTEGRA EXPE DIENTE	48,044	ANALIZA INFORMACIÓN, DICTAMINA E INTEGRA EXPE DIENTE (INCLUYE RE PROCESOS, 7%)	108,900	- 60,856	-56
6	VERIFICA CALIDAD Y CORRIGE ERRORES	22,583	VERIFICA CALIDAD	43,936	- 21,344	-49
			REALIZA CONTROL DE CALIDAD PARTICULAR	11,511	- 11,511	-100
7	CAPTURA RESULTADO DICTAMEN	6,625	CAPTURA RESULTADO DICTAMEN	28,701	- 22,076	-77
8	AUTORIZA PRODUCTOS	1,731	AUTORIZA PRODUCTOS	11,208	- 9,477	-85
9	ARCHIVA EXPEDIENTES	3,111	ARCHIVA EXPEDIENTES	7,384	- 4,273	-58
10	TRANSMITE POR CORREO ELECTRÓNICO RESULTADOS (DIFUSIÓN ADUANERA)	2,373	PREPARA Y ENVÍA PRODUCTOS (incluye mensajería)	54,021	- 51,648	-96
11	PUBLICA RESULTADOS EN INTERNET (DIFUSIÓN ADUANERA)	7.47			7	100
12	INFORMACIÓN GENERAL Y ESTATUS (ter nivel CCM)	140,093			140,093	100
13	ORIENTA Y PROPORCIONA Y ACLARACIONES (2o nivel PI - CCM)	21,768	ORIENTA, PROPORCIONA ESTATUS Y ACLARACIONES	17,704	4,064	23
	<b>TOTAL</b>	<b>290,299</b>	<b>TOTAL</b>	<b>334,068</b>	<b>- 43,770</b>	<b>-13</b>

\* Costo expresado en pesos mensuales.

Los beneficios no monetarios al contribuyente son la creación de nuevas facilidades que le permiten realizar un trámite que antes era complejo con mayor rapidez; por enumerar algunas: la recepción de la solicitud en línea, consulta en línea del avance de su trámite, disminución importante en los tiempos de respuesta y disminución en los requisitos de cumplimiento. Lo que quiere decir que se migra de una política restrictiva a una de otorgamiento de confianza al contribuyente, de tal forma que mantenga una conducta fiscal sana que le permita importar los bienes necesarios para el desarrollo de su actividad primordial.

Con este ejemplo, se muestra que la adopción de nuevas prácticas en la recaudación de los impuestos, como la administración por procesos en lugar de funciones, el costeo de procesos a través del método de costos por actividad (Activity Based Costing), la utilización de nuevas plataformas

tecnológicas y la profesionalización de los recursos humanos, buscan mejorar la administración de los impuestos incrementando paulatinamente la atención al contribuyente, de tal manera que se promueva el cumplimiento voluntario más que una excesiva fiscalización.

## **CONCLUSIONES**

Las Administraciones Tributarias deben comenzar a replantear la forma en que se relacionan con el contribuyente, apoyando la integración de procesos para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y potenciando sus recursos y capacidades, sin menoscabo de las actividades de fiscalización; tomando en consideración que a medida que se promueva el cumplimiento voluntario, la supervisión de contribuyentes será mejor focalizada. En estas iniciativas, el objetivo de mejorar la eficiencia de la administración tributaria y de disminuir los costos del cumplimiento, deben estar siempre presentes.

En México, la profunda transformación que se está llevando a cabo en la Administración Tributaria, busca precisamente el fortalecimiento de los servicios al contribuyente, de tal forma que éste tenga diversas formas de cumplir con sus obligaciones. Al mismo tiempo, se ha comenzado a vigilar el interés por disminuir los costos monetarios y no monetarios, en el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Es preciso decir que este debe ser un objetivo, no solo desde la perspectiva del contribuyente, sino por la propia Administración Tributaria.

El proyecto más ambicioso que el SAT está realizando bajo esta perspectiva, es la Solución Integral, la cual busca orientar sus servicios mediante procesos de negocio simplificados, que faciliten el cumplimiento de las obligaciones fiscales y que permitan ofrecer servicios con mayor funcionalidad y calidad, asegurando una mayor eficiencia administrativa y una disminución en el costo de cumplimiento tanto para el contribuyente como para la administración tributaria.

Con ello, se logrará atender al contribuyente con mayor eficiencia, como sujeto principal del ciclo tributario, al mismo tiempo que la autoridad tributaria podrá identificar áreas de oportunidad y sugerir adecuaciones al marco legal, basándose en un vasto espectro de fuentes de información, emanados de nuevos procesos y sistemas integrales.

### **TEMA 3**

## **ESTRATEGIAS PARA EL CONTROL DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO**



Ponencia

Tema 3

## **ESTRATEGIAS PARA EL CONTROL DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO**

**Lyse Ricard**

Comisionada Adjunta  
Agencia de Ingresos de Canadá  
(Canadá)

*SUMARIO: 1. Introducción. 1.1 Autoridades Legislativas. 1.2 Contexto Canadiense en cuanto al Cumplimiento Tributario.-2. Nuestra Estrategia para una Administración Tributaria Efectiva. 2.1 Cómo Recabar y Mantener el Apoyo de los Ciudadanos. 2.2 Nuestro Modelo para Lograr el Cumplimiento. 2.2.1 Facilitación del Cumplimiento Voluntario. 2.2.2. Cumplimiento Forzado. 2.2.3 Apelaciones.-3. Estrategias para Controlar el Cumplimiento.- a. Medidas Preventivas y de Detección del Incumplimiento. - b.Métodos de Evaluación de Riesgos e Investigación del Cumplimiento.- c. Revisión Formal del Cumplimiento.- d. Medición y Evaluación de los Resultados.- 4. Ventajas e Inconvenientes de nuestra Estrategia en cuanto al Cumplimiento Tributario.-5. Conclusión.*

### **1. INTRODUCCIÓN**

Este trabajo ofrece un resumen de las estrategias que utiliza la Agencia Canadiense de Ingresos (CRA) para controlar el cumplimiento tributario. Para ayudar a la presentación, el trabajo comienza con una breve descripción de la función y las responsabilidades de la CRA como administradora tributaria nacional de Canadá. En la Sección 2, examinamos la filosofía de cumplimiento de la CRA y los fundamentos básicos que forman nuestra estrategia para lograr el cumplimiento tributario. La Sección 2 también introduce el modelo de cumplimiento de la CRA que sirve como marco general para sus programas y para la implantación de controles de cumplimiento. La Sección 3 explora más profundamente las cuatro estrategias principales que emplea la CRA para controlar el cumplimiento tributario. La sección final del informe comparte algunos de los desafíos prácticos y de las lecciones aprendidas en la aplicación de las estrategias de control de la CRA. Esta sección concluye



con una revisión de las direcciones e iniciativas que prosigue la CRA para reforzar su capacidad de control.

### **1.1 Autoridades Legislativas**

La CRA es la principal recaudadora de impuestos para el Gobierno de Canadá, para la mayor parte de las provincias y los territorios, y para muchas de las primeras naciones, y su responsabilidad predominante es proteger la base tributaria de Canadá. También es responsable de distribuir beneficios a millones de canadienses todos los años. Más precisamente, la CRA recauda:

- El impuesto federal sobre la renta de todas las provincias;
- El impuesto sobre la renta de personas físicas de todas las provincias, excepto una (la federación canadiense está compuesta por diez provincias y tres territorios);
- El impuesto sobre los beneficios de las sociedades de ocho de las diez provincias; el impuesto sobre bienes y servicios (GST) en todas las provincias, excepto una; y
- El impuesto armonizado sobre las ventas (HST) en las tres provincias donde el impuesto provincial sobre las ventas se ha armonizado con el impuesto federal GST.
- El impuesto de los indígenas y el impuesto sobre bienes y servicios (GST) de los indígenas sobre a nombre de un número de grupos de los indígenas canadiense.

También recauda el impuesto al consumo; el impuesto de sisa para ciertas provincias; los aportes de empleados y empleadores al Régimen de Pensiones de Canadá; y las primas de empleados y empleadores del Seguro de Empleo. Además, la CRA entrega varios beneficios, créditos impositivos y otros servicios en base a los ingresos, que contribuyen directamente al bienestar económico y social de los canadienses.

La CRA también administra los convenios internacionales de doble imposición que se han firmado con una gran cantidad de países, y que apuntan a promover el intercambio de información entre los partícipes y evitar la doble imposición sobre los ingresos que sus respectivos ciudadanos perciben en el extranjero.

### **1.2 Contexto Canadiense en Cuanto al Cumplimiento Tributario**

Canadá es un país vasto que mide aproximadamente 7.200 kilómetros de Este a Oeste y se extiende a lo ancho de 6 husos horarios. Es el segundo país en superficie, después de Rusia, y costea los océanos Atlántico, Ártico

y Pacífico, siendo el país con la línea de costa más extensa del mundo. En superficie, Canadá es ligeramente más grande que los Estados Unidos, pero sólo cuenta con una población equivalente al 11 por ciento del mismo. Es uno de los países menos densamente poblados y sin embargo uno de los más prósperos del mundo. Entre las economías de los países del G-7, la canadiense está considerada como una de las más fuertes y saludables.

En Canadá, el cumplimiento del derecho fiscal típicamente significa presentar la declaración de impuestos a tiempo, proporcionar información completa y exacta a fin de determinar la obligación tributaria, y pagar el saldo total cuando corresponde. El incumplimiento ocurre cuando, por alguna razón, se deja de satisfacer cualquiera de estas obligaciones.

Lograr un cumplimiento total no es una expectativa pragmática. Es de esperar que se hagan errores honestos en los formularios y que existan diferencias en la interpretación o aplicación de leyes complejas. También, es realista esperar que exista una pequeña minoría dentro de la población que opere fuera del interés público y decida no cumplir con la ley. El incumplimiento intencional incluye actos de evasión fiscal, participación en la economía clandestina o participación en estrategias tributarias ilegales diseñadas únicamente para evadir la ley.

### **El incumplimiento puede tener efectos significativos.**

#### **Volúmenes de la CRA, 2006-2007**

- Poco más de 346 mil millones de dólares recaudados en ingresos - dando un promedio de 1.300 millones de dólares por día laborable.
- Casi 25 millones de declaraciones del impuesto sobre la renta presentadas por individuos - 51% presentadas electrónicamente.
- Más de 15 mil millones de dólares en beneficios y pagos de crédito distribuidos a más de 11 millones de canadienses.
- Aproximadamente 1,6 millones de empleadores retuvieron y remitieron más de 192 mil millones de dólares en retenciones salariales - aproximadamente el 56% de todos los ingresos recaudados.
- Más de 1,6 millones de declaraciones de impuestos de sociedades procesados - aproximadamente el 14% se presentó electrónicamente.
- Se identificaron casi 13 mil millones de dólares a través de medidas dirigidas a contrarrestar el incumplimiento.

Los canadienses pierden ingresos públicos que necesitan para su bienestar social y económico. Esto, por su parte, afecta el nivel y la accesibilidad financiera de programas públicos. El incumplimiento reduce la imparcialidad del sistema impositivo, ya que aquellos que no pagan la parte que les

corresponde, trasladan la responsabilidad a otros contribuyentes. Del mismo modo, una empresa que no paga su parte tiene una ventaja competitiva injusta sobre las otras empresas que cumplen con la ley.

Canadá también goza de un buen índice de participación en el sistema impositivo, ya que aproximadamente el 93% de los contribuyentes adultos declaran sus impuestos anuales sobre la renta con puntualidad. La obtención de una declaración de impuestos es el primer paso más importante en el proceso de cumplimiento. La declaración de impuestos es la base para establecer la obligación tributaria anual de cada contribuyente y proporciona información que es importante para muchos programas de servicio y cumplimiento.

## **2. NUESTRA ESTRATEGIA PARA UNA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EFECTIVA**

Muchas administraciones tributarias ven el cumplimiento voluntario y la autoevaluación como el mejor y más eficiente modo de administrar el sistema impositivo de un país. Se espera que los contribuyentes determinen su propia obligación tributaria conforme a la ley, y que luego paguen la cantidad correcta de impuestos. La estrategia fundamental es hacer que los individuos y las empresas cumplan con sus obligaciones sin la intervención de la administración tributaria. Altos índices de cumplimiento voluntario reducen los gastos de administración y disminuyen la carga y la intrusión de las acciones de cumplimiento.

La creencia fundamental en el cumplimiento voluntario es que la mayoría de los individuos y las empresas están dispuestas a cumplir realizando una autoevaluación correcta de su situación impositiva. Los altos niveles de participación en el sistema impositivo de un país a menudo se basan en la confianza que tienen sus ciudadanos en la imparcialidad, responsabilidad, transparencia e integridad de dicha administración tributaria.

### **2.1 Cómo Recabar y Mantener el Apoyo de los Ciudadanos**

En Canadá, el sistema impositivo es la base primordial que permite financiar una amplia variedad de programas sociales y económicos. Los impuestos costean la educación, la asistencia médica, la seguridad de nuestra nación y todos los bienes y servicios públicos que, conjuntamente, realzan la calidad de vida de los canadienses.

Los impuestos también nos proporcionan los medios para distribuir nuestros ingresos a los necesitados, incluyendo niños, personas con discapacidades, ancianos y desempleados.

El cumplimiento del derecho fiscal es importante para mantener un sistema justo e imparcial para todos, y subvencionar los programas y servicios que enriquecen nuestra vida.

La CRA confía en y está comprometida con los principios que se están fomentando en esta conferencia, particularmente, que las sociedades mostrarán un compromiso mayor y permanente con el cumplimiento de sus deberes a nivel fiscal, cuando perciban:

- un sistema impositivo equitativo;
- una administración tributaria eficiente y justa; y
- un Estado que usa racionalmente y aprovecha al máximo los ingresos provenientes de los impuestos que se han pagado.

Es razonable que todos los ciudadanos esperen que su sistema impositivo sea intencionalmente equitativo, y que los contribuyentes en circunstancias similares reciban el mismo trato. Los administradores tributarios tienen la responsabilidad de estar atentos a situaciones que dan ocasión a un tratamiento injusto, como por ejemplo brechas legales que se abusan injustamente o donde surgen consecuencias involuntarias a raíz de alguna disposición legislativa.

En Canadá, el Ministerio de Hacienda es el que establece la política tributaria y la CRA es el órgano administrativo del gobierno. Para mantener la equidad del sistema impositivo se debe poner atención cuando se examina la forma como los contribuyentes y la comunidad de consejeros fiscales interpretan y aplican la legislación fiscal. Ello también demanda que cuando se descubre una anomalía en la legislación fiscal, se desarrollen modificaciones legislativas apropiadas para corregir el problema y restituir la equidad del sistema impositivo. La CRA trabaja estrechamente con el Ministerio de Hacienda para asegurar que el derecho fiscal esté logrando los objetivos de política propuestos.

Para mantener la confianza pública, un sistema impositivo equitativo también se debe administrar con justicia. Los ciudadanos deben ser conscientes de sus obligaciones tributarias y deben contar con información, herramientas y recursos adecuados que les permitan cumplir con ellas. Para lograr el cumplimiento y mantener la cooperación y el respeto de los ciudadanos, es esencial contar con programas eficaces y comunicaciones dirigidas a la facilitación del cumplimiento tributario. La imparcialidad también se promueve mediante una imposición responsable cuando se identifican aquellos que no cumplen voluntariamente y se tratan de acuerdo a las políticas legislativas y administrativas. Para conservar la confianza pública y la eficacia de la administración tributaria, es esencial mantener un equilibrio entre la facilitación y la imposición.

La imparcialidad y la eficacia en la administración tributaria también tienen un sentido más fundamental. Los ciudadanos tienen que estar informados sobre lo que pueden esperar en su trato con la administración tributaria, incluso sus privilegios y derechos básicos.

La CRA tomó recientemente una medida en esta área, que consistió en publicar una nueva Carta de Derechos de los Contribuyentes que dispone quince derechos y confirma su compromiso de servir a los contribuyentes con un alto grado de exactitud, profesionalismo, cortesía e imparcialidad. La Carta de Derechos de los Contribuyentes hará que sea más fácil para los canadienses entender lo que pueden esperar cuando tratan con la CRA; que se los tratará con justicia conforme a reglas claras y establecidas; y que pueden esperar un alto estándar de servicio en todas sus interacciones. La Carta contiene un recordatorio del derecho legislativo que tienen los contribuyentes a recibir una revisión imparcial formal de su fichero cuando crean que la CRA no ha aplicado la ley correctamente, o que no han recibido todos los privilegios a los que tienen derecho.

**Carta de Derechos de los Contribuyentes**

1. Usted tiene el derecho de recibir las cantidades que le deben devolver y de pagar solamente lo que exige la ley.
2. Usted tiene el derecho de recibir servicio en ambos idiomas oficiales.
3. Usted tiene la derecha a la privacidad y al confidencialidad.
4. Usted tiene el derecho de recibir una revisión formal y de apelar posteriormente.
5. Usted tiene el derecho de recibir un trato profesional, cortés y equitativo.
6. Usted tiene el derecho de recibir información completa, exacta, clara y oportuna.
7. Usted tiene el derecho, como individuo, de no pagar el importe de ningún impuesto que esté en disputa antes de haber recibido una revisión imparcial.
8. Usted tiene el derecho a una aplicación uniforme de la ley.
9. Usted tiene el derecho de presentar una queja con relación al servicio y de obtener una explicación de nuestras conclusiones.
10. Usted tiene el derecho de que tengamos en cuenta los gastos relacionados con el cumplimiento en el marco de la administración de la legislación fiscal.
11. Usted tiene el derecho de esperar que nosotros rindamos cuentas.
12. Usted tiene el derecho, en razón de circunstancias extraordinarias, de que le reduzcan las multas y los intereses impuestos en virtud de la legislación fiscal.
13. Usted tiene el derecho de esperar que nosotros publiquemos nuestras normas de servicio y rindamos cuentas anualmente.
14. Usted tiene el derecho de esperar que nosotros le advirtamos sobre esquemas fiscales cuestionables en el momento oportuno.
15. Usted tiene el derecho de ser representado(a) por una persona de su elección.

La Carta de Derechos de los Contribuyentes incluye el Compromiso de la Agencia Canadiense de Ingresos con las Pequeñas Empresas, una declaración de cinco partes por la cual la CRA se compromete a apoyar la competitividad de la comunidad comercial canadiense asegurando que las interacciones con la CRA sean tan efectivas y eficientes como sea posible. Estos compromisos complementan la promesa del Gobierno de Canadá de crear un contexto comercial competitivo y dinámico en el que prosperen las empresas canadienses.

**El Compromiso de la Agencia Canadiense de Ingresos con las Pequeñas Empresas**

1. La CRA se compromete a administrar el sistema impositivo con el fin de reducir al mínimo los costos del cumplimiento de la ley para las pequeñas empresas.
2. La CRA se compromete a colaborar con todos los gobiernos con vistas a racionalizar los servicios, minimizar los costos y reducir la carga de cumplir con la ley.
3. La CRA se compromete a proveer servicios que satisfacen las necesidades de las pequeñas empresas.
4. La CRA se compromete a realizar actividades de extensión que ayuden a las pequeñas empresas a observar las leyes que ella administra.
5. La CRA se compromete a explicar la manera como conduce sus actividades con las pequeñas empresas.

Como medida adicional en apoyo de la imparcialidad, el Defensor de los Contribuyentes se estableció en 2008 a fin de mejorar la rendición de cuentas de la CRA y el servicio al público y proveer a los canadienses la garantía renovada de que recibirán un trato justo, equitativo y respetuoso. El Defensor de los Contribuyentes es responsable de examinar las quejas relacionadas con el servicio de la CRA y cumplir la Carta de Derechos de los Contribuyentes en cuanto a los asuntos de servicio.

### **El Defensor de los Contribuyentes**

El Defensor de los Contribuyentes es responsable de asegurar que la CRA respete los siguientes derechos en materia de servicio, enunciados en la Carta de Derechos de los Contribuyentes:

- el derecho de recibir un trato profesional, cortés y equitativo;
- el derecho de recibir de parte de la CRA información completa, exacta, clara y oportuna;
- el derecho de presentar una queja con relación al servicio y de obtener una explicación de las conclusiones de la CRA sobre el asunto;
- el derecho de que la CRA tenga en cuenta los gastos relacionados con el cumplimiento en el marco de la administración de la legislación fiscal;
- el derecho de esperar que la CRA rinda cuentas;
- el derecho de esperar que la CRA publique sus normas de servicio y rinda cuentas anualmente;
- el derecho de esperar que la CRA advierta sobre esquemas fiscales cuestionables en el momento oportuno;
- el derecho de ser representado(a) por una persona de su elección.

### **El Defensor de los Contribuyentes también debe:**

- efectuar exámenes imparciales e independientes de las quejas relacionadas con el servicio de la Agencia Canadiense de Ingresos (CRA);
- facilitar el acceso de los contribuyente a los mecanismos de ayuda que existen en la CRA;
- identificar y examinar los problemas sistémicos y emergentes relacionados con el servicio de la CRA que pueden traer consecuencias negativas a los contribuyentes; y
- " asesorar al Ministro de Ingresos Públicos sobre asuntos relacionados con el servicio en la CRA.

Nuestros programas de extensión y educación son elementos importantes. Las actividades de extensión apoyan el cumplimiento voluntario informando al público sobre los programas y servicios que ofrece la CRA. La educación asegura que los contribuyentes cuenten con el conocimiento necesario para cumplir con sus obligaciones, sin intervención directa de nuestra parte.

Contamos con varios programas notables, como por ejemplo:

- El Programa de enseñanza sobre impuestos que introduce a los estudiantes de las escuelas secundarias y postsecundarias de todo

Canadá al sistema impositivo del país. Les enseña como preparar una declaración básica de impuestos sobre la renta.

- El Programa de aprendizaje sobre impuestos es un curso en línea gratuito que proporciona información básica sobre el sistema impositivo de Canadá, incluyendo:
  - su historia y cómo funciona;
  - por qué los individuos pagan impuestos, y como se utilizan esos fondos;
  - por qué se deben preparar las declaraciones de impuestos;
  - donde buscar ayuda cuando tienen preguntas sobre sus declaraciones, los impuestos que adeudan u otros temas relacionados; y
  - como preparar una declaración básica de impuestos.
- El Programa Comunitario de Voluntarios en Materia de Impuestos a través del cual voluntarios capacitados trabajan con organizaciones comunitarias para ayudar a los contribuyentes a preparar sus declaraciones de impuestos sobre la renta y beneficios. Los canadienses que no pueden preparar sus declaraciones por sí mismos y que tampoco pueden pagar para que los ayuden a hacerlo son elegibles para este programa.

Conforme a nuestro Programa de Declaración Voluntaria, los contribuyentes pueden ofrecerse y corregir toda información inexacta o incompleta, o declarar nueva información, sin el riesgo de recibir multas ni ser enjuiciados. A condición de que ellos proporcionen toda la información antes de que la CRA comience una investigación o una acción de imposición contra ellos, sólo tendrán que pagar los impuestos que deben, más los intereses. Para que una declaración voluntaria sea válida, y se perdonen las multas, la declaración debe cumplir las cuatro condiciones siguientes:

1. la declaración debe ser voluntaria (por ejemplo, la declaración no debe ser en respuesta a una auditoría, investigación u otra acción de imposición);
2. la declaración debe ser completa;
3. la declaración debe involucrar una multa; y
4. la declaración debe involucrar información que está atrasada un año o más.

Finalmente, las administraciones tributarias deben ser capaces de demostrar a los ciudadanos que ellas hacen uso óptimo del dinero, y que sus presupuestos se están empleando en una manera fiscalmente responsable. Muchas administraciones, incluso Canadá, producen y publican informes anuales para mostrar de qué manera se emplearon sus presupuestos y los resultados que se obtuvieron. Estos informes están comúnmente abiertos al escrutinio del público y hacen posible la responsabilidad y transparencia en la administración.



## **2.2. Nuestro Modelo para Lograr el Cumplimiento**

Canadá recauda impuestos a través de un sistema de autoevaluación. Este sistema se basa principalmente en el cumplimiento voluntario, y éste en la responsabilidad mutua. Se espera que individuos, empresas y fideicomisos que tienen la obligación de pagar impuestos en Canadá, cumplan con sus responsabilidades conforme a la ley.

Como se mencionó anteriormente, la CRA tiene la responsabilidad de mantener la confianza pública en la integridad e imparcialidad del sistema impositivo. Esto significa proveer amplio apoyo a todos aquellos que desean cumplir con la ley, y al mismo tiempo tomar medidas apropiadas para identificar y ocuparse de los casos de incumplimiento.

Uno de los objetivos primordiales de la CRA es lograr el mayor nivel posible de cumplimiento voluntario. La Agencia trabaja en pos de este objetivo poniendo en práctica sus valores de integridad, profesionalismo, respeto y cooperación, e infundiendo en la entrega de todos sus programas y servicios un enfoque y una cultura centrados en el cliente. La creencia fundamental es que la mayoría de los individuos y las empresas son honestos, y que si se les brinda la oportunidad, la información y las herramientas adecuadas, cumplirán voluntariamente con la ley.

Ya sea que se trate de contribuyentes que estén dispuestos a cumplir, no logren cumplir o decidan no cumplir, la CRA emplea una combinación de actividades de imposición y servicio para asegurar el cumplimiento del derecho fiscal de Canadá. El éxito de nuestros programas en materia de impuestos depende de dos factores fundamentales, a saber: la capacidad de entender cuales son los factores que influyen en la conducta de cumplimiento; y la existencia de la capacidad efectiva de detectar los riesgos de cumplimiento como base para aplicar la acción de imposición. Estos factores son una parte integral de las estrategias de la CRA para controlar el cumplimiento.

Altos niveles de cumplimiento voluntario producen beneficios tanto para los clientes como para la CRA, reduciendo los gastos de administración y disminuyendo la carga y la intrusión de las acciones de cumplimiento. La estrategia de la CRA para lograr el cumplimiento reconoce que existen muchos motivos para no cumplir que, por su parte, requiere programas adaptados.

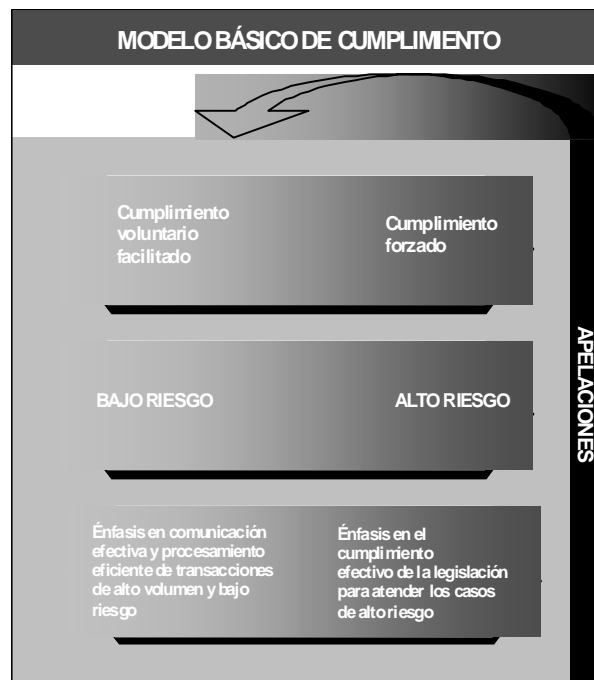
Nuestros programas se pueden considerar como una serie de puntos a lo largo de una serie continua que incluye el cumplimiento voluntario facilitado y el cumplimiento forzado, todos apoyados por una capacidad efectiva de apelación.

### 2.2.1. Facilitación del Cumplimiento Voluntario

El cumplimiento voluntario requiere esfuerzo, tiempo y, a menudo, gastos por parte de los canadienses. Para contribuir al cumplimiento voluntario, nuestra estrategia se concentra en la comunicación efectiva para informar y apoyar a todos los clientes en el cumplimiento de sus obligaciones y en la recepción de las cantidades que tienen derecho a recibir. Nuestro objetivo es minimizar la carga para individuos y empresas, en materia de cumplimiento de la ley, a través de nuestras acciones continuas destinadas a racionalizar los procesos y proporcionar apoyo y servicio de alta calidad. Los servicios de la CRA incluyen comunicaciones por teléfono y cara a cara, información a través del Internet, formularios, guías y publicaciones en lenguaje claro y simple, interpretaciones técnicas, resoluciones y servicios especializados de resolución de problemas.

### 2.2.2. Cumplimiento Forzado

Además de las actividades de comunicación y servicio de gran alcance, las actividades de imposición de la CRA verifican el cumplimiento de la ley, corrigen errores pasados y educan a los clientes en la aplicación correcta de la ley para el futuro. La imposición cubre una gama de actividades que van desde procedimientos rutinarios de verificación (p.ej. cotejar información de terceros), hasta exámenes limitados y auditorías completas.



Para todos aquellos involucrados en un incumplimiento reiterado o deliberado, la CRA tiene la responsabilidad de tomar medidas correctivas firmes y proporcionar un factor disuasivo que desaliente esta forma de incumplimiento en el futuro. En los casos más serios, la CRA realiza investigaciones sobre fraude y evasión fiscal. Los resultados de estas acciones pueden llevar a la aplicación de multas y al encarcelamiento. Nuestras actividades de imposición ofrecen la garantía de que la ley se entiende correctamente y se respeta. Están guiadas por principios y sistemas de gestión de los riesgos que nos ayudan a enfocar nuestras acciones de imposición.

### 2.2.3. Apelaciones

Una parte fundamental de la estrategia de la CRA en cuanto al cumplimiento es el sistema de reparación. Es inevitable que surjan desacuerdos ocasionales entre la CRA y sus clientes. Un proceso de solución de diferencias imparcial, justo y oportuno fomenta la confianza en la integridad de nuestro sistema impositivo, lo que ayuda a promover el cumplimiento voluntario.

## 3. ESTRATEGIAS PARA CONTROLAR EL CUMPLIMIENTO

Esta sección del informe describe las estrategias que se están aplicando en la CRA para controlar el cumplimiento. Los controles que componen estas estrategias consisten en una variedad de instrumentos administrativos, prácticas de la gestión y técnicas de investigación que funcionan colectivamente a fin de prevenir, detectar y abordar el incumplimiento en una manera efectiva. La aplicación de estas estrategias ayuda a los programas de verificación e imposición de la CRA a apuntar a las áreas de mayor riesgo y, al hacerlo, minimiza la carga para los individuos y las empresas que cumplen con la ley.

Las estrategias se presentan y plantean en cuatro agrupaciones principales:

- a) **Medidas preventivas y de detección del incumplimiento** que limitan preventivamente el alcance del incumplimiento y ayudan a descubrir casos de incumplimiento a fin de tomar medidas de verificación e imposición;
- b) **Métodos de evaluación de riesgos e investigación del cumplimiento** que persiguen el descubrimiento de factores, modelos y tendencias que son indicativos de la conducta de incumplimiento, y luego aplican este conocimiento en el desarrollo y el refinamiento de nuestras estrategias de cumplimiento y sistemas de evaluación de riesgos;
- c) **Examen formal del cumplimiento** que involucra un examen completo de las cuestiones claves de cumplimiento y el establecimiento de prioridades de cumplimiento basadas en el riesgo. La revisión también

confirma la adecuación de las estrategias de cumplimiento que la CRA emplea actualmente para ocuparse de cada prioridad y puede realinear nuestro nivel de esfuerzo e inversión, cuando se justifique.

- d) **Medición y evaluación de los resultados** que se emplean para medir y examinar el progreso y para evaluar los resultados de nuestras estrategias y programas de cumplimiento.

A continuación se profundiza sobre cada una de las cuatro agrupaciones.

#### **a. MEDIDAS PREVENTIVAS Y DE DETECCIÓN DEL INCUMPLIMIENTO**

Al nivel más básico, la CRA cuenta con una amplia variedad de medidas preventivas y de detección, que funcionan como sistema de control para apoyar nuestro logro de cumplimiento. Estas medidas abarcan desde retenciones salariales y cotejo de formularios de información, hasta verificaciones de prueba, auditorías y enjuiciamientos. La amplia variedad de programas e instrumentos administrativos de la CRA trabajan conjuntamente para facilitar e imponer el cumplimiento en todos los grupos de contribuyentes. Por ejemplo, los impuestos sobre sueldos y salarios retenidos y remitidos por los empleadores aseguran aproximadamente el 56% de los ingresos recaudados anualmente. También, los informes que presentan los empleadores sobre las cantidades pagadas y retenidas en la fuente, proporcionan un banco de datos que sirve para cotejar los ingresos que reciben los individuos con las cantidades especificadas en sus declaraciones de impuesto sobre las ganancias. Estos formularios de información también nos ayudan a identificar los contribuyentes que declaran tarde, o no declaran, para una posible acción de imposición. También, verificaciones computarizadas, cotejo de documentos, sistemas de evaluación de riesgos y varias encuestas y verificaciones de prueba apoyan la detección del incumplimiento y el establecimiento de perfiles de riesgo para dirigir la selección de casos a fin de tomar medidas de verificación, auditoría e imposición.

#### **b. MÉTODOS DE EVALUACIÓN DE RIESGOS E INVESTIGACIÓN DEL CUMPLIMIENTO**

La selección de herramientas y medidas de cumplimiento se basa en tener una inteligencia administrativa sólida sobre los riesgos de cumplimiento y su significado material. La selección de herramientas de cumplimiento está fundada por la investigación del cumplimiento, que explora las conductas y las tendencias de cumplimiento, y por las técnicas de evaluación de riesgos que ayudan desde la materialidad de las cuestiones de cumplimiento y las áreas de exposición al riesgo.

### **i. Investigación del Cumplimiento**

Las actividades de investigación de cumplimiento de la CRA están generando información empírica que va a permitir entender mejor las conductas de cumplimiento tributario. Por ejemplo, nuestras investigaciones han demostrado que los contribuyentes canadienses adoptan diferentes conductas y actitudes cuando se trata de cumplir con el derecho fiscal. Estas conductas varían desde el compromiso total de cumplir con el derecho fiscal, hasta una desconexión total del sistema impositivo. Las causas que impulsan estas diversas conductas son variadas, algunas veces están relacionadas con condiciones económicas o comerciales, y en otros casos incitadas por factores sociales o psicológicos. Combinadas con la complejidad creciente del marco legislativo, estas causas podrían finalmente conducir a un aumento en los niveles de incumplimiento y por último a la erosión de la base impositiva.

Las estrategias que empleamos para promover el cumplimiento tributario tienen que ser variadas a fin de cubrir las diversas conductas de los contribuyentes. La CRA reconoce que las estrategias disuasivas tradicionales no siempre van a funcionar, y que se deben desarrollar nuevas estrategias que nos ayuden a ocuparnos de estas conductas de modos más sofisticados.

**Aplicación de las Conclusiones de Nuestras Investigaciones**

Durante los últimos años la CRA ha realizado investigaciones a fin de comprender las percepciones del público sobre las cuestiones de cumplimiento tributario. La conclusión principal es que el público quiere enterarse sobre lo que la CRA está haciendo para combatir los delitos fiscales y otros tipos de problemas de incumplimiento, tales como la economía clandestina. Quieren ver pruebas de que la CRA anda en busca de los "grandes". También quieren ver, en los medios de comunicación, pruebas concretas de que la CRA toma el cumplimiento tributario con mucha seriedad.

La CRA también reconoce que se puede emplear la comunicación para afectar la percepción de la Agencia y las opiniones de los canadienses en cuanto a su administración tributaria, su imparcialidad y su eficacia. Con una estrategia de comunicación reforzada e integrada en materia de cumplimiento, pretendemos influir tanto en la percepción como en la conducta de cumplimiento.

Nuestra Estrategia de Comunicación en materia de Cumplimiento está compuesta por tres elementos:

- Investigación para entender las preocupaciones del público en cuanto a las cuestiones de cumplimiento y los riesgos a la base impositiva e, igualmente importante, cuál es la mejor manera de comunicar nuestros mensajes de cumplimiento a los diferentes miembros de la audiencia a la que están dirigidos.
- Comunicar nuestras actividades de cumplimiento, sus resultados y la manera como contribuyen a la protección de la base impositiva de Canadá.
- Buscar oportunidades para comunicar las preocupaciones y las opiniones de la CRA sobre cuestiones existentes y emergentes en cuanto al cumplimiento.

**ii. Identificación y Evaluación de Riesgos**

Para manejar el riesgo de cumplimiento tributario es fundamental contar con procesos efectivos de evaluación de riesgos que identifiquen y dirijan los esfuerzos que destinamos a combatir el incumplimiento. El grado hasta el cual estos procesos pueden evaluar exactamente el incumplimiento, es el grado hasta el cual se pueden aplicar los recursos del programa a las áreas de mayor riesgo.

En la CRA, los procesos de identificación y evaluación de riesgos a nivel nacional están incorporados en varias áreas de cumplimiento tributario. Ellos proporcionan un análisis, a nivel de casos individuales, de los riesgos de los ingresos fiscales, y enfocan nuestros esfuerzos de cumplimiento en las áreas de mayor riesgo. Estos esfuerzos incluyen procesos en las etapas siguientes:

- Inscripción de las empresas;
- Cuando se identifican contribuyentes que se encuentran inadecuadamente fuera del sistema impositivo;
- Procesamiento de las declaraciones de impuestos;
- Auditoría o post-procesamiento; y
- Recaudación de impuestos.

Por ejemplo, para las empresas que se inscriben para tener una cuenta del impuesto sobre bienes y servicios (GST), los parámetros de riesgo se utilizan para resaltar los nuevos inscriptos que pueden estar en peligro de cometer fraude una vez que están en el sistema. Aunque el proceso aun está en desarrollo, se tiene prevista una variedad de criterios. Estos incluyen:

- Examinar la historia previa de cumplimiento de la empresa con otros programas de la Agencia Canadiense de Aduanas y Administración Tributaria (ACAAT), tal como la declaración del impuesto sobre la renta, y asegurar que el contribuyente no haya estado involucrado previamente en una actividad fraudulenta;
- Asegurar que el número de identidad que se está usando no haya estado involucrado en un caso de usurpación de identidad y no parezca ser anormal para alguien que está operando una nueva empresa (p.ej. un niño o una persona mayor);
- Asegurar que no se dupliquen en el registro los números y las direcciones de contacto.

También existen procesos y sistemas nacionales que permiten identificar posibles contribuyentes que no declaran y no inscritos. Estos sistemas típicamente involucran el cotejo de los ficheros permanentes de los contribuyentes con los formularios que presentan los terceros (p.ej. formularios de ingresos por intereses provistos por los bancos, formularios de pagos a subcontratistas provistos por los contratistas de la construcción y los departamentos gubernamentales, etc.). El elemento más importante en este proceso es la compatibilidad cruzada de información clave que se puede utilizar para identificar a los contribuyentes canadienses de alto riesgo que no figuran en nuestros ficheros permanentes.

También existe un proceso, tanto para el impuesto sobre la renta como para el impuesto sobre bienes y servicios, que permite examinar el riesgo antes de emitir los reembolsos a los contribuyentes. Estos sistemas típicamente involucran el uso de criterios comerciales que provocan una revisión antes de la emisión de los cheques. Los criterios desarrollados ponen de manifiesto las situaciones en las que existe un alto riesgo de incumplimiento. Los auditores examinan estas situaciones de alto riesgo y determinan si el reembolso puede proceder de acuerdo al reclamo, o si es necesario realizar una auditoría antes de emitir un cheque.

Del mismo modo, existen procesos y sistemas para enfocar nuestros esfuerzos en la recaudación de impuestos y en las cuentas por cobrar. Para establecer el orden de prioridad de la carga de trabajo en materia de trámite de cobro, se establecen perfiles de clientes y se aplican reglas administrativas.

### **c. REVISIÓN FORMAL DEL CUMPLIMIENTO**

La constante Revisión del Cumplimiento encabeza nuestra estrategia de gestión de riesgos. El objetivo de dicha revisión es identificar nuevos riesgos y/o confirmar los riesgos que existen en la prioridad del cumplimiento, y desarrollar estrategias para contrarrestarlos. La Agencia considera que la realización de revisiones del cumplimiento nos pone en mejor posición para comunicar una imagen de riesgo común en toda la Agencia, y luego enfocar nuestros recursos a fin de contrarrestar los riesgos mayores.

La primera Revisión del Cumplimiento comenzó en 2004. Ésta identificó 32 riesgos y los evaluó de acuerdo a la probabilidad de que ocurran, al impacto que producen en la base impositiva y a su importancia para la confianza del público en el sistema impositivo.

La CRA está realizando ahora una segunda revisión de sus prioridades en materia de cumplimiento, un proceso que puede dar lugar a la identificación de nuevas prioridades de cumplimiento y planes para enfrentarlas. La Revisión del Cumplimiento 2007/2008 tiene como objetivos identificar nuevas prioridades de cumplimiento y/o confirmar prioridades existentes, sopesar los aportes de la CRA y las estrategias existentes para con estas prioridades, y recomendar estrategias nuevas o modificadas para abordarlas, cuando corresponda.

En estos momentos, la Agencia se está dedicando a las prioridades de cumplimiento claves siguientes:

1. Planificación Fiscal Agresiva;
2. Economía Clandestina;
3. Alto riesgo en el cumplimiento de GST/HST (IVA); y
4. Contribuyentes que no declaran / no inscritos y cobro.

A continuación se desarrollan estrategias para cada una de las cuatro prioridades, con iniciativas y planes de acción.



### **i. Planificación Fiscal Agresiva**

La planificación fiscal agresiva involucra la utilización de arreglos impositivos que "empujan los límites" de la planificación fiscal aceptable. Tales prácticas menoscaban la integridad del sistema impositivo y la confianza de la comunidad en la imparcialidad y equidad de ese sistema. Las estrategias tributarias abusivas, como por ejemplo los arreglos para evadir impuestos mediante interpretaciones liberales del derecho fiscal de Canadá, también pueden dar la impresión de que la evasión y elusión de impuestos son generalizadas.

Un ejemplo de planificación fiscal agresiva es el uso abusivo de paraísos fiscales, conocidos además como jurisdicciones con tasas impositivas bajas o nulas. Aunque los paraísos fiscales se pueden utilizar por razones legítimas, también dan la oportunidad de que algunos contribuyentes eviten o evadan el pago de impuestos canadienses.

Canadá ha hecho un esfuerzo significativo en los últimos años para cubrir todos los aspectos de la planificación fiscal agresiva. Por ejemplo, hemos establecido y desarrollado 11 Centros Expertos en todo el país, dotados de auditores profesionales de alto nivel y especialistas en impuestos internacionales y evasión de impuestos. Estos Centros están identificando y desarrollando nuevas fuentes de información que se pueden integrar a los modelos de evaluación de riesgos de la Agencia. A consecuencia de estos Centros, hay actualmente más de 50 proyectos en marcha, con un potencial significativo de recuperación fiscal.

Internacionalmente, hemos estado trabajando con el Grupo de los Siete (G7) para desarrollar una Estrategia Internacional de Cumplimiento que se encargue del riesgo de incumplimiento que surge del creciente número de transacciones financieras que cruzan límites jurisdiccionales. También estamos reforzando nuestras relaciones con administraciones tributarias extranjeras, tanto bilateralmente como por medio de organizaciones internacionales tales como el CIAT.

### **Estrategia Internacional de Cumplimiento de la CRA**

Los parlamentarios y los canadienses han estado cada vez más preocupados con la planificación fiscal agresiva, la evasión fiscal y el uso abusivo de los paraísos fiscales. La CRA está atendiendo estas preocupaciones estratégicamente, intensificando los programas principales de cumplimiento y aumentando la visibilidad de nuestras actividades de cumplimiento. Internacionalmente, la CRA también está desempeñando una función intensa, en particular en lo referente al cumplimiento tributario.

Nuestra Estrategia Internacional de Cumplimiento se apoya sobre cuatro pilares:

- Programas principales de cumplimiento;
- Comunicaciones;
- Política y legislación; y
- Gestión de las relaciones internacionales.

El objetivo de la Estrategia Internacional de Cumplimiento es proteger la base impositiva federal, y la de nuestros clientes provinciales y territoriales, mediante la ejecución de las acciones siguientes:

- Mitigación de los riesgos de incumplimiento que surgen del creciente número de transacciones financieras que cruzan límites jurisdiccionales; y
- Refuerzo de nuestras relaciones con administraciones tributarias extranjeras, tanto bilateralmente como por medio de organizaciones internacionales.
- En 2004, Canadá se unió con Australia, el Reino Unido y Estados Unidos para crear el Centro de Información Internacional Conjunta sobre Refugios Fiscales (JITSIC) para colaborar en cuestiones de planificación fiscal agresiva. En mayo de 2007 le dimos la bienvenida a Japón, y anunciamos la apertura de una segunda oficina del JITSIC en Londres, Inglaterra.

La participación de la CRA en el JITSIC realza nuestra capacidad de identificar y encargarnos de las estrategias tributarias abusivas y de aquellos que las promueven. También proporciona un conocimiento profundo temprano de las estrategias que se desarrollan en el extranjero, pero se promueven en Canadá. Hasta el momento, Canadá ha realizado aproximadamente 350 intercambios de información con países del JITSIC relacionados con temas tales como productos financieros, refugios fiscales y fideicomisos en el extranjero. A medida que la colaboración entre los países miembros siga creciendo, serán más las estrategias fronterizas que se descubran, compartan y atiendan.

En 2004, establecimos el Centro de Información Internacional Conjunta sobre Refugios Fiscales (JITSIC), junto con Australia, el Reino Unido y Estados Unidos, a fin de aumentar la colaboración y coordinar la información sobre transacciones tributarias abusivas. En 2007 se unió Japón y se abrió una segunda oficina del JITSIC en Londres, Inglaterra (además de la de

Washington, D.C.). Nuestra participación en el JITSIC realza nuestra capacidad de identificar y contrarrestar las estrategias tributarias abusivas y aquellos que las promueven. También proporciona un conocimiento profundo temprano de las estrategias que se desarrollan en el extranjero, pero se promueven en Canadá.

## **ii. Economía Clandestina**

La economía clandestina generalmente se define como la actividad comercial no criminal que no se declara, ya sea parcial o totalmente, para fines fiscales. Tal actividad se presenta en muchos sectores de la industria, principalmente en aquellos donde prevalece el dinero en efectivo y donde no existe la presentación de informes sobre terceros ni las retenciones salariales. Los ejemplos principales son: construcción y renovación de viviendas, hotelería, servicio de taxis, reparación y ventas de automóviles, turismo, vestimenta y textiles. La economía clandestina menoscaba la percepción pública de la imparcialidad e integridad de la legislación tributaria, y tiene un gran impacto sobre las empresas que cumplen con ella, debido a la pérdida de competitividad.

En Canadá, la economía clandestina puede tomar varias formas, incluyendo:

- Dejar de declarar una actividad comercial;
- Dejar de declarar ingresos por empleo (por ejemplo, propinas);
- Declarar una cantidad de ingresos por empleo menor a la real; y
- No presentar una declaración de impuestos o dejar de inscribirse.

Al disuadir las actividades económicas clandestinas se asegura un campo de juego parejo para todas las empresas y para todos los contribuyentes, y se promueve la imparcialidad y la equidad del sistema impositivo.

Para contrarrestar la economía clandestina, la CRA aplica una estrategia, a saber:

- Fomentar el cumplimiento voluntario mediante actividades tales como las visitas comunitarias a las empresas;
- Colaborar conjuntamente con las provincias, otras autoridades gubernamentales y grupos interesados claves a fin de identificar oportunidades de auditoría y ampliar nuestro conocimiento sobre los problemas de la economía clandestina en las provincias y los territorios;
- Concentrar la atención en los sectores de alto incumplimiento;
- Publicar las condenas por evasión fiscal como elemento disuasivo del incumplimiento; y
- Llevar a cabo una investigación del cumplimiento a fin de apoyar y analizar la efectividad de los programas de cumplimiento.

### **iii. Alto Riesgo en el Cumplimiento de GST/HST (IVA)**

Un elemento importante de un impuesto al valor agregado, tal como el Impuesto a los Bienes y Servicios/Impuesto Armonizado sobre las Ventas (GST/HST), es la facilitación de deducciones fiscales por insumos, que permiten que las empresas reciban crédito, o hasta reembolsos, por la cantidad de GST/HST que pagan. A pesar de que la administración de todo impuesto conlleva un riesgo de fraude, se reconoce internacionalmente que esta característica de ganancia directa significa que los impuestos al valor agregado intrínsecamente conllevan un riesgo aún mayor. Millones de transacciones diarias, y una cantidad extremadamente grande de inscriptos que solicitan reembolsos, hacen muy difícil detectar situaciones problemáticas dentro de un período aceptable.

Nuestra estrategia en cuanto al alto riesgo en el cumplimiento de GST/HST se concentra en lo siguiente:

- Reforzar, en toda la organización, la capacidad para manejar horizontalmente los archivos de GST/HST de alto riesgo;
- Mejorar las actividades de imposición a través del reconocimiento eficaz del trabajo de cumplimiento hacia los casos de alto riesgo; y
- Mejorar nuestra capacidad de identificar los inscriptos de alto riesgo y los reclamos de reembolsos antes de emitir dichas cantidades.

### **iv. Contribuyentes que No Declaran / No Inscritos y Cobro**

Sin la declaración de impuestos o la inscripción de un individuo o empresa, la CRA no puede analizar el archivo a fin de seleccionarlo para auditar, ni recaudar la cantidad de impuestos a pagar. Para tratar este problema, parte de la estrategia de la Agencia consiste en investigar a fin de entender mejor la conducta de los contribuyentes, así como identificar los datos demográficos específicos de este sector y adaptar sus estrategias a fin de originar el aumento. Otra estrategia que se está prosiguiendo es dirigir los esfuerzos a los sectores donde prevalecen los niveles altos de incumplimiento.

El cobro también es un tema clave de cumplimiento, ya que las cuentas tributarias por pagar y las exigencias de envío de fondos correspondientes al GST/HST están en constante aumento. El Programa de Cuentas por Cobrar ha implementado y aprovechado sus estrategias de gestión de deudas para atender el crecimiento de inventario y lograr los resultados de desempeño esperados de reducción oportuna de la deuda fiscal, manteniendo el nivel de la misma dentro de los niveles apuntados.

#### **d. Medición y Evaluación de los Resultados**

La CRA ha desarrollado un Marco de Medición del Cumplimiento (CMF) que proporciona la base para examinar y medir el cumplimiento con el propósito de contribuir al desarrollo de la estrategia de cumplimiento. El CMF establece los conceptos claves, los teoremas y las definiciones operacionales para el estudio de cumplimiento. La aplicación de este marco proporciona una estrategia estructurada, completa y dinámica que enriquece nuestro conocimiento sobre la eficacia del programa.

Como herramienta de investigación y comunicación, el CMF:

- Proporciona una base integral y uniforme para planificar, examinar e informar sobre la investigación;
- Contribuye en el establecimiento de prioridades en la investigación y ayuda a asegurar la cobertura en todos los grupos de clientes y a garantizar las exigencias de cumplimiento;
- Contribuye a mejorar la coordinación con otras organizaciones de análisis e investigación dentro de la CRA; y
- Proporciona una herramienta de comunicación que perfila nuestra estrategia de medición del cumplimiento para mayor transparencia y mejor entendimiento.

El núcleo del CMF contiene un conjunto de indicadores de cumplimiento que se han desarrollado para cada uno de los segmentos principales de contribuyentes (individuos, trabajadores autónomos, corporaciones, inscritos al GST/HST y empleadores). Estos indicadores están poblados de datos provenientes de fuentes internas y externas, para permitir establecer la conducta de cumplimiento y examinar los cambios con el transcurso del tiempo.

El foco del CMF descansa en los cuatro elementos principales de cumplimiento:

- Inscribirse cuando sea necesario (empresas);
- Presentar las declaraciones de impuestos a tiempo;
- Proporcionar información completa y exacta a fin de determinar la obligación tributaria, y
- Pagar el saldo total cuando corresponde.

Los indicadores de cumplimiento consisten en medidas directas, como por ejemplo estimaciones de cumplimiento derivadas de revisiones de muestra arbitrarias, así como indicadores indirectos, tales como las comparaciones de datos impositivos con datos de fuentes externas.

**Cumplimiento con la presentación de la  
declaración de impuestos - Índices de presentación puntual  
sin intervención directa de la CRA**

<b>Indicadores de Cumplimiento</b>	<b>Objetivo Actual</b>	<b>2002-2003</b>	<b>2003-2004</b>	<b>2004-2005</b>	<b>2005-2006</b>	<b>2006-2007</b>
Individuos que presentaron la declaración puntualmente	90%	93,1%	92,6%	92,6%	92,8%	93,0%
Sociedades - empresas incorporadas gravables que presentaron sus declaraciones de impuestos puntualmente	90%	87,2%	87,1%	86,0%	85,9%	86,4%
Empresas que presentaron sus declaraciones de GST/HST puntualmente	90%	91,6%	92,0%	92,6%	91,8%	91,4%
Empleadores que presentaron sus declaraciones de T4 puntualmente	90%	96,4%	96,5%	94,5%	94,5%	96,0%

Además de medir y examinar el cumplimiento constantemente, la CRA realiza estudios periódicos para examinar la efectividad de sus programas y estrategias de cumplimiento. Son tres los tipos principales de estudios que se realizan:

1. Estudios de impacto: El examen de los efectos de los instrumentos de cumplimiento en la conducta de cumplimiento como base para validar y refinar las estrategias de cumplimiento.
2. Estudios de establecimiento de perfil: El establecimiento de perfil de las características de un segmento de la población de contribuyentes, o de un problema de cumplimiento, para proveer a los directores de proyecto la inteligencia administrativa que les va a permitir aumentar su conocimiento sobre una población o problema específico.
3. Estudios de evaluación: La evaluación que permite determinar si los programas y/o las estrategias están logrando el resultado o los objetivos de conformidad deseados.

#### **4. VENTAJAS E INCONVENIENTES DE NUESTRA ESTRATEGIA EN CUANTO AL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO**

La sección anterior proporcionó una descripción de las estrategias principales que se utilizan para controlar el incumplimiento y varios ejemplos de estrategias más detalladas que existen para promoverlo. Esta sección explora algunas de las ventajas y los desafíos que hemos notado a raíz de nuestra experiencia.

La CRA considera que su estrategia en cuanto al cumplimiento tributario tiene muchas ventajas. Primero, al identificar un número limitado de riesgos prioritarios principales en el cumplimiento, estamos en mejor posición para comunicar una imagen de riesgo común en toda la Agencia, y luego enfocar nuestros recursos a fin de contrarrestarlos o mitigarlos. Cuando los recursos son limitados, la gestión de riesgos es crucial. Esta estrategia nos ayuda a enfocar nuestra atención en aquellos que no cumplen, y minimiza la atención injustificada en los que cumplen.

A diario, la CRA afronta desafíos en la administración de sus programas e iniciativas destinados al cumplimiento tributario. Un tema que sigue siendo un desafío constante es la gestión horizontal de programas y cuestiones en toda la Agencia. La gestión horizontal es un valor particularmente importante en una organización como la nuestra, donde compartimos valores, una cultura y un objetivo, que en resumidas cuentas es el logro del cumplimiento. El inconveniente, sin embargo, es la inmensidad de nuestro país, y las diferencias que existen en cada región en cuanto al cumplimiento tributario. La Agencia considera que es imperativo que todas las regiones trabajen conjuntamente para controlar el cumplimiento tributario. Diferentes partes de la organización pueden interactuar con el mismo contribuyente de modos diferentes - pero todos con el mismo objetivo de lograr el cumplimiento.

Ha habido varios avances e iniciativas que han mejorado la gestión horizontal del cumplimiento en la CRA. Los más significativos incluyen la introducción de comités de la Agencia tales como el Comité de Gestión de la Agencia (AMC), el Comité de Gestión de Recursos e Inversiones (RIMC); el Comité de Operaciones (OPC); y el Comité de Orientación Estratégica y de Desarrollo del Comercio (SDBDC). Todos ellos ofrecen la oportunidad de entablar un debate horizontal sobre cuestiones y propuestas desde el punto de vista de la Agencia.

También contamos con un Comité Regional de Operaciones (ROC) que se reúne tres a cuatro veces al año para analizar temas importantes con las regiones, informarles sobre próximos cambios y obtener la reacción de ellas en asuntos que pueden impactar su capacidad de entregar programas de cumplimiento.

También creamos una Dirección de Estrategia de Cumplimiento con un mandato para asegurar que las iniciativas y las cuestiones de cumplimiento que surjan estén coordinadas horizontalmente en todas las Sucursales y en la Agencia en general. La Dirección también alberga la Oficina de Coordinación de Relaciones Internacionales que proporciona apoyo, orientación y dirección a toda la Agencia en muchas de las actividades internacionales que realiza.

Otro desafío que afrontamos es el hecho de que debemos asegurar que contamos con un personal diverso, experto y bien formado, capaz de cristalizar nuestras estrategias de cumplimiento. Reconocemos que el éxito a largo plazo de la CRA depende del desarrollo y la implementación de una metodología estructurada y estratégica en cuanto al plan de sucesión, a fin de asegurar que seguimos contando con la gente adecuada, en el lugar correcto, para hacer el trabajo que corresponde. En respuesta, estamos elaborando una estrategia de desarrollo de personal, que incluye un plan de sucesión a fin de satisfacer las necesidades futuras en el área de recursos humanos y administrativos. También estamos empeñados en asegurar que nuestro personal reciba la formación y el desarrollo apropiados que les permita cumplir con sus responsabilidades.

Por último, asegurar que contamos con soluciones en el campo de la TI que nos permitan satisfacer la necesidad dinámica de promover el cumplimiento impositivo, es siempre un desafío para la CRA. Actualmente, estamos implementando un proyecto importante llamado Rediseño de los Sistemas de Cumplimiento, que es una iniciativa para implementar un conjunto completo de soluciones en el campo de la TI para mejorar la capacidad de la Agencia de manejar su programa de cumplimiento en una manera integrada y eficiente.



## **5. CONCLUSIÓN**

La CRA desempeña una función importante que contribuye a la calidad de vida de los canadienses. Nuestra administración de programas tributarios y prestaciones protege la base tributaria que permite que los gobiernos ofrezcan programas y servicios que mejoran el bienestar económico y social de los canadienses.

La CRA toma el cumplimiento tributario con mucha seriedad. Sabemos que nuestro sistema de autoevaluación de impuestos funciona bien y que la gran mayoría de los contribuyentes satisfacen sus obligaciones de cumplimiento con responsabilidad. No obstante, están aquellos que no cumplen y la Agencia trabaja arduamente para asegurar que no puedan evadir sus obligaciones.

Nuestra estrategia en cuanto al cumplimiento tributario se basa en encontrar la combinación adecuada de programas y estrategias que atiendan los motivos por los cuales los contribuyentes no cumplen. Nuestro sistema de gestión de riesgos asegura que nos mantengamos constantemente al corriente de los riesgos de cumplimiento más importantes y que las estrategias para contrarrestar estos riesgos sean oportunas, efectivas y resueltas.

Por supuesto, toda estrategia relacionada con el cumplimiento tributario tiene sus desafíos y limitaciones. En Canadá, seguimos comprometidos a enfrentar estos desafíos a fin de asegurar horizontalidad, tecnología de avanzada y una fuerza laboral bien desarrollada. Para enfrentar estos desafíos, estamos siempre a la espera de desarrollar nuevas estrategias y proseguir medios alternativos en nuestros esfuerzos para promover el cumplimiento tributario.

*Caso práctico*

*Tema 3.1*

## **LA FISCALIZACIÓN DE LOS GRUPOS ECONÓMICOS**

**Luz Elvira Rey**

Jefa del Departamento de Investigación  
Dirección de Fiscalización Grandes Contribuyentes  
Administración Federal de Ingresos Públicos  
(Argentina)

*SUMARIO: 1. Introducción.-2. Metodología de trabajo.- 2.1 Criterios y mecanismos utilizados para realizar la identificación.- 2.2. Procedimiento utilizado.- 2.3 Consideraciones tenidas en cuenta para el análisis de riesgo.- 2.4 Procedimiento de control desarrollado.- 2.5 Casos prácticos.- 3. Jurisprudencia.-4. Conclusiones.- Anexo I: Gráfico de Grupo Económico.*

### **1. INTRODUCCIÓN**

La temática abordada en el presente trabajo es la "Fiscalización de los Grupos Económicos", inserta la misma sin dejar de lado el tema central que motiva la constitución de la Asamblea General para su tratamiento, consistente en el diseño e implementación de "Estrategias para la promoción del cumplimiento tributario".

En dicho marco, indicado en el programa técnico, un efectivo control sobre los contribuyentes actúa como un efectivo promotor del cumplimiento de los deberes tributarios a cargo de los mismos, ello como consecuencia de la generación de riesgo subjetivo.

Es innegable que la creciente globalización provee un escenario competitivo que obliga a las empresas a llevar a cabo transformaciones de enorme impacto en las prácticas productivas y en los métodos organizacionales. Ello se debe a la existencia de un entorno de negocios complejo y dinámico.

En la economía actual, la existencia de agrupamientos económicos orientados a la realización de distintas actividades comerciales, es un fenómeno que tiene preponderancia tanto a nivel nacional como internacional.

Estos Grupos Económicos poseen estrategias de diversificación geográfica de las actividades productivas, de comercialización y financieras, con operaciones a nivel mundial, y actúan con una planificación fiscal centralizada y coordinada, procediendo a la evaluación de alternativas y elección de forma jurídicas adecuadas para la reducción de costos - incluidos los impositivos - y optimización de sus resultados.

Ello implica un nuevo desafío para las Administraciones Tributarias, ya que deben identificar el grupo económico y a sus integrantes, realizar el estudio y análisis de riesgo de los mismos, e implementar cambios en las modalidades y formas de control, desde el ámbito de la investigación y fiscalización, tanto desde el punto de vista individual de cada uno de los componentes como así también considerando al grupo como unidad.

## **2. METODOLOGÍA DE TRABAJO**

### **2.1 Criterios y Mecanismos Utilizados para Realizar la Identificación de Grupos Económicos**

En primera instancia corresponde determinar que se considera o define como "Grupo Económico".

Cabe destacar que la legislación tributaria argentina carece de una definición taxativa del concepto "grupo económico". Por ende corresponde profundizar el análisis en la legislación supletoria a efectos de recabar elementos que permitan establecer un concepto adecuado.

Al respecto, la legislación comercial, en particular la Ley de Sociedades Comerciales (Ley Nº 19.550), solo define el concepto de sociedades controladas y sociedades vinculadas.

En efecto el art. 33 establece que "se consideran sociedades controladas aquellas en que otra sociedad en forma directa o por intermedio de otra sociedad a su vez controlada, posea participación, por cualquier título, que otorgue los votos necesarios para formar la voluntad social ". A su vez indica que "se consideran sociedades vinculadas, cuando una participe en más del 10% del capital de otra".

Basado en ese artículo, el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos creó la "Unidad Estadística Grupos Económicos", la cual definió a los mismos -

solo a los fines estadísticos - como el conjunto de personas jurídicas que controladas en forma directa o indirecta por personas físicas y/o jurídicas, residentes o no residentes, posean más del 50% del capital social y/o los votos necesarios para formar la voluntad social en las reuniones sociales o asambleas ordinarias.

Asimismo, la Ley de Impuesto a las Ganancias, establece que la vinculación quedará configurada cuando una sociedad - con domicilio en el país - y personas u otro tipo de entidades o establecimientos, domiciliados, constituidos o ubicados en el exterior, con quienes aquellos realicen transacciones, estén sujetos de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, su grado de acreencias, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos u otro tipo de entidades. Este concepto es definido por la legislación a fin de realizar los ajustes por precios de transferencia.

Desde el punto de vista operativo y a efectos de proceder a la identificación de los grupos económicos para su posterior análisis, se implementó como criterio uniforme la consideración de la presente definición: "Grupo Económico es el conjunto de personas jurídicas, cualquiera sea su actividad u objeto social, donde alguna de ellas ejerce el "control" de las demás, o donde el "control" de las personas jurídicas que lo conforman es ejercido - en forma directa o indirecta - por una persona o conjunto de personas físicas o jurídicas.

Dicho control puede ejercerse de diferentes maneras, mediante la participación social, por presunción o por gestión económica, a saber:

- a) Participación social: poseer la participación por cualquier título que otorgue los votos necesarios para formar la voluntad social, es decir influencia sustancial o significativa en la misma.  
Parámetro: votos necesarios para formar la voluntad social, es decir más del 50% del capital.
- b) Gestión económica: cuando alguno de los miembros del directorio ejercen funciones de decisión o técnicas en distintas personas jurídicas.
- c) Presunción: cuando los clientes o proveedores de una persona jurídica tenga participación porcentual significativa en los ingresos, gastos, créditos o deudas de la misma.

En ambos casos los sujetos que cumplen esas condiciones se consideran como componentes del grupo.

## **2.2 Procedimiento Utilizado**

Antes de introducirnos en el análisis del presente acápite, corresponde mencionar que en la legislación argentina, la determinación y tributación de los distintos gravámenes, recae en cabeza de cada persona jurídica o física integrante del grupo económico, efectuando cada uno las presentaciones de las declaraciones juradas que correspondan en forma individual, no encontrándose prevista la presentación de información integrada por parte del mismo.

La situación expuesta, conlleva a que la determinación de la composición del grupo requiera de un análisis exhaustivo de información, procedimiento que describiremos seguidamente.

La identificación de los grupos económicos se realiza primordialmente utilizando los datos con que cuenta la Administración Tributaria en sus bases, cuyo origen es proveniente de regímenes previstos por Resoluciones Generales, y por información de terceros (incluye otras Administraciones Tributarias y Organismos de Control Jurisdiccionales).

El proceso de identificación se inicia a partir del conocimiento de la relevancia económica y fiscal de una persona jurídica, identificación de sus accionistas - personas físicas y/o jurídicas radicadas en el país o en el extranjero- y su participación en cantidad de acciones de la sociedad en cuestión.

Por otra parte se obtiene información de las sociedades en las cuales participa, contando con los datos sobre la cantidad de acciones, y su valuación, que surge de las Memorias y Estados Contables, como asimismo de las Declaraciones Juradas correspondientes al Impuesto a las Ganancias.

La búsqueda descrita en los párrafos precedentes se replica para cada accionista identificado, como así también respecto de las sociedades en las cuales posee inversiones.

Una vez individualizadas las personas jurídicas que integran el grupo, se obtiene información referente a las personas en las que recae la representatividad de las mismas en su carácter de: directores, síndicos, miembros de los consejos de vigilancia, gerentes y otros cargos, a fin de establecer posibles participaciones de estas personas en otras sociedades, ya sea como representantes o accionistas, teniendo en cuenta para ello la definición que se explicitara anteriormente.

A través del procedimiento señalado, se analiza información proveniente de:

- ▶ Las declaraciones juradas presentadas del Impuesto a las Ganancias de las sociedades y personas físicas.
- ▶ Regímenes de información (Res. Gral. N° 4120 Accionistas y representantes - CITI Compras las empresas más importantes del país informan sus compras con la identificación de sus proveedores).
- ▶ Memorias y Balances Generales Anuales.
- ▶ Estudios de Precios de Transferencia.
- ▶ Otros Organismos de contralor como Inspección General Justicia, Bolsa de Comercio de Buenos Aires, y Comisión Nacional de Valores.
- ▶ Administraciones Tributarias de Fiscos Extranjeros (solicitadas en el marco de los Convenios vigentes).
- ▶ Cámaras empresariales de la actividad.

Como se observa, la identificación y conformación de los grupos económicos requiere la revelación y análisis de información proveniente de distintos orígenes, estableciendo las relaciones en los datos recabados a efectos de elaborar un mapa que conforme a cada grupo y evaluar el riesgo del mismo.

Atento la modalidad descrita, actualmente se encuentran identificados aproximadamente 83 grupos económicos con 1250 integrantes (personas físicas y jurídicas) cuyos datos económicos relevantes son:

✓ Total de Activos:	U\$S 66.000 millones.
✓ Patrimonio Neto :	U\$S 22.000 millones
✓ Ventas:	U\$S 27.000 millones
✓ Personal ocupado:	212.000 personas

A título ilustrativo se agrega en el Anexo I un modelo de gráfico de un grupo identificado.

### **2.3 Consideraciones tenidas para el Análisis del Riesgo**

Una vez identificada la composición del grupo económico, se realiza un análisis de los datos económicos y fiscales correspondientes, estudiando el grado de participación en el ámbito del sector económico al que pertenece.

En efecto, una buena práctica a nivel de control fiscal presupone la disponibilidad de información sobre el universo de contribuyentes en estudio, con relación a los cuales se deben construir perfiles de riesgo, que sirvan de soporte a la toma de decisiones, en forma clara, objetiva y eficaz.

Este análisis de riesgo, en el cual la información conocida relativa a cada contribuyente es examinada y comparada, permite identificar a los componentes susceptibles de investigar y/o fiscalizar, como así también establecer la temática, concepto u operatoria a analizar.

Del estudio efectuado, se examinan, entre otros, los siguientes datos en relación a los integrantes del grupo.

- ✓ Actividad principal
- ✓ Accionistas
- ✓ Cantidad de acciones
- ✓ Porcentaje de participación
- ✓ Representantes
- ✓ Auditor externo
- ✓ Monto de ventas
- ✓ Monto de exportaciones/importaciones
- ✓ Resultado bruto
- ✓ Resultado neto
- ✓ Impuesto a las Ganancias determinado
- ✓ Activo
- ✓ Pasivo
- ✓ Patrimonio Neto
- ✓ Créditos y deudas con vinculadas
- ✓ Cantidad de empleados
- ✓ Regímenes especiales o promocionales
- ✓ Resultados de investigaciones o fiscalizaciones anteriores de cada integrante.

Ello permite construir una matriz por cada grupo, y poder analizar el nivel de ingresos, tipos de financiamiento, dotación de personal, relación impuesto determinado vs. Ingreso, nivel de quebrantos acumulados, nivel de operaciones como proveedores realizadas entre los integrantes, entre otros.

Este análisis permite obtener determinados indicadores y establecer desvíos que indiquen patrones de comportamiento que se apartan de la media determinada en función de la actividad o bien indicios que ameriten el análisis de un tema u operatoria.

#### **2.4 Procedimiento de Control Desarrollado**

Como se expresara anteriormente, la determinación y tributación de los distintos gravámenes recae en cabeza de cada persona jurídica o física integrante del grupo económico. A ello debe agregarse en el aspecto puramente operativo que, la fiscalización de cada contribuyente es competencia de la

jurisdicción regional que corresponde al lugar de inscripción de cada integrante, existiendo en la actualidad un mapa operativo conformado por 27 Direcciones Regionales.

La investigación y fiscalización "tradicional" que se realiza está limitada a la verificación de un integrante del grupo, lo cual trae aparejado la dificultad de visualizar y conocer el verdadero "negocio" teniendo en cuenta el grupo económico que integra.

La situación expuesta, motivó la necesidad de replantear la metodología de trabajo referida al procedimiento de control de estas "unidades de negocio", estableciendo la conveniencia de iniciar las acciones de investigación y fiscalización, aplicando un criterio unificado, respecto de las personas físicas y jurídicas integrantes del grupo económico preseleccionado.

Esta situación requiere necesariamente, la coordinación centralizada de las acciones en un solo ámbito, y la consecuente comunicación e integración permanente de las áreas involucradas en el control.

Los pilares en los cuales se apoya la nueva metodología de trabajo adoptada son:

- ✓ el conocimiento
- ✓ la estrategia
- ✓ la acción

**El conocimiento del grupo implica:**

- Estudiar las estructuras jurídicas organizadas a fin de detectar efectos impositivos indeseables.
- Conocer la planificación fiscal en el mercado interno e internacional.
- Profundizar el análisis de la influencia de la actuación de empresas con beneficios impositivos en las operaciones del grupo.
- Detectar relaciones de control no formales con otras empresas.

**La estrategia fijada para el control de estas unidades implicó:**

- Impulsar el accionar conjunto y coordinado de la AFIP sobre los contribuyentes organizados como Grupos Económicos.
- Realizar un tratamiento consistente de todos los miembros del grupo, unificando criterios.
- Aumentar la percepción del riesgo, analizando las operaciones en las cuales los resultados se encuentren afectados por el accionar intra grupo.
- Mejorar el control fiscal a partir de la visión integral del Grupo Económico.



**Las líneas de acción fijadas en el procedimiento de control se encuentran vinculadas con:**

- Verificar la correcta imputación de resultados entre las compañías de acuerdo a sus operaciones y estructura.
- Análisis de las operaciones que cada uno de los miembros realizan entre sí, especialmente su incidencia en los rubros costos, gastos de fabricación, gastos financieros y resultados por operaciones extraordinarias.
- Identificar derivación de resultados (por ej. Reasignación de gastos).
- Control de las operaciones de comercio exterior para la detección de situaciones que permitan diferir o relocalizar los resultados.
- Existencia de reorganizaciones societarias ante posibles traslados de quebrantos o saldos a favor.
- Impedir la dispersión de la capacidad contributiva.
- Análisis de operaciones económicas desde el punto de vista de ambas partes intervinientes - préstamos/disposición de fondos.
- Comprobar la correcta aplicación de beneficios fiscales en las operaciones intra grupo, en virtud de tratarse de sujetos vinculados.
- Incluir acciones particulares para cada grupo, conforme sus características.

Como se observa, la información y coordinación de las tareas de investigación y/o fiscalización resultan de vital importancia para la aplicación de criterios uniformes por parte de la Administración Tributaria, con el objeto de mejorar el control fiscal, debido a la visión integral del Grupo Económico.

## **2.5 Caso Práctico**

Grupo Económico integrado por empresa líder en el sector de producción y comercialización de jugos naturales

▶ **Datos económicos:**

Monto de ventas: U\$S 110 millones.

Resultado general del grupo: U\$S 1 millón pérdida.

Sin impuesto a las Ganancias (Rentas) determinado en varios períodos.

▶ **Características:**

- Empresas del grupo venden la casi totalidad de su producción a la empresa líder vinculada.
- Proveen materia prima (envases y concentrado de jugo).
- La empresa proveedora de los envases esta ubicada en área franca sin tributación del Impuesto a las Ganancias.
- El crecimiento de la empresa líder es financiada por aportes.

► **Acciones:**

- Control de las operaciones realizadas entre las empresas tanto en el aspecto comercial como financiero.
- Estudio en el mercado interno de los comparables en idéntica ubicación geográfica cuya venta es a terceros independientes.

► **Conclusiones:**

- El precio de venta de la materia prima casi duplica al precio de venta de una comparable y al promedio del mercado.
- Los quebrantos consecutivos son financiados por ganancias exentas de las empresas promocionadas (en un caso el nivel de rentabilidad es 150%), por medio de la distribución de dividendos y su posterior aporte en efectivo a la sociedad principal.
- Se determina un incremento de la base imponible del Impuesto a las Ganancias al considerar el valor de costo de los envases a un precio promedio de mercado.

### 3. JURISPRUDENCIA

La jurisprudencia reciente, se encuentra vinculada con el tratamiento de disposición de dinero o préstamos a terceros.

La ley del Impuesto a las Ganancias fija en su art. 73 que toda disposición de fondos a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el artículo 49 inc. a) - sociedades comerciales - y que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada equivalente a algunos de los dos parámetros que fija la ley.

La posición mayoritaria del Tribunal Fiscal de la Nación en su últimos fallos respecto a la aplicación de esta presunción, indica que el hecho que las sociedades entre las que se realizó el préstamo de dinero estén vinculadas entre sí (son integrantes del mismo grupo económico), no demuestra que la operación haya sido efectuada en beneficio de quien la realizó, en tanto la relación orgánica de subordinación entre el contribuyente y su controlante no suprime la personalidad jurídica de éste y tampoco anula su capacidad tributaria.

Agrega además que no es lógico que los préstamos entre empresas vinculadas no devenguen intereses, debiéndose destacar que para que dichos acuerdos tengan consecuencias tributarias las condiciones pactadas entre tales empresas deben acomodarse a las que hubieran sido acordadas entre partes independientes en condiciones normales de mercado.

En lo que respecta a la postura de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, existen posturas diferentes encontrándose las actuaciones en cuestión pendientes con apelación ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Existen antecedentes (Sala IV de la mencionada Cámara) en los cuales se considera procedente la presunción de intereses en los términos del art. 73 de la Ley 20.628, respecto de las operaciones de préstamo realizadas entre empresas pertenecientes a un mismo grupo económico pues, el hecho de que aquellas se encuentren vinculadas entre sí, no resulta suficiente para demostrar que los préstamos de dinero han sido efectuados en beneficio de quien lo realizó.

Aún cuando se considerasen conjuntamente las declaraciones del Impuesto a las Ganancias presentadas por empresas vinculadas que efectuaron préstamos entre sí, ello no deriva de una neutralización del impuesto a ingresar ya que, por un lado las sociedades presentan sus declaraciones en forma individual y, por el otro, la que recibió el préstamo no podrá deducir intereses que no abonó.

Por otro lado la Sala IV registra antecedente en el cual consideró que es improcedente el ajuste del Impuesto a las Ganancias efectuados por la Dirección General Impositiva, ya que los préstamos realizados a favor de empresas vinculadas que conforman un mismo grupo económico no pueden ser considerados como disposición de fondos a favor de terceros en los términos del art. 73 de la ley del gravamen, pues aún cuando las empresas receptoras de los fondos tengan personería propia y sean cada una de ellas sujetos directos del impuesto, la relación existente entre ellas, al detentar la recurrente la mayoría de la tenencia accionaria de ellas y el control de las mismas, impide considerarlos como terceros.

Cabe tener presente que en este caso, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, consideró que la actividad respondía a operaciones en beneficio de la empresa que dispuso de los fondos (condición fijada en el art. citado) ya que dentro de su objeto social estaban fijadas las operaciones financieras mediante el aporte de capitales a sociedades o empresas constituidas o a constituirse, financiación y créditos en general.

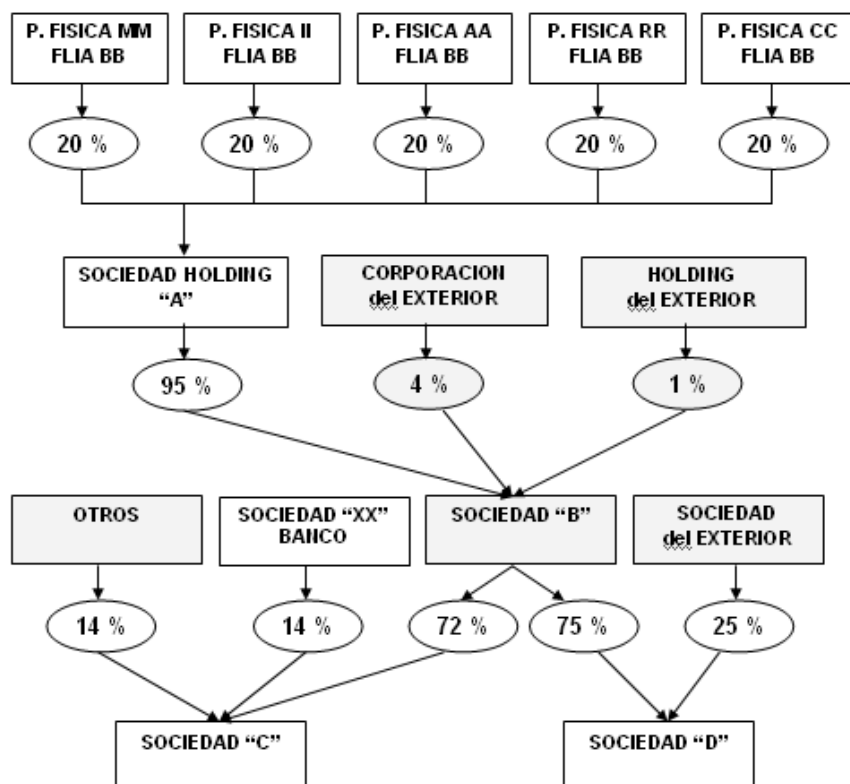
#### 4. CONCLUSIONES

La intención de este trabajo fue enfocar el tema de "Grupos Económicos" desde la óptica de los cambios en las acciones y procedimientos que debieron realizarse ante la preponderancia del accionar de los mismos en una economía globalizada.

Ello implica un nuevo desafío para las Administraciones Tributarias, ya que el control se abordaba tradicionalmente desde el punto de vista individual de la empresa, mientras que en la actualidad debe efectuarse formando parte de un todo.

En ese contexto se ha descrito sucintamente, primero conceptualmente y luego específicamente las distintas herramientas utilizadas actualmente por la Administración Federal de Ingresos Públicos, describiendo un caso práctico.

**Anexo I Gráfico de Grupo Económico**



*Caso práctico*

*Tema 3.1*

## **LA FISCALIZACIÓN DE LOS GRUPOS ECONÓMICOS**

**Enrico Martino**

Director de Relaciones Internacionales  
Departamento de Política Tributaria  
Ministerio de Economía y Finanzas  
(Italia)

*SUMARIO: Resumen.-1. Introducción.- 2. Definiciones e instituciones. El consolidado nacional y mundial y las directivas internacionales.- 3. Los métodos y las prácticas de investigación de la Administración Tributaria italiana.- 3.1. Perfil organizativo y base de datos.- 3.2. Metodologías de evaluación de riesgos.- 3.3. Controles y cooperación internacional.- 3.4. Procedimientos informáticos.- 4. La interpretación de los jueces.- 5. Conclusiones.*

### **RESUMEN**

El trabajo expone los instrumentos normativos y administrativos que Italia ha adoptado para afrontar las problemáticas fiscales asociadas a los grupos económicos. Partiendo de una definición de los grupos, se exponen las medidas normativas y las soluciones prácticas y organizativas dispuestas hasta el momento a los fines de identificar y verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los sujetos en estudio y formular estrategias adecuadas de incentivo del cumplimiento con las obligaciones tributarias y el combate a los fenómenos de evasión.

En particular, se examinan las instituciones jurídicas del consolidado nacional y mundial cuya finalidad es asegurar una evaluación unitaria de la base imponible de los grupos económicos, y las directivas internacionales, como instrumento para favorecer el cumplimiento voluntario de las empresas que operan a nivel internacional. Se analizan luego los instrumentos más

relevantes de la actividad de control y en particular, los métodos de análisis de los riesgos, las prácticas de verificación y los instrumentos informáticos de soporte a la actividad de selección y control. Por último, se ofrece un resumen de algunas decisiones de la jurisprudencia en materia de operaciones de los grupos económicos.

El cuadro general delineado evidencia la progresiva asunción por parte de la administración financiera italiana de estrategias específicamente destinadas a los grupos económicos, y manifiesta la centralidad de una eficaz cooperación internacional entre las administraciones tributarias a los fines de combatir los fenómenos de agresiva planificación fiscal internacional que muchas veces caracterizan el accionar de estos grupos.

## **1. INTRODUCCIÓN**

La internacionalización de los mercados ha asumido hoy una dimensión global y las empresas multinacionales son una de las expresiones más significativas de este fenómeno. La globalización económica, por otra parte, no limita sus efectos a las relaciones económicas entre los operadores y sus consecuencias sobre los consumidores, sino que además incide cada vez en mayor medida en la definición de las políticas públicas, y entre estas, en las políticas tributarias.

En este contexto, la planificación fiscal internacional constituye un instrumento considerado esencial por los grupos que operan a escala mundial y que están permanentemente en la búsqueda de soluciones globales de adquisición, fusión, escisión, inversiones, financiaciones, políticas de precios de transferencia intra-grupo, etc. Allí donde tales operaciones se realizan con fines elusivos, es evidente el interés de las administraciones tributarias nacionales para prevenirlas y de ser necesario, sancionarlas.

Por otra parte, por su naturaleza, los modelos de planificación fiscal agresiva sobre base internacional tienden a escapar a las actividades de control de las administraciones nacionales que operan siguiendo los métodos tradicionales. Los instrumentos de incentivo del cumplimiento voluntario adquieren por lo tanto un peso determinante.

Partiendo de estas premisas nos proponemos enumerar, aunque sea sintéticamente, las respuestas del legislador y de la Administración nacional italiana ante los fenómenos anteriormente mencionados, ya sea en términos de normativas como de estrategias específicas de control, referidas particularmente a las operaciones realizadas por los grupos económicos.

A este fin hemos articulado la exposición en tres secciones principales. En primer lugar mencionaremos el concepto de grupo económico y las instituciones que rigen algunos aspectos de las actividades de los grupos más relevantes a juicio de la Administración Tributaria. Luego describiremos los principales métodos, los instrumentos y las soluciones organizativas y de cooperación administrativa en el sector de los controles de las tipologías de riesgo. En tercer lugar, propondremos una breve y selectiva enumeración de algunos pronunciamientos de la jurisprudencia en materia de operaciones de los grupos económicos. Y por último, algunas consideraciones finales.

Nos proponemos presentar un cuadro del que emerja la consciente exigencia de considerar de manera unitaria los aspectos fiscales conexos a los grandes grupos económicos, y la evidencia de que algunas soluciones a este fin han sido adoptadas a nivel nacional, pero que frente a fenómenos de planificación fiscal cada vez más sofisticados, la plena eficacia de tales soluciones depende más bien del compromiso de las administraciones de operar mediante la cooperación internacional.

## **2. DEFINICIONES E INSTITUCIONES. EL CONSOLIDADO NACIONAL Y MUNDIAL Y LAS DIRECTIVAS INTERNACIONALES**

Como mencionamos, la economía contemporánea se basa cada vez más en formas de actividad empresarial que se caracterizan por la interacción entre sujetos que operan tanto en escala nacional como internacional. En particular, asistimos a la difusión de "grupos económicos" identificables como agrupación de empresas cuya forma y naturaleza jurídica varía según el grado de conexión interna entre las entidades que componen el grupo.

El ordenamiento jurídico italiano no contiene una definición jurídica de grupo económico en sentido general. Por lo tanto, a los fines del presente análisis resulta oportuno proporcionar una delimitación indicativa de tal concepto.

La forma "clásica" de grupo es aquella caracterizada por relaciones de control y vínculo entre empresas determinadas por la posesión, directa o indirecta, y por el intercambio de participaciones entre las mismas, todas bajo una dirección económica unitaria, garantizada por una casa matriz (sociedad holding), con respecto a la cual las sociedades interesadas permanecen formalmente autónomas<sup>1</sup>.

Además de esta forma de grupo económico, existen las joint ventures, la asociación temporaria de empresas, los consorcios de empresas, los grupos económicos de interés europeo (G.E.I.E.), que si bien son diferentes de los grupos de empresas recién mencionados, presentan fuertes analogías con éstos, y en particular una fuerte sinergia a los fines de alcanzar los objetivos compartidos, mayormente de carácter temporario.

En el contexto global que caracteriza actualmente a la economía, los grupos se dirigen de manera creciente hacia mercados cuyas fronteras exceden las de cada nación. Por tal motivo, los fenómenos arriba mencionados asumen cada vez más una dimensión multinacional. Se desprende de esto que, mientras un grupo económico nacional puede ser "gobernado" por reglas que son las mismas para cada empresa que forma parte de esa nación, no puede afirmarse lo mismo en el caso de las empresas multinacionales: y esto, con evidentes e importantes implicancias de carácter fiscal, como por ejemplo el peligro que se verifiquen comportamientos anormales por parte de los sujetos interesados, destinados a obtener ventajas tributarias mediante operaciones transfronterizas.

Al respecto, desde un punto de vista normativo, Italia ha adoptado medidas dirigidas a una actividad de prevención y lucha contra los fenómenos de evasión y elusión fiscal. En particular, y teniendo en cuenta que el poder económico de las estructuras plurisubjetivas que constituye "un grupo" supera de hecho el de cada componente, se ha prestado particular atención a la relevancia fiscal conexas y a la dimensión económica del "grupo"

---

<sup>1</sup> *Con respecto a las instituciones de control y al vínculo, el art. 2359 del Código Civil italiano sostiene que: "Son consideradas sociedades controladas: 1) las sociedades en las cuales otra sociedad dispone de la mayoría de los votos ejercibles en la asamblea ordinaria; 2) las sociedades en las cuales otra sociedad dispone de los votos suficientes para ejercer una influencia dominante en la asamblea ordinaria; 3) las sociedades que están bajo la influencia dominante de otra sociedad en virtud de particulares vínculos contractuales con esta. A los fines de la aplicación de los puntos 1) y 2) del primer inciso se computan también los votos referidos a las sociedades controladas, a las sociedades fiduciarias y a interpósitas personas; no se computan los votos por cuenta de terceros. Son consideradas relacionadas las sociedades sobre las cuales otra sociedad ejerce una influencia notable. La influencia se presume cuando en la asamblea ordinaria pueden ejercerse por lo menos un quinto de los votos, o sea un décimo si la sociedad tiene acciones cotizadas en mercados regulados".*



considerado en su conjunto, mediante la introducción entre otros, en el ámbito de la reciente reforma fiscal, de los Institutos del consolidado nacional y mundial.

En efecto, el fenómeno de los grupos económicos en Italia, fue objeto en un primer momento de medidas estrictamente ligadas al derecho civil, con la introducción de la obligación, por parte de las sociedades de capitales que controlan otras empresas, de redactar y publicar el c.d. "balance consolidado" (D. Lgs 9 abril 1991 n. 127 que incluye "Medidas para el cumplimiento de las directivas n. 78/660/CEE y n. 83/349/CEE en materia societaria"). Este tipo de consolidación ha sido aceptada luego también como documento fiscal.

En particular, el D. Lgs del 12 de diciembre de 2003 n. 344, que incluye "Disposiciones para la reforma de la imposición sobre la renta de las sociedades", introduce como novedad absoluta en el ámbito de la imposición de los grupos de empresas, el instituto del **consolidado fiscal**, nacional y mundial. Más específicamente, el legislador italiano ha preferido optar por la "consolidación de la base imponible" antes que por la imposición sobre la base del balance consolidado del grupo, que habría presentado mayores dificultades prácticas.

Con respecto al instituto del **consolidado nacional**, éste permite determinar una única base imponible del grupo en cabeza de la controlante que, en su declaración de ganancias procede a agregar la propia base imponible y la de las sociedades controladas, compensándolas íntegramente y de manera independiente del porcentaje de posesión, determinando de esta manera una "renta total global". El régimen del instituto está previsto en los art. 117-129 del nuevo Texto Único de los Impuestos sobre la Renta (TUIR), y está integrada por un D.M. del 9 de junio de 2004. Se trata de un régimen no obligatorio; la opción tiene una duración de tres ejercicios y es irrevocable.

**Para poder optar por el consolidado nacional deberán cumplirse con algunos requisitos:**

- el porcentaje de participación de la controlante debe ser superior al 50%;
- la opción debe ser ejercida conjuntamente por cada controlada y por la controlante;
- las sociedades interesadas deben ser sujetos IRES (que pagan impuestos sobre la renta de la sociedad NdT) residentes, o establecimientos permanentes.

**El ejercicio de la opción trae aparejadas una serie de ventajas entre las cuales podemos enumerar:**

- la exención completa de los dividendos distribuidos;
- la compensación de los hechos impositivos positivos y negativos dentro del grupo;
- la previsión de un régimen facultativo de neutralidad fiscal para las transferencias de bienes diferentes de aquellos que producen ganancias en el interior del grupo;
- la irrelevancia de las acciones emitidas por sociedades consolidadas a los fines del cálculo de la participación patrimonial para la deducibilidad de los intereses pasivos de las cargas financieras;
- la posibilidad de maximizar a nivel de grupo las deducciones de las amortizaciones, revalúos y de reservas, aún cuando no se hubieran registrado en el balance.

En el **consolidado mundial** la imposición del grupo puede extenderse también a sociedades no residentes. A la sociedad controlante en Italia se le imputan, en pos de la transparencia, las pérdidas y ganancias de las controladas del exterior en proporción a la cuota de participación total: pérdidas y ganancias de las controladas del exterior deben ser entonces recalculadas en base a las normas tributarias nacionales.

En este caso, a diferencia del consolidado nacional, la opción es ejercida solamente por parte de la sociedad controlante nacional, y debe referirse a todas las sociedades controladas, las cuales por su parte no deben ejercer ninguna opción. Otra diferencia consiste en que la opción es vinculante por al menos cinco ejercicios por parte de la controlante; eventuales renovaciones son válidas por otros tres ejercicios.

La ventaja de la aplicación de los institutos descritos consiste en la identificación inmediata del grupo económico y de las variables económicas y fiscales a verificar.

Una mención particular merece ahora la introducción en el ordenamiento italiano de las directivas internacionales. Esta relevante disciplina ha sido introducida mediante el art. 8 del d.l. 30 de septiembre de 2003 n. 269 referido a las "Disposiciones urgentes para favorecer el desarrollo y para corregir la evolución de las cuentas públicas", sancionado mediante el l. del 24 de noviembre de 2003 n. 326, e integrado por la Disposición del Director de la Agencia de los Ingresos del 23 de Julio de 2004 que indica los requisitos subjetivos y objetivos para poder acceder a este instituto, estableciendo también las modalidades operativas para el inicio de los procedimientos que deben activarse por iniciativa del contribuyente mediante la presentación de una solicitud.

Más específicamente, la directiva consiste en una forma particular de interpelación mediante la cual se asigna a la empresa la facultad de conocer y compartir la orientación de la Administración financiera referida al régimen impositivo, al método de cálculo en materia de precios de transferencia de los bienes y servicios en el interior de los grupos, de intereses, de dividendos y de regalías. El procedimiento apunta a alcanzar un acuerdo entre el contribuyente y la Administración financiera italiana que no involucra a autoridades tributarias de países extranjeros. El acuerdo vincula a ambas partes por el período fiscal en el curso del cual éste ha sido establecido y por los dos períodos fiscales siguientes. Durante este período los poderes de verificación de la Administración están interdictos en lo referente a las operaciones objeto del acuerdo.

Las encargadas de la gestión de las relaciones con los sujetos que solicitan acceder al procedimiento son dos Oficinas de la Administración financiera especializada, según el lugar de residencia de los sujetos solicitantes (una para el norte de Italia y una para el Centro-sur).

### **3. LOS MÉTODOS Y LAS PRÁCTICAS DE INVESTIGACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ITALIANA**

Dicho esto, y dado que algunos institutos han dado destacada importancia a los grupos económicos, ante la consolidación de los mismos, las estrategias de control adoptadas por la Administración Tributaria italiana se desarrollaron siguiendo un recorrido dinámico, aún en evolución, referido tanto a la estructura organizativa como a los instrumentos operativos y metodológicos auxiliares de la actividad de verificación.

#### **3.1 Perfil Organizativo de Base de Datos**

Con respecto a los perfiles organizativos se idearon estructuras específicas dedicadas al análisis de los datos contables y extracontables necesarios para detectar los riesgos potenciales de naturaleza fiscal relacionados con la actividad de los grupos económicos.

Otras estructuras se encargan de elaborar metodologías de control en base a las cuales se ha desarrollado una actividad específica de verificación referida a los grandes contribuyentes que operan en sectores específicos, como por ejemplo bancos y compañías aseguradoras.

El análisis de los riesgos constituye en efecto un instrumento esencial para la planificación de la actividad de control. Más específicamente, y con

referencia a las bases de datos utilizadas a este fin, los indicadores de riesgo se elaboran de acuerdo a las informaciones adquiridas:

- en el interior de la Administración, a través de la elaboración de datos provenientes del Registro: el centro informativo a través del cual se recogen y procesan todos los datos relevantes para la fiscalidad de las personas físicas, de las sociedades y de los entes, obtenidos de fuentes diversas, como las declaraciones de rentas, los cumplimientos IVA, los resultados de los controles realizados, los eventuales tráficicos comerciales con terceros países, etc.;
- en el exterior de la Administración, a través de los trámites de los sujetos que interactúan con la Administración Tributaria y a través de las oficinas de la previsión social y fiscal, las administradoras de las contribuciones sociales, las Cámaras de Comercio, los Bancos, las aseguradoras y las autoridades tributarias del exterior, para mencionar sólo las principales.

A los fines de garantizar el flujo de las informaciones que permitan conocer los hechos económicos, financieros y contables más relevantes referidos al contribuyente objeto del control, algunas normas promulgadas en los últimos años prevén la obligación por parte de los sujetos externos arriba mencionados de transmitir los datos relativos a las relaciones entabladas con los contribuyentes.

A este propósito, por ejemplo, los operadores financieros deben comunicar vía informática las relaciones que ellos mantienen con los contribuyentes indicando los datos personales de los contribuyentes, incluyendo los códigos tributarios. Los demás datos que no se refieran al movimiento de la cuenta sino a otras relaciones mantenidas o a operaciones efectuadas con el intermediario, son en cambio recopilados y mantenidos a los fines de transmisión informática a pedido de la Administración fiscal en el ámbito de investigaciones financieras.

Naturalmente, sobre todo en el caso de grupos económicos que presentan una organización distribuida en el territorio de más de un Estado, la posibilidad de obtener y "cruzar" las informaciones antes mencionadas es determinante a los fines de establecer el riesgo representado por los posibles ardides de evasión o elusión empleados: al respecto el intercambio de informaciones en materia fiscal constituye uno de los numerosos y fundamentales instrumentos de cooperación internacional sobre los cuales tendremos ocasión de volver más adelante.

### 3.2 Metodologías de Evaluación de Riesgos

Partiendo de los datos recogidos de las fuentes arriba mencionadas, la evaluación del grado de riesgo del sujeto a controlar se articula en fases sucesivas, pasando de la observación general del grupo económico al examen de las operaciones económicas efectuadas.

A este fin, se procede preliminarmente al análisis de las operaciones y de los procedimientos empresariales y a verificar sus conformidades con la normativa vigente.

Se examina luego el ordenamiento societario, organizativo y contable, teniendo en cuenta la tipología del grupo; las formas de control y gobernabilidad empresarial; el grado de integración y de especialización de las empresas y los porcentaje de participación establecidos.

Se efectúa el análisis del balance ejecutado, evaluando el proceso de elaboración y las operaciones de ejecución a la luz de las normativas nacionales antes mencionadas y de los principios contables nacionales e internacionales. Este análisis puede hacerse por índices o por flujos, y puede implicar comparar el resultado de cada empresa con el resultado total.

Se procede además a resumir la situación fiscal mediante el análisis de las declaraciones presentadas, incluyendo el resultado de eventuales verificaciones ya efectuadas.

Otros aspectos a observar son:

- el tratamiento fiscal de las transacciones intra-grupo y extraordinarias (adquisiciones, fusiones, separaciones) y sus efectos sobre el resultado económico y patrimonial total;
- el tratamiento fiscal de los instrumentos financieros utilizados (distinguiendo entre equity, préstamos obligatorios, instrumentos financieros híbridos, derivados, etc...);
- las pérdidas deducidas de la renta imponible de ejercicios futuros, las limitaciones a la distribución de reservas, los eventuales impuestos diferidos.

Otro ámbito de análisis está constituido por los procedimientos seguidos para cumplir con las obligaciones IVA. En este caso se examinan facturas, documentos de transporte y otros documentos contables. Se verifica además la correcta presentación de las declaraciones, los pedidos de reembolso y la eventual apertura de una cuenta IVA en Estados diferentes al de residencia.

Una vez verificados todos estos aspectos, se evalúan los elementos detectados en las operaciones efectuadas por las sociedades del grupo. En particular se considera que el grado de riesgo aumenta allí donde, en presencia de períodos fiscales relativos a dos o más Estados que coinciden en un mismo período de tiempo, la dimensión internacional deviene relevante con relación a algunos eventos específicos (como la distribución de costos en presencia o no de acuerdos, o la imputación de utilidades entre contribuyentes residentes en diferentes jurisdicciones fiscales), prestando particular atención a los nuevos sectores (por ejemplo, el de los instrumentos financieros).

Otro elemento considerado a los fines de detectar eventuales ardidés de transacciones internacionales cuyo contenido substancial resulte diferente del contenido formal, son las prácticas de precios de transferencia. Al respecto merecen particular atención las transacciones realizadas con Países de baja o nula tributación.

Se examinan también las prácticas comerciales realizadas por empresas multinacionales prestando atención a las obligaciones tributarias a cargo de los grupos de empresas.

Además, los datos referidos a eventuales rentas no declaradas, lavado de dinero de proveniencia ilícita, práctica de corrupción y empleo de fondos en negro serán tenidos en cuenta allí donde aparezcan, y tomados del conjunto de las fuentes a disposición de la Administración financiera.

### 3.3 Controles y Cooperación Internacional

La consideración de los elementos descriptos precedentemente permite la selección de los sujetos que serán sometidos a verificación, concentrando la atención en los grupos económicos realmente en riesgo de cometer violaciones tributarias. La intención es lograr la mayor eficacia en los controles y un mejor aprovechamiento de los recursos.

Con respecto al perfil operativo de las actividades de verificación, éstas se articulan regionalmente y están específicamente dirigidas a los sujetos que han optado por el régimen del "consolidado nacional". A este fin ha sido elaborada una detallada metodología de control que se articula siguiendo un recorrido investigativo predeterminado, con instrucciones operativas y empleando módulos institucionales elaborados para cada caso.

Además de las actividades de control internas, se han implementado también actividades de control de carácter internacional, recurriendo a **verificaciones simultáneas y a controles multilaterales** destinados a verificar la

posición fiscal de los contribuyentes que desarrollan una actividad internacional, generalmente en el interior mismo de grupos societarios multinacionales.

En particular, la Administración Tributaria italiana ha estipulado, a partir de los años '80, algunos acuerdos administrativos de naturaleza técnica con las administraciones tributarias competentes del exterior a los fines de efectuar **verificaciones simultáneas**. Estos acuerdos prevén que las autoridades competentes de los dos Estados contrayentes puedan consultarse, a pedido de uno de ellos, para establecer modalidades de verificaciones tributarias contemporáneas y autónomas en los respectivos territorios, referidas a empresas que mantengan entre sí relaciones comerciales y/o financieras. Se trata de una actividad efectuada autónomamente por los respectivos Estados sobre la base de la propia legislación y exclusivamente por cuenta de los propios funcionarios. La acción verificadora proviene de un pedido concreto por parte de uno de los Estados contrayentes y estará dirigida a sujetos seleccionados con criterios definidos en el acuerdo mismo. Esencialmente, aunque no exclusivamente, los criterios de selección se basan en la dimensión de las operaciones realizadas por la sociedad a nivel mundial, en el volumen de las transacciones intra-grupo, en la existencia de períodos de imposición compatibles y ante la evidencia de actividad localizada en países que gozan de regímenes tributarios preferenciales.

A las verificaciones simultáneas se agregan los **controles multilaterales**, es decir, verificaciones tributarias conjuntas realizadas en empresas de dimensión europea. En este caso la actividad de control es organizada por dos o más países que tengan intereses comunes o complementarios y será coordinada en base a la posición fiscal de los sujetos relacionados entre sí. En ámbito de la UE en particular, este tipo de actividad de control es objeto de planes de acción que apuntan a mejorar el funcionamiento de los sistemas tributarios en el mercado interno.

Como es evidente entonces, para investigar a los grupos económicos es fundamental recurrir a instrumentos de cooperación administrativa, instrumentos que la Administración financiera pretende potenciar, comprometiéndose a operar estos modelos de colaboración según los más elevados estándares internacionales.

### 3.4 Procedimientos Informáticos

Naturalmente, para definir las estrategias de verificación es esencial contar con un ágil acceso a las informaciones relativas a los sujetos a controlar y con la posibilidad de elaborar las informaciones necesarias a fin de localizar los elementos de riesgo. Por ello, la Administración financiera posee diversos

programas informáticos dedicados a la selección y al control de los contribuyentes.

En particular, dispone del portal informático denominado F.I.S.C.O (Funciones Integradas de Apoyo a los Controles) que integra la función de búsqueda y de gestión de los datos en las diversas fases de la actividad de control. Las áreas temáticas disponibles en el portal para la consulta y la elaboración de datos, más allá de su funcionalidad general, son: la planificación de los objetivos; la selección para la verificación; la programación de los controles; el control formal y sustancial de las posiciones tributarias; la verificación de la tributación evadida; los pagos, los registros, los casos contenciosos; el seguimiento.

Además, a los fines de la planificación de los controles y del análisis de los grupos económicos operantes en Italia, algunos programas permiten obtener listados de los sujetos a verificar de acuerdo a determinados criterios de riesgo. En particular:

- el procedimiento denominado (RADAR) que consiste en una base de datos que proporciona listados de empresas y de empresarios particulares sobre la base de informaciones tributarias, de seguridad social, económicas y estructurales. El programa permite emplear diferentes criterios de selección, mediante el cruzamiento de datos provenientes de diferentes fuentes. Una vez obtenido el listado de sujetos a controlar se pueden aplicar otros filtros, para detectar fusiones y adquisiciones, créditos fiscales, pedidos de devoluciones, etc.;
- otra base de datos denominada MERCE contiene los datos relativos a las transacciones intra y extra-comunitarias y permite analizar los flujos de los tráficos efectuados por los operadores italianos y seleccionar la lista de todas las operaciones efectuadas por un determinado sujeto;
- el programa "Grandes Contribuyentes" está dedicado a la planificación de los controles a realizar en sujetos de medianas o de grandes empresas (es decir, con transacciones comerciales no inferiores a 10 mil millones), con posibilidad de monitorear la actividad de control periódicamente.

#### **4. LA INTERPRETACIÓN DE LOS JUECES**

Las actividades de verificación hasta aquí descritas han dado lugar, entre otras cosas, a controversias en materia de interpretación de la normativa y de la aplicación de la misma en casos específicos. Al respecto, la jurisprudencia tributaria italiana es bastante copiosa, aunque no unívoca.



Este factor, sumado a la circunstancia que la tradición jurídica italiana es la del código civil, no nos permite realizar un análisis sistemático de la jurisprudencia en la materia. Por lo tanto se señalan, aunque sea a título de mero ejemplo, algunas sentencias sobre operaciones de grupos económicos de las cuales pueden derivarse fenómenos evasivos o elusivos de la normativa fiscal nacional. Se hace referencia por ejemplo a la reducción de la base imponible de las sociedades residentes a través de operaciones comerciales y financieras, como los financiamientos intra-grupo, el pago de regalías y la aplicación de la normativa en materia de precios de transferencia.

En materia de financiamientos intra-grupo, en el caso a favor de una controlada luxemburguesa, una sentencia de la Comisión Tributaria Provincial de Ravenna, confirmó la impugnación de la Administración que consideraba insuficientes los argumentos adoptados para justificar la concesión del financiamiento, asumiendo la presunción de financiamiento con costo valorizado a valor normal (C.T.P. Ravenna, sentencia. I, 15.11.2002, n. 253)<sup>2</sup>. Se presume que, según el parecer de este magistrado, a falta de prueba en contrario, un préstamo que no genera interés colocado en el balance entre los créditos se considerará que genera interés.

En otro caso análogo, el juez ha re-calificado un financiamiento como aporte en la cuenta capital, entendiéndolo de esta manera la naturaleza de préstamo generador de intereses. Se afirma de esta manera el principio según el cual un financiamiento que una sociedad controlante hacia a una sociedad controlada en un 100%, no es otra cosa sino un verdadero aporte, que como tal no va a devengar intereses y por lo tanto no es pasible de verificación referida a la mayor renta que la operación misma habría producido a la sociedad concedente (C.T.P. Reggio Emilia, sentencia. VII, 17.3.1997, n. 55).

En materia de derechos conexos al pago de regalías entre sociedades relacionadas, en un caso en el cual concesionarios de un Estado X (sociedad A) habían comprado mercaderías a una sociedad italiana (sociedad B) y pagado regalías a otra sociedad del Estado X (sociedad C), el juez consideró que el pago de las regalías por parte de la sociedad concesionaria (A) a la sociedad titular del derecho concedido en licencia (C), en lugar de hacerlo a la sociedad italiana (B) (relacionada con C) donde los bienes habían sido materialmente adquiridos, no determinan una deducción de la base imponible a favor de la sociedad B (Comisión

---

<sup>2</sup> *En el sistema italiano, las Comisiones Tributarias Provinciales son los órganos de primera instancia en los juicios tributarios contra cuyas decisiones es posible recurrir en apelación ante las competentes Comisiones Tributarias Regionales, y finalmente, en tercera instancia y limitado a cuestiones referidas a la jurisdicción, a la competencia, a la violación y falsa aplicación de normas, a la nulidad de la sentencia o del procedimiento por omitida, insuficiente o contradictoria motivación, se puede recurrir ante la Corte Suprema de Casación.*

Tributaria Regional de Toscana, 26.06.1997 confirmada por el Tribunal de Casación, sentencia Tributaria, 29/9/2000, n. 12981)<sup>3</sup>.

En otro caso de regalías pagadas a la casa matriz del exterior, el juez consideró que se trataba en realidad de una distribución anticipada de utilidades a los socios, a causa de los criterios utilizados para el cálculo de los porcentajes considerados no compatibles con la disciplina vigente en la materia (C.T.P. Ravenna, sentencia. I, 19/6/1998, n. 387).

En materia de precios de transferencia debe mencionarse una sentencia del Tribunal de Casación<sup>4</sup>, que ejemplifica una orientación consolidada, la cual establece que la carga de la prueba de la recurrencia de las condiciones de elusión tributaria elusión, en todos los casos, recae en la Administración que intervenga para operar las relativas modificaciones de los precios de transferencia (Casación, sentencia tributaria, 13/10/2006, n. 22023). Esto confirma un enfoque consolidado en el ámbito de la OCDE, según el cual el contribuyente no está obligado a demostrar la corrección de los precios de transferencia aplicados, sino a posteriori de que la Administración Tributaria haya ella misma probado prima facie el no respeto del principio del valor normal.

Se menciona además, un pronunciamiento de la Comisión Tributaria Provincial de Milán que, con referencia a la renta de una empresa cabeza de grupo y con particular referencia a la evaluación de los gastos generales de dirección y administración imputados por una sociedad extranjera controlante a una filial con sede en Italia, ha reafirmado la orientación expresada en la Circular del Ministerio de Finanzas n. 271/E del 21 de octubre de 1997, según la cual la oficina, para poder impugnar con fundamento la deducibilidad, en todo o en parte, de los gastos de dirección, debe efectuar todas las investigaciones posibles a los fines de detectar la subsistencia de los requisitos de certidumbre y de la efectiva inherencia de dichos gastos solventados por la casa matriz en sostén de la actividad de la filial italiana, y proceder luego al control de la congruencia (CTP Milano, sentencia. VIII, 29/07/2005, n. 158).

Como hemos esbozado, el breve examen precedente pone en evidencia diferentes aspectos de la actividad de los grupos económicos analizados por los jueces en materia tributaria. Aún sin la pretensión de establecer orientaciones unitarias, las repetidas intervenciones de los tribunales confirman la atención que se presta a la materia y el aporte igualmente importante que éstas dan a la interpretación de la normativa fiscal nacional referida a los grupos económicos, indicando en cada caso las soluciones consideradas más útiles a los fines de mejorar los niveles de cumplimiento.

---

<sup>3</sup> *La sentencia del Tribunal de Casación en este caso ha considerado inadmisibile el recurso contra la medida, impugnada por motivos de procedimiento.*

<sup>4</sup> *V. nota 2.*

## 5. CONCLUSIONES

El análisis realizado hasta aquí ha evidenciado las soluciones adoptadas por Italia para afrontar las problemáticas tributarias inherentes a la cada vez mayor difusión de los grupos económicos en la economía mundial.

Tomando conciencia del peso creciente de los grupos, el legislador y la Administración Tributaria italiana han adoptado progresivamente medidas dirigidas a identificar a estos sujetos, verificar el correcto cumplimiento tributario de sus actividades y formular estrategias adecuadas para combatir los fenómenos de evasión, mejorando así el cumplimiento.

Como hemos visto, una vez puestos a punto los instrumentos normativos que permiten la consideración unitaria del grupo económico (la normativa civil referida a los grupos de sociedades, el consolidado fiscal, las directivas), la Administración Tributaria ha centrado su propia atención en la actividad de verificación, adoptando métodos e instrumentos de investigación idóneos para conocer estas realidades económicas complejas, actuando particularmente en dos frentes: en primer lugar, mediante la recolección y la gestión de las informaciones esenciales para determinar la actividad de los grupos económicos, prestando particular atención a los grandes contribuyentes; en segundo lugar, la enunciación de metodologías de control adecuadas, con el auxilio de instrumentos informáticos de investigación inteligente cada vez más sofisticados. La elaboración de los datos adquiridos en el curso de la actividad de verificación ha permitido desarrollar un caudal de experiencia que hoy constituye la base para la formulación de estrategias específicas de control y de lucha contra la evasión.

Para concluir, la Administración italiana está activamente comprometida para enfrentar el fenómeno emergente de los grupos económicos; mientras los jueces tributarios por su parte afrontan el desafío de la identificación, la definición y la caracterización de los complejos casos sometidos a estudio. En este contexto, es cada vez mayor la contribución que puede darnos la progresiva consolidación de la cooperación internacional.

*Caso práctico*

*Tema 3.2*

## **EL CONTROL DE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS**

**Frans Buikema**

Jefe del Grupo de Trabajo de Precios de Transferencia  
Administración Financiera y Aduanera  
(Países Bajos)

*SUMARIO: SUMARIO: 1. Control horizontal.- 2. Supervisión horizontal. -  
3. La financiación estructurada.- Conclusión.*

### **1. CONTROL HORIZONTAL<sup>1</sup>**

#### **visión General**

En el año 2002 el Consejo Científico de Política Gubernamental previó que la relación entre el gobierno y los ciudadanos (tanto personas físicas como jurídicas) cambiaría de vertical a una relación más horizontal. En una relación horizontal hay confianza mutua y un modelo de cooperación entre el gobierno y los ciudadanos para sostener la ley. Esta visión fue respaldada por el gobierno en su programa "Andere Overheid" (enfoque global).

En abril de 2005 el Secretario de Estado de Hacienda (responsable de la Administración tributaria y aduanera) escribió al Parlamento que "mantener normas complejas en una sociedad compleja y cambiante es casi imposible sin información ni cooperación de la sociedad".

Holanda llegó a la conclusión de que la forma en que estábamos operando con los grandes contribuyentes no era la más eficiente y eficaz. En el área de las grandes empresas la necesidad de cambio venía también sustentada

---

<sup>1</sup> *Source: OECD Study into the Role of Tax Intermediaries*

por el feed-back de la comunidad empresarial acerca de la política de la Administración tributaria y aduanera. Se anunciaron programas piloto para desarrollar instrumentos y nuevas formas de cooperación para grandes empresas, pequeñas empresas, personas físicas, asesores y en materia de aduanas. Los progresos internacionales, como el desarrollo de un código de gobierno corporativo, la ley Sarbanes-Oxley y las Normas Internacionales de Información Financiera, han forzado a las grandes empresas a estar en condiciones (también en su postura tributaria) de documentar su postura tributaria y ser cada vez más transparentes. Estos avances han resultado ser muy importantes para desarrollar nuevas formas de cooperación en el segmento de las grandes empresas.

### **Ámbito, estatus y duración**

En el año 2005 la Administración Tributaria y Aduanera comenzó un proyecto piloto con 20 grandes empresas para llegar a acuerdos de supervisión. El principio básico de la relación con las grandes empresas es confianza mutua, transparencia y entendimiento. Ni qué decir tiene que todo debe llevarse a cabo dentro del marco de la normativa holandesa. El acuerdo de supervisión no crea derechos u obligaciones adicionales ni limita ningún derecho u obligación. La dirección de la Administración tributaria solicita a la empresa a nivel directivo implicarse en una total transparencia en los asuntos tributarios. A cambio la Administración tributaria le dará su opinión vinculante en el asunto en cuestión. Las ventajas para la empresa son seguridad jurídica, control de su situación tributaria, una mejor relación con la administración tributaria y menos cargas administrativas. Para centrarse en asuntos actuales, fue necesario resolver los asuntos del pasado en primer lugar. Esto pareció ser una propuesta atractiva para el consejo ejecutivo.

Nuestros equipos comenzaron a trabajar en el acuerdo a alto nivel con el departamento fiscal de la empresa. En este proceso se establece un acuerdo escrito entre las partes firmado por el director financiero y el director de la oficina tributaria responsable de la empresa en cuestión. El acuerdo de supervisión incluye una descripción de los principios y procedimientos acordados y tiene una longitud de página y media aproximadamente (ver el borrador de acuerdo al final de este apéndice). En el año 2006 la Administración tributaria amplió el proyecto a otras 20 grandes empresas. En ambos proyectos piloto se trató de contribuyentes considerados como de alto riesgo. En referencia a la Ley Sarbanes-Oxley y las Normas Internacionales de Información Financiera, en una carta al Parlamento en junio de 2006 se indicó que para entrar en la relación cooperativa había que desarrollar un adecuado marco de control tributario. La Administración tributaria y los asesores fiscales están trabajando conjuntamente en ello.

**Estándares de comportamiento**

Holanda no trabajó con un anteproyecto detallado. Un pequeño grupo de funcionarios de la Administración tributaria explicó sus ideas y metas a los otros colegas encargados de tratar con las primeras 20 grandes empresas en el programa piloto. Durante el proceso se desarrolló el concepto. Lo principal es que no hay definiciones de transparencia o riesgo fiscal relevante. Este es un punto clave a ser discutido en un diálogo bilateral entre la empresa y el equipo tributario a su cargo. El comportamiento esperado y mostrado debería ser un tema de diálogo continuo entre la empresa y la administración tributaria. Ambas partes deben tratar el tema.

Muy al comienzo del proceso se percibió que no cabía esperar que el personal de la Administración mostrara un comportamiento diferente sin apoyo. Se espera de ellos que construyan y mantengan relaciones, que tengan una actitud resolutiva y entiendan los diferentes intereses de los contribuyentes y la administración tributaria, que tengan habilidad para escuchar y entender cómo funcionan los procesos de comunicación. Se ha preparado un cursillo sobre eficacia personal y habilidades de negociación que es obligatorio para toda la plantilla técnica en el segmento de los grandes contribuyentes. Y, aunque la cooperación es el principio básico, el modelo de respuesta escalonada se sigue discutiendo.

**Control y evaluación**

En el año 2007 se evaluó la primera parte del programa piloto. Se envió un cuestionario a los departamentos fiscales de las empresas en cuestión y al personal de la Administración tributaria implicado. Los resultados fueron muy positivos y nos animaron a avanzar en este camino. Algunas grandes empresas incluso mencionaron en sus cuentas anuales públicas que habían firmado un acuerdo de supervisión. Los resultados de la evaluación se enviaron al Parlamento en abril de 2007.

**Asesores fiscales (función y respuesta)**

Su primera reacción fue muy escéptica. Con el tiempo esto ha cambiado hacia la aprobación. El papel del asesor fiscal es aconsejar a sus clientes, pero también va desplazándose hacia un trabajo en tiempo real sobre asuntos actuales. Más aún, observamos que los asesores fiscales están desarrollando una línea de negocio en el mercado del cumplimiento y aseguramiento fiscal.

## **Futuro**

En el año 2008 queremos dar otro paso hacia delante. La forma e intensidad de la supervisión de las grandes empresas se basará en la calidad de su marco de control tributario y su nivel de cumplimiento. En el 2008 tenemos como finalidad haber alcanzado una clara comprensión de la calidad del marco de control tributario del 60% de las grandes empresas. Nuestros valores básicos serán confianza, transparencia y comprensión.

La nueva dirección apunta a una mayor cooperación, menos regulaciones y trabajo en tiempo real.

## **ACUERDO DE SUPERVISIÓN**

### **Preámbulo**

Las partes aspiran a llevar a cabo procedimientos de trabajo eficaces y eficientes basados en la transparencia, entendimiento y confianza. Aspiran a adquirir una comprensión duradera de los riesgos tributarios actuales y a determinar con rapidez puntos de vista actualizados dentro de la ley, reglamentos y jurisprudencia para incrementar la seguridad jurídica. Este acuerdo contiene los principios básicos y la forma en que deseamos relacionarnos, tanto mirando al futuro como zanjando el pasado.

### **1. Principios básicos**

- Este acuerdo incumbe a la tributación en los Países Bajos de X en relación con todos los impuestos y su recaudación.
- Los derechos y obligaciones legales y reglamentarios siguen siendo aplicables sin restricciones.
- Las partes manifiestan su intención de basar su relación mutua en la transparencia, entendimiento y confianza.

### **2. Acuerdos entre la Administración tributaria y X**

**(a) Respecto al pasado:**

**(b) Respecto al futuro:**

**X:**

- Comunicará activamente a la Administración tributaria cualquier asunto de posible y significativo riesgo fiscal.
- Comunicará a la Administración tributaria cualquier hecho o circunstancia relevante sin restricciones ni condiciones.

- Dará a la Administración tributaria su visión sobre las consecuencias legales de los hechos y circunstancias y de los puntos de vista adoptados.
- Facilitará, si así se le requiere, el contacto del personal de la Administración tributaria con el personal de la gran empresa elegido por la Administración tributaria. La presencia del asesor fiscal de la gran empresa no deberá ofrecer resistencia alguna.
- Suministrará la información solicitada de forma inmediata y tan completa como sea posible.
- Presentará la declaración tributaria referente a un período tan pronto como sea posible una vez vencido.

#### **La Administración Tributaria:**

- Pondrá de manifiesto su postura en relación con las consecuencias legales de un punto de vista que la empresa ha adoptado o que va a adoptar tan pronto como sea posible, una vez se le haya comunicado, y preferentemente consultando a X.
- Tendrá en consideración plazos reales comerciales cuando manifieste su punto de vista sobre las consecuencias legales. Si fuera necesario, se agilizará el procedimiento.
- Practicará la liquidación de un concepto impositivo tan pronto como sea posible una vez presentada la declaración, preferentemente consultando a X.
- Discutirá cualquier riesgo fiscal que perciba de forma regular con X.
- Suministrará la información que tenga a su disposición sobre el riesgo tributario que se le haya comunicado en tanto en cuanto lo permita el deber de confidencialidad.
- Aclarará y explicará los motivos por los que solicita información a X. El tiempo que se concederá para contestar se determinará conjuntamente.
- Cada vez que inicie una inspección hará constar qué riesgos van a ser investigados, siempre respetando el deber de confidencialidad.

### **3. Duración, evaluación periódica y terminación**

Este acuerdo se evaluará anualmente por (el consejo directivo de) X y la Administración/Oficina tributaria.

Si en el ínterin una parte hace objeciones a este acuerdo, las partes se reunirán para determinar las posibilidades de adaptar el acuerdo antes de tomar la decisión de darlo por finalizado.

Ambas partes podrán finalizar el acuerdo con efecto inmediato. Sin embargo, no lo harán antes de haber notificado a la otra parte por escrito su intención de forma motivada. Además, la finalización no tendrá efectos hasta que haya tenido lugar una discusión oral si al menos una de las partes manifiesta su deseo.



#### 4. Entrada en vigor

Este acuerdo entrará en vigor desde su firma por ambas partes.

**Por el Consejo directivo de X**      **Por la Administración tributaria**

## 2. SUPERVISIÓN HORIZONTAL<sup>2</sup>

La Agencia Tributaria tiene la intención de continuar con la supervisión horizontal para alcanzar acuerdos de implementación y puesta en práctica con grandes empresas, delegaciones y sus filiales. Opina que la mayoría de las personas, las empresas e instituciones, pueden y desean tener carácter social. Marcando una clara diferencia entre las empresas de alto y de bajo riesgo y las empresas legítimas, dejando ciertas tareas de supervisión a otras partes, la empresa u organización tiene la facultad de afrontar el problema de aquéllas que no respeten estrictamente las normas, dentro de sus propias actividades de supervisión. La supervisión horizontal se convierte así en un eficaz complemento a la supervisión vertical tradicional, por medio de la cual, el gobierno comprueba que las normas se siguen correctamente, de forma jerárquica.

*En 2007, se está evaluando el proyecto piloto sobre los acuerdos o convenios, en el segmento de las empresas de mayor envergadura. Están participando unas cuarenta empresas, muchas de las cuales cotizan en Bolsa. Desde entonces, se ha cerrado un acuerdo de implementación y puesta en práctica individual, con algunas de ellas. Este enfoque intenta incrementar la seguridad jurídica para las empresas evitando, con la confianza que ha mostrado la Agencia Tributaria, interpretaciones que normalmente, se tratarían en la supervisión vertical. El enfoque concuerda con los acontecimientos internacionales relativos a la presentación de informes financieros, que están orientados a incrementar e imponer la transparencia. Al adoptar este enfoque, la Agencia Tributaria tiene la intención de contribuir de una forma positiva, a la creación de un entorno (fiscal) atractivo.*

En el (extremadamente) amplio segmento de las empresas, existen claras oportunidades para la supervisión horizontal. La Agencia Tributaria tiene la intención de reforzar su asociación con este grupo objetivo, mediante la intensificación de las consultas. Aquí, la cuestión esencial es la forma en que la Agencia Tributaria y las empresas trabajarán juntas, como dos organismos profesionales. El objetivo es basar la relación en la transparencia, comprensión y la confianza. La intención es que ambas partes continúen

---

<sup>2</sup> Fuente: Plan empresarial NTCA, 2007-2011

teniendo una idea clara de los actuales riesgos y estén al día, de los puntos de vista de los demás. También, se tratarán los cuellos de botella en la implementación, así como los efectos de la nueva legislación.

En función de una serie de proyectos piloto, estamos investigando en qué medida el concepto de supervisión horizontal también tiene un valor añadido, para el segmento de las PYME. Se está llevando a cabo una investigación con las delegaciones, para determinar si los cuellos de botella específicos de éstas, se pueden resolver sobre la base de un acuerdo. En este sentido, contiene convenios sobre la manera de identificar, de manera conjunta, los cuellos de botella fiscales dentro de cada delegación y de este modo, ir resolviendo dichos cuellos de botella con antelación, siempre que sea factible. También, se tratan los acuerdos sobre el modo de abordarlos conjuntamente y la supervisión que conlleva. Una línea de acción específica es la colaboración con los intermediarios (auditores y consultores). Se está llevando a cabo una investigación, para averiguar si se pueden alcanzar con ellos acuerdos genéricos, sobre el contenido y la calidad de sus actividades, con el fin de ofrecer una mayor precisión y rapidez a los contribuyentes. Esto puede implicar ciertos tipos de certificación.

La colaboración con los intermediarios se está intensificando, de acuerdo a la convicción de que es mejor prevenir riesgos, que tener que tratarlos después. La Agencia Tributaria está a favor de la supervisión genérica preventiva, mediante una consulta previa sobre los productos que los intermediarios deseen colocar en el mercado. Como por ejemplo, los servicios financieros con aspectos fiscales: hipotecas, rentas vitalicias y pensiones. También, existen consultas sobre programas de contabilidad y aplicaciones de caja (que se deben ofrecer libres de modificación o fraude), así como sobre los servicios administrativos y de contabilidad. Los productos y servicios genéricos aceptables fiscalmente, contribuyen a reducir la supervisión individual represiva y, con ello, a reducir también la carga administrativa de las empresas.

## A. LA FINANCIACIÓN ESTRUCTURADA

### Introducción

"La complejidad no tiene por qué ser necesariamente indicativa de abuso de impuestos; ni tampoco el uso de las Special Purpose Vehicles (SPV) [= *entidades con fines especiales*]. Sin embargo, se han diseñado algunos acuerdos agresivos para ocultar la verdadera naturaleza económica de la transacción<sup>3</sup>."

<sup>3</sup> Informe de la OCDE sobre el "Estudio sobre el papel que juegan los intermediarios fiscales"

La financiación estructurada (Structured finance) se ocupa, en principio de cómo dar forma a las transacciones comerciales efectivas. Esta aportación trata esa forma de financiación estructurada enfocada a generar un beneficio fiscal en algún lugar del mundo. Refiriéndonos, tanto al diseño de las transacciones comerciales efectivas a la organización de las transacciones no sustanciales (non substance transactions).

Desde principios de los años 90, el Ministerio de Hacienda neerlandés evalúa las transacciones estructuradas de los organismos financieros con otros organismos nacionales o extranjeros en el marco de la consulta previa. Hacia el 2005, se hizo evidente que estas prácticas presentes en el mercado desde hace muchos años habían evolucionado hasta presentar resultados indeseados e incontrolados para el fisco neerlandés. Esa constatación dio motivo para volver a reflexionar desde el punto de vista fiscal técnico sobre las posiciones adoptadas hasta ese momento y, seguidamente, para una discusión con representantes de cierto número de actores importantes en el mercado financiero estructurado neerlandés. Estos actores de peso no sentían una gran necesidad de aceptar nuestras posiciones. Lo que sí se acordó fue adquirir experiencia en la evaluación de las transacciones nuevas siguiendo la línea de las discusiones e intercambiar esas experiencias en un momento dado.

Cabe señalar explícitamente que los bancos en general han contribuido con transparencia y sin reservas a la evaluación de las transacciones presentadas. Lo cual no impide, que la estructuración de las transacciones en sí, está enfocada a conseguir alcanzar una calificación fiscal que difiere de la realidad económica. A un nivel más abstracto se puede constatar, que a nosotros también se nos han presentado (con toda franqueza) estructuras, que estaban enfocadas a encubrir la falta de cualquier forma de realidad económica. Los bancos defienden sus estructuras desde una realidad estrictamente jurídica.

Las estructuras presentadas se han tratado de forma coordinada. Esa coordinación ha conducido a un considerable mejor conocimiento de la naturaleza, la cuantía y el diseño de las transacciones. Se ha podido determinar, que la mayoría de las estructuras han sido a partir de elementos comparables. Los puntos de vista respecto a una estructura son por consiguiente viables para otras estructuras. El enfoque coordinado ha llevado además a comprender la erosión de la base imponible neerlandesa, como consecuencia de transacciones financieras estructuradas en el mercado financiero.

Muchas de las transacciones evaluadas concernían variantes de la sale and repurchase agreement (acuerdo de venta con compromiso de recompra), o simplemente: repo. En cuanto a esto hay que apuntar que generalmente se trataba de los llamados dutch paid repo's. En tales casos, la erosión de la

base imponible en el banco que presta se ve compensada por el aumento de la base imponible en Issuer BV, activo de garantía que se usa para respaldar transacciones de tipo repo. En la mayoría de las transacciones, la colaboración de los bancos neerlandeses en la transacción parece estar ligada a la condición de que tiene que estar asegurada la imposición neerlandesa sobre la base imponible de Issuer BV.

### Nuevo Enfoque

Las transacciones financieras estructuradas consisten en actos jurídicos coherentes. Nuestro planteamiento propugnado implica que la tramitación fiscal de esas transacciones es ajustada a la realidad económica de la totalidad de esos actos jurídicos. En esa evaluación se le concede mucha importancia a la actividad principal de la empresa bancaria tradicional: the borrowing and on-lending of money<sup>4</sup>. (el préstamo y la retrocesión de un préstamo de dinero).

Gravar la economía real de la transacción obliga a analizar la esencia de la transacción. Partiendo de que el núcleo de la empresa bancaria consiste en prestar y tomar prestado dinero, es evidente que la evaluación fiscal de la transacción financiera estructurada se limitará, en la medida de lo posible, a esa actividad central. La esencia de casi todas las transacciones evaluadas en 2007 fue la concesión de un préstamo. No hemos visto ninguna estructura en la que, de hecho, se haya contraído<sup>5</sup> más de un riesgo de impago. También en las presentaciones de los informes anuales comerciales, tales transacciones se incluyen como créditos. Es, por tanto, evidente que el resultado final en la transacción sea considerado como el interés de un préstamo.

Según las expectativas, dentro de un plazo razonable, se le presentarán al juez cierto número de transacciones de financiación estructurada para su evaluación. En los Países Bajos aún hay poca jurisprudencia sobre el procesamiento de tales transacciones de financiación estructurada. Sin embargo, hay indicios de que el juez neerlandés, en el caso de las transacciones estructuradas aspira a gravar la "economía real de la transacción". También El Tribunal Supremo de Justicia de la Comunidad Europea parece estar dispuesto, bajo ciertas circunstancias a recalificar las transacciones estructuradas conforme la economía real de la transacción (the real economics of the transaction)<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> El punto de partida es la descripción de la empresa bancaria tal y como se incluye en el informe OCDE sobre la attribution of profits to permanent establishments (diciembre de 2006)

<sup>5</sup> Muchas veces se trata de transacciones que comercialmente son procesadas como un crédito y las cuales los contribuyentes las recalifican fiscalmente como participación. El planteamiento propugnado por nosotros de hecho no es una recalificación, pero la reanudación del derecho de prestación.

<sup>6</sup> El Tribunal de Justicia, causa C-255/02, publicada con el número 2006/C 131/01 (Halifax).

## Prototipos

Muchas de las transacciones financieras estructuradas evaluadas en 2007 estaban enfocadas hacia la transformación del interés gravado en resultado de la participación libre de impuesto. También hemos visto transacciones enfocadas en el uso de pérdidas acumuladas (accumulated losses) de otros contribuyentes mediante de hybrid financing instruments (financiación híbrida de instrumentos) y special purpose vehicles (organismos con fines especiales) (llamadas prestar de base tributaria). También hemos visto transacciones de tax base lending (prestar de base tributaria) destinadas a optimizar la liquidación del impuesto retenido (en la fuente) del banco mismo o de clientes del banco.

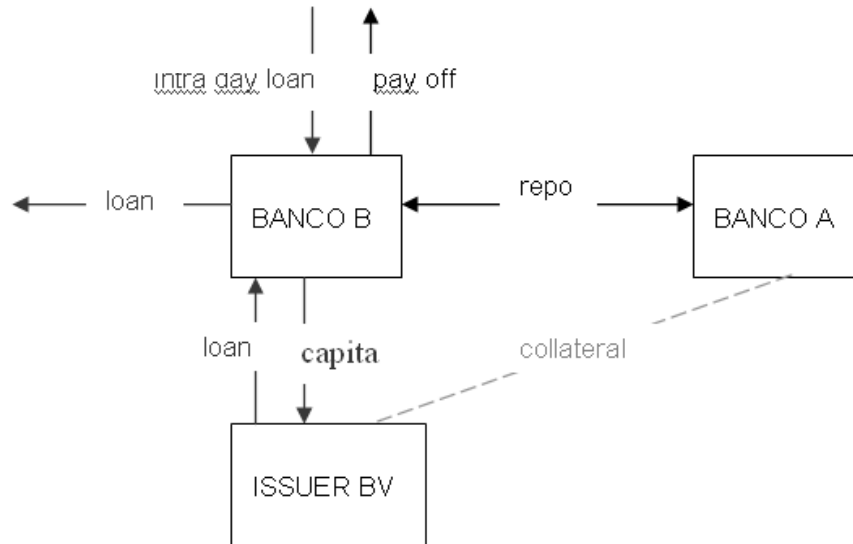
Los elementos más característicos de las estructuras presentadas son:

### 3.1 Repos y repo-parecidos

Hemos visto una amplia gama de transacciones basadas en (variantes de) el repo. El Repo es la abreviatura usual de "acuerdo de venta con compromiso de recompra". Un repo se describe en breve, como aquella venta de acciones por la parte A a la parte B, en la que se acuerda la (re)compra/ (re)venta de estas acciones y se fija un determinado momento para la misma, a un precio determinado de antemano. EL repo es en esencia, un préstamo que devenga interés con acciones como garantía. La diferencia entre el precio de venta y el precio de recompra (de "repo-rate" of "price differential") expresa el interés que las partes han acordado.

Una transacción repo es una financiación con derecho de garantía y no difiere sustancialmente de por ejemplo un crédito bancario. Un repo, al igual que todas las otras formas de financiación puede ser contraído para financiar la ampliación de las actividades del prestatario o bien para refinanciar las actividades de la empresa del prestatario.

Más abajo se ha insertado una reproducción esquemática de los flujos de fondos al contraer una transacción repo enfocada hacia la ampliación de las actividades de la empresa del Banco B. En negro se refleja el flujo de fondos del Banco A, con los que el Banco B amortiza su intra day funding (= intra día financiado). En rojo se refleja el flujo de fondos que se necesita para crear Issuer BV.

**Reproducido esquemáticamente:**

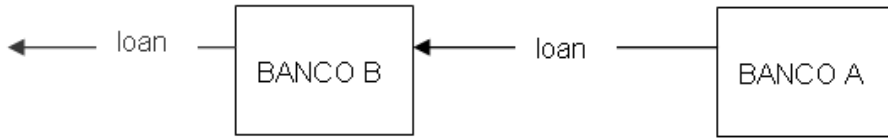
El Banco B tiene una carga de intereses doble. Una carga de intereses debido al préstamo de Issuer BV y una carga de intereses debido a la diferencia entre el rendimiento de la venta y la suma de la recompra (la tarifa repo). La Hacienda neerlandesa ve tan solo una transacción de préstamo y por eso en principio desea tan solo considerar uno de los intereses y rendimientos en la base imponible neerlandesa.

El punto de vista que se consideraba en el pasado, implicaba que la base imponible Issuer BV era gravada. En el Banco A el rendimiento respecto a la recompra de las participaciones al Banco B permanecía libre de impuestos en virtud de la exención de participación.

La realidad económica de una transacción repo es la de un préstamo que devenga intereses con las participaciones en Issuer BV como garantía<sup>7</sup>. Si eliminamos los flujos de fondos que se compensan, surge la imagen siguiente: el Banco A le presta al Banco B que con ello financia, a continuación sus negocios. Esta es la reproducción lógica de la "economía real de la transacción".

<sup>7</sup> Visto el activo de Issuer BV (i.e. el crédito sobre el Banco B) Issuer BV es además una garantía muy artificial para el crédito del Banco A al Banco B

**Reproducido esquemáticamente:**

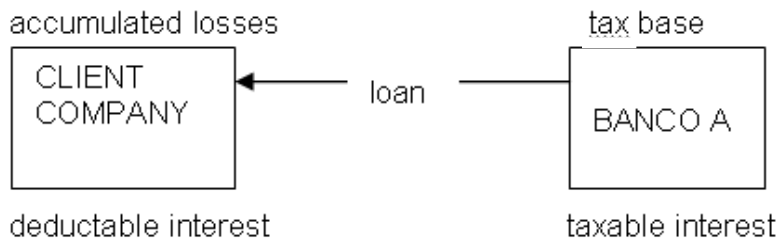


Como ya se ha dicho antes, una transacción repo sustancialmente no difiere de por ejemplo un crédito hipotecario. Cuando un banco concede un préstamo hipotecario, ese banco no incluirá en su balance el derecho de garantía (el bien inmueble), sino tan sólo un crédito. Nosotros no vemos motivos preponderantes para aceptar el procesamiento fiscal de una transacción repo de otra forma que como crédito con garantía. Por consiguiente, el Banco A recibe por asunto de una transacción repo tan solo el interés imponible.

**3.2 Prestar de base tributaria**

Los bancos tienen en general una base imponible<sup>8</sup> extensa. Si un banco concede un préstamo, el banco recibe el interés imponible. Ese interés es una carga deducible para el deudor. Si ese deudor ya tuviera considerables accumulated losses (= pérdidas acumuladas), no tendrá ningún interés en cargas deducibles fiscales.

**Reproducido esquemáticamente:**



El Banco y el deudor tienen en ese caso, un interés común para contraer un préstamo, en el que el interés es transformado en dividendo<sup>9</sup> no gravado, respectivamente no-deducible.

<sup>8</sup> En el momento de escribir esta nota aún no hay suficiente visión sobre las consecuencias de la crisis de créditos internacional para la base tributaria de las entidades financieras y su papel en el mercado financiero estructurado.

<sup>9</sup> Se han emprendido estructuras comparables para optimizar las posibilidades de liquidación de impuesto retenido (en la fuente) extranjeros, tanto para los clientes como para el banco mismo.

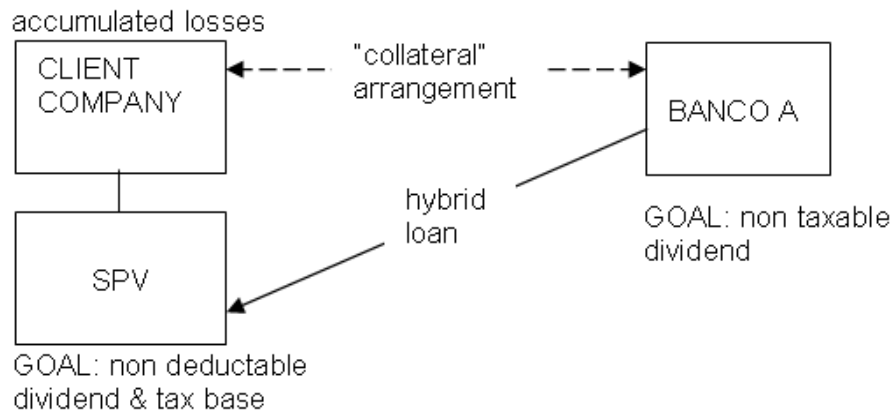
En virtud de la jurisprudencia, en los Países Bajos un préstamo puede ser tratado fiscalmente como capital, siempre que se cumpla con los tres requisitos acumulativos. La compensación en ese caso bajo circunstancias podrá ser considerada como dividendo exento, respectivamente no deducible.

Los requisitos son:

- el préstamo tiene que tener un plazo de validez de más de 50 años;
- el prestamista (el banco) tiene que postergar a todos los otros acreedores;
- la compensación tiene que depender del beneficio.

Un préstamo que cumpla con estas tres condiciones, normalmente jamás es concedido por un banco. Tales condiciones no se acuerdan con un deudor. Estas condiciones si pueden acordarse en un ambiente estructurado. Para ello, la Compañía Cliente crea una Special Purpose Vehicle (SPV) [= entidad con fines especiales], que contrae el préstamo con el banco. En la relación entre la SPV y el banco si se pueden acordar las condiciones antedichas. De esta manera, en SPV se crea una base imponible, que en virtud de la normativa neerlandesa puede ser destituida contra las pérdidas de la Compañía Cliente. Entre el Banco A y la Compañía Cliente se regulan a continuación todas las garantías que el Banco A desea al contraer un préstamo.

**Reproducido esquemáticamente:**



En un contrato de crédito con un SPV en principio se puede acordar todo, como la postergación con respecto a todos los otros acreedores de SPV (estos no estarán), el plazo de validez de más de 50 años (a diferencia de la intención de la Compañía Cliente y el Banco A) y una dependencia del beneficio (de hecho el interés que la Compañía Cliente le debe al Banco A).



Estando en la misma onda con la evaluación de los repos, el Ministerio de Hacienda neerlandés ha adoptado la posición que la relación entre la Compañía Cliente y el Banco A es determinada, por todo aquello que se ha acordado entre estas partes. Las características de este préstamo híbrido también son por consiguiente caracterizadas por aquello que se ha acordado además entre la Compañía Cliente y el Banco A. La compensación que la Compañía Cliente le paga al Banco A, es considerada para ambas partes como un interés y no como un dividendo.

### **3. CONCLUSIÓN**

En la aclaración fiscal de las transacciones financieras estructuradas, el Ministerio de Hacienda neerlandés desea adherirse a la realidad económica de la transacción. En ello, los conocimientos de la empresa bancaria son tan importantes como el análisis fiscal de los diferentes elementos de una transacción financiera estructurada.

*Caso práctico*

*Tema 3.3*

## **EL CONTROL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO**

**David Holmes**

Organización para la  
Cooperación y el Desarrollo Económico  
(OCDE)

*SUMARIO: Introducción.- 1. Comercio electrónico.- 2. Desarrollo de las directivas de la OCDE.- 3. Impuestos al valor agregado.- 4. Impuestos directos y convenciones tributarias.- 5. Tendencias en la prestación de servicios al contribuyente por medio de las nuevas tecnologías.- 6. Comercio electrónico.- ¿Amenaza u oportunidad?.- 7. Conclusiones.- Anexos.*

### **INTRODUCCIÓN**

Este documento abordará el tema del rápido surgimiento del comercio electrónico y los temas fiscales relacionados. Se remite al trabajo de la OCDE con el sector privado y las economías que no pertenecen a la OCDE para asegurar que no se cumplan las predicciones acerca de las pérdidas significativas de recaudación. Tomando como referencia el desarrollo de las Condiciones Marco para la Tributación del Comercio Electrónico de la OCDE de Ottawa 1998, analiza la forma en la que el trabajo de la OCDE sobre los impuestos al consumo generó avances en la UE que permiten nivelar el campo de juego para las empresas europeas y como la tecnología misma sirvió para recaudar impuestos sobre el intercambio por Internet. El documento también hará referencia a los impactos sobre la tributación internacional y como las administraciones tributarias lograron aprovechar el poder de las tecnologías de la información y la comunicación para ofrecerles a los contribuyentes mejores servicios, y de esa manera facilitar un mayor cumplimiento. En las conclusiones, enuncia que los desarrollos en el comercio electrónico, de la mano de las tecnologías disponibles, han presentado más oportunidades que amenazas. Además, destaca que las empresas integraron el comercio electrónico a sus actividades convencionales; esto significa que para la administración tributaria, es difícil tratar al comercio electrónico en forma distinta del comercio convencional.

## 1. COMERCIO ELECTRONICO

Con el rápido surgimiento de las tecnologías de información y comunicación a comienzos de 1990, también surgió la expresión "comercio electrónico". El avance de Internet, en sus orígenes considerada una herramienta principalmente para fines militares y académicos, rápidamente se tomó como una herramienta potencial para la explotación comercial. Para 1996 ya surgía la preocupación en los ministerios de Hacienda, particularmente en los países más desarrollados, de que este nuevo fenómeno de intercambio internacional pudiera exponer la recaudación a riesgos excesivos. Un titular del Financial Times de 1997 citó a un experto que pronosticaba la pérdida de "miles de millones" en recaudación tributaria en el ciberespacio. A la luz de semejante discurso alarmista, la OCDE rápidamente formó grupos de trabajo para analizar las potenciales amenazas y considerar las maneras de enfrentar con éxito semejantes desafíos.

Antes de proceder a analizar en profundidad dichos desafíos, y sus respuestas, es menester definir el significado del término "comercio electrónico" solo a los fines tributarios. También podría ser de utilidad tener en cuenta que en aquellos días, una pequeña empresa en el noroeste de los Estados Unidos, Amazon, comenzaba a operar como minorista por Internet, al tiempo que otros nombres como "eBay" y "You Tube" eran desconocidos. Por lo tanto, no existía una definición consensuada de "comercio electrónico" y a continuación realizaremos una descripción bastante certera del comercio electrónico tal como lo conocemos hoy.

Internet constituye el principal vehículo para el comercio electrónico, si bien también contribuye el desarrollo de la telefonía móvil. Su crecimiento continúa ininterrumpido -ver Anexo 1 para los desarrollos en cuatro países miembro de la OCDE en los últimos años. Para los fines de este documento, me referiré a Internet, lejos el mayor medio para el comercio electrónico. Cualquier usuario de Internet conoce los sitios Web que ofrecen productos a la venta. Lo que no queda tan claro es la diferencia entre dichos sitios y el equivalente en empresas que venden por "catálogo" o por correo. Realizar un pedido por catálogo implica leer el catálogo, seleccionar los productos a adquirir y completar el formulario de pedido y enviarlo por correo junto con un cheque o número de tarjeta de crédito. Luego la empresa de venta por correo despacha la mercadería y una empresa de encomiendas se encarga de entregarla. Comparemos este ejemplo con un sitio de Internet, como Amazon, que ofrece un catálogo electrónico, junto con una "canasta de compras" (equivalente a un formulario de pedidos). Para poder completar el pedido se debe llenar el formulario de pedido electrónico (si bien por medio del uso de cookies puede completarse por anticipado, inclusive con los detalles de la tarjeta de crédito) y hacer clic en un botón para terminar el pedido. El minorista electrónico luego envía la mercadería a la dirección del destinatario por medio de un servicio de encomiendas.

Por lo tanto, surge la pregunta: ¿Cuán diferente es este ejemplo del modelo de la empresa de venta por catálogo? Las mercaderías se entregan de manera física y se debita la tarjeta de crédito del comprador en ambos casos. La principal diferencia consiste en el proceso de realización del pedido. Aun así, desde un punto de vista objetivo, existe poca diferencia entre el modelo de Internet y aquél del pedido por correo. Entonces nos preguntamos: ¿Es esto comercio electrónico?

De la misma manera, tomemos el ejemplo de la compra de boletos de avión o tren en línea. ¿Cómo se diferencia del pedido telefónico o por medio de una agencia de viajes? Los que se compra en realidad es el viaje en avión o tren. Lo único que ofrece Internet es un medio para pedir los boletos que es preferido por muchos. ¡Hasta Microsoft tiene que encontrar la forma de volar de París a Guatemala por medio de la conexión a Internet! Repito, ¿Es esto comercio electrónico?

La respuesta de muchos a estas preguntas sería probablemente que si. Un buen sitio Web permite que el proceso de pedido y pago sea relativamente simple y cómodo. Con frecuencia aumenta la posibilidad de elegir y por lo tanto, el comprador siente que controla la situación, particularmente, debido a que la gran variedad de sitios Web significa que la comparación de precios es mucho más fácil.

Pero, ¿en qué medida se considera comercio electrónico en el mundo tributario - y en qué medida presenta un riesgo para las administraciones tributarias-?

## **2. DESARROLLO DE LAS DIRECTIVAS DE LA OCDE**

En 1996, la OCDE respondía a los desarrollos del comercio electrónico. Esta respuesta abarcó tanto el impuesto a las ganancias como los impuestos al consumo, específicamente el impuesto al valor agregado que parecía a primera vista el más vulnerable, ya que Internet permitía el intercambio entre países con mucha mayor facilidad. Este aspecto, el comercio transfronterizo, significaba que ningún gobierno podía abordar estas cuestiones individualmente; la respuesta debía ser internacional y la larga trayectoria de la OCDE en cuestiones tributarias globales hizo que fuera la organización más apropiada para tratar esta prioridad emergente. Sin embargo, reconocía que se enfrentaba a un fenómeno global, por lo que trabajó también con países que no pertenecen a la OCDE, con frecuencia por medio de organizaciones como CIAT, IOTA, CATA y CREDAF. La Organización trabajó en colaboración con el sector privado ya que nuestros gobiernos también entendían que había mucho que aprender de la tecnología, los modelos de negocio emergentes y el potencial para desarrollos futuros.

Se realizó una gran conferencia en Finlandia hacia fines de 1997, con la participación de representantes de gobiernos y empresas reunidos para discutir estas cuestiones. Como consecuencia de ésta y otras reuniones, se llevó a cabo en Ottawa en 1998 una importante Conferencia Ministerial de la OCDE que trató un gran número de temas relacionados con el comercio electrónico y las tecnologías de información y comunicación. La conferencia contó con la participación de 30 países miembro de la OCDE, nueve países que no son miembro de la OCDE así como también organizaciones tributarias como CIAT, CREDAF, IOTA y CATA. La tributación fue un tema relevante en este evento y una de los productos principales de la conferencia fueron las Condiciones Marco para la Tributación de la OCDE de Ottawa (ver Anexo 2).

Dichas Condiciones Marco definieron los principios aplicables a la tributación del comercio electrónico:

- Neutralidad
- Eficiencia
- Certeza y simplicidad
- Efectividad y justicia
- Flexibilidad

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (CFA) concluyó lo siguiente con respecto a estos principios, según se refleja en las Condiciones Marco para la Tributación;

- Los principios fiscales que rigen a los gobiernos en materia del comercio convencional también deben regirlos en materia de comercio electrónico.
- Las reglamentaciones fiscales vigentes pueden implementar estos principios, si bien esto no excluye nuevas medidas administrativas o legislativas, o modificaciones a las medidas vigentes, siempre que no tiendan a imponer un tratamiento fiscal discriminatorio sobre las transacciones de comercio electrónico.
- La soberanía fiscal de los países será mantenida para lograr una distribución justa de la base imponible, evitar la doble tributación y evitar la erosión de la base imponible.
- La implementación exitosa de estos principios exigirá un diálogo permanente con el sector privado y un compromiso con las economías que no son miembro de la OCDE.
- Para los impuestos al consumo, como el Impuesto al Valor Agregado, los elementos centrales de las Condiciones Marco se desarrollaron de la siguiente manera:
- La tributación del comercio transfronterizo dará origen a la tributación en la jurisdicción donde se produce el consumo.

- El suministro de productos digitalizados no debería tratarse como suministro de bienes.
- El uso del cobro revertido debe considerarse para la prestación de servicios entre empresas y los bienes intangibles.
- Deben desarrollarse sistemas adecuados para asegurar que dichos sistemas de recaudación de impuestos no impidan la entrega de productos a los consumidores y que no se obstaculice indebidamente la recaudación tributaria.

### 3. IMPUESTOS AL VALOR AGREGADO

El trabajo posterior del Comité de Asuntos Fiscales llevó a la publicación en el año 2001 de las Directrices sobre la Determinación del Lugar de Consumo (que se reproduce en el Anexo 3). Esencialmente, estas pautas llevaron a la tributación de los bienes de la empresa al consumidor sujetos a las reglas de la jurisdicción donde se encuentra el domicilio del cliente. Para los bienes entre empresas, el lugar de tributación sería la jurisdicción en la que el beneficiario hubiera establecido su empresa.

#### Aplicación práctica de las Directrices

##### *Bienes tangibles*

Como se mencionó anteriormente, Internet se emplea principalmente como mecanismo para pedir y pagar la compra de bienes tangibles. Por lo tanto, si un cliente en Argentina desea adquirir un libro o un CD de un vendedor virtual que opera desde España, el pedido puede realizarse en línea junto con el pago con tarjeta de crédito. El proveedor en España procederá a despachar los bienes al cliente al domicilio del cliente en Argentina por medio de un servicio de encomiendas. Según las Condiciones Marco para la Tributación, esto constituye una importación de bienes tangibles y por ende será gravada en Argentina. Como se trata de bienes tangibles, deberán pasar por los controles de Aduana, en donde se determinará el gravamen. Por supuesto, este gravamen podrá incluir tanto los aranceles aduaneros como el Impuesto al Valor Agregado. En muchos países, los bienes se despacharán desde la Aduana al cliente por medio de la empresa de encomiendas - que puede ser la autoridad de correos- y entregarse previo pago del gravamen pertinente.

Muchos países emplean un valor mínimo para los bienes, por debajo del cual no están sujetos a impuestos, dado que los montos que involucran son muy bajos como para justificar los recursos administrativos que se requieren para cobrarlos.

Suponiendo que el vendedor hubiera realizado una descripción veraz y precisa de los bienes en la documentación aduanera adjunta al paquete, no habría motivo de preocupación para la autoridad fiscal. Los bienes no podrán liberarse hasta que el cliente haya pagado los impuestos correspondientes; el incumplimiento con el pago implica la retención de los bienes. Por ende, la autoridad fiscal tiene amplios poderes para controlar la importación de bienes tangibles adquiridos por medio de mecanismos de comercio electrónico.

Los problemas con respecto al control del intercambio comercial por medio del comercio electrónico pueden surgir en mercados comunes en los que varios países se unen para formar un mercado común único sin fronteras arancelarias entre países individualmente. Según este acuerdo, la ausencia de controles aduaneros en las fronteras dificultará la recaudación. Dentro de la Unión Europea (UE) se implementó un sistema de "venta a distancia" para contrarrestar esta situación. Según este acuerdo, una empresa con sede en un Estado Miembro de la UE que suministra bienes a consumidores en otro Estado Miembro debe inscribirse en el IVA en dicho país si las ventas de bienes a los consumidores excede un cierto umbral. Sin embargo, la puesta en práctica de este sistema no está exenta de dificultades ya que el país que requiere la inscripción (y por ende, exige el impuesto) no goza de jurisdicción sobre una empresa en otro Estado Miembro. Además, la Administración Tributaria del Estado Miembro anfitrión no estará demasiado preocupada si una de sus empresas cumple las disposiciones internas pero no así las reglamentaciones vigentes fuera de su jurisdicción. Una forma de solucionar esto serían los acuerdos multilaterales que permiten la colaboración en materia de recaudación, tal como lo prevé el Convenio Multilateral OCDE/ Consejo de Europa de Asistencia Mutua en Materia Fiscal, pero esto requeriría significativos recursos administrativos.

### ***Remates en línea***

El crecimiento de los remates en línea, como e-Bay, hizo posible que muchas personas abrieran pequeñas empresas de venta por medio de sitios de remate en Internet. Nuevamente, este modelo no deberá ser un motivo de preocupación para las administraciones tributarias en cuanto al comercio entre países, ya que el modelo aduanero anteriormente descrito podrá recaudar impuestos al momento de la importación. Sin embargo, pueden surgir problemas si muchas de estas pequeñas empresas no cumplen en informar a la Administración Tributaria cuando alcanzan o esperan alcanzar el umbral correspondiente que exige su inscripción en el IVA con el consiguiente gravamen sobre las ventas realizadas. Por lo tanto, estos sitios se prestan para formar parte de la "economía subterránea" si bien el monitoreo del contenido de los sitios puede ayudar a los administradores a identificar a los posibles candidatos que deberán inscribirse en el IVA. La mayoría de los sitios llevan y publican registros del número de ventas realizadas por los

vendedores (en general para demostrar la confiabilidad y honestidad de los vendedores en cuanto al cumplimiento con la entrega de los bienes dentro de plazos cortos) y si bien estos detalles no incluyen montos, cualquier vendedor con un alto número de ventas quedará sujeto a una mayor investigación. En muchos países, las leyes de protección de datos personales pueden impedir que la Administración Tributaria obtenga detalles de los vendedores directamente de los sitios de remates en línea; y, obviamente, el sitio puede estar establecido en otra jurisdicción fuera del alcance de la Administración Tributaria.

Es improbable que las pérdidas de recaudación por los remates en línea sean altas en la actualidad, pero a medida que crece la popularidad del intercambio por esta vía, pueden generar problemas a futuro.

### ***Bienes Intangibles***

Tal vez la mayor innovación en el universo del comercio electrónico en lo que respecta a los consumidores, ha sido la posibilidad de descargar elementos como música, películas y software. Es aquí donde aparecen los verdaderos problemas tributarios con respecto al comercio electrónico. Una vez más, sin embargo, el problema surge principalmente en las áreas de empresa a consumidor y no tanto entre empresas. Para estos últimos, la aplicación del cobro revertido, como se recomienda en las Condiciones Marco para la Tributación de Ottawa, permite que el vendedor "exportador" venda exento de IVA (como en una exportación de bienes). Asimismo, el cliente "importador" debe aplicar el cobro revertido declarando la compra en su declaración de IVA y aplicar la alícuota de IVA local como impuesto de salida. Por supuesto, puede deducir este monto como impuesto de entrada, sujeto a las reglamentaciones fiscales vigentes. El hecho de que la Administración Tributaria en el país en donde se aplica el gravamen tenga jurisdicción sobre el contribuyente ayuda a asegurar la aplicación del IVA al comercio electrónico entre empresas.

La situación para el comercio electrónico empresa a consumidor en suministros de productos digitales no es tan simple y ha sido la principal causa de preocupación para los gobiernos. La gran debilidad de los gobiernos es la ausencia de una barrera aduanera en el ciberespacio. Es muy fácil y común comprar un producto digital por Internet en un país y que se entregue a una computadora en otro. La música y el software (como los anti-virus) se comercializan de esta manera y los últimos desarrollos de la industria sugieren que lo mismo sucederá con las películas en el futuro cercano.

Según las Condiciones Marco para la Tributación de Ottawa y el informe de 2001 de la OCDE sobre su implementación, el lugar de tributación es la jurisdicción en la que el cliente reside habitualmente. La legislación de la UE



anterior al año 2002, permitía que el lugar de entrega (y por ende, de tributación) fuera el país en el que el proveedor estuviese establecido. Por lo tanto, la provisión de software de una empresa con sede en la UE a un cliente que reside, por ejemplo, en Brasil hubiera estado sujeta a la alícuota de IVA del Estado Miembro de la UE. Considerando que los Estados Unidos no aplican el IVA, las empresas de la UE se vieron en gran desventaja. Esto se sumó a las consecuencias de esta legislación, que aseguraba que un producto digital suministrado desde los EE.UU. a un país de la UE, estaría sujeto a tributación en los EE.UU., según las leyes de la UE. En otras palabras, las importaciones quedaban exentas de impuestos mientras que las exportaciones eran gravadas - justamente lo opuesto de las reglas normales del IVA en el lugar de destino- y causal de una gran distorsión en términos de competencia.

Por lo tanto, la UE se comprometió a modificar sus leyes de conformidad con las Condiciones Marco para la Tributación, para que las exportaciones de productos digitalizados ("servicios electrónicos" según lo expresa la ley) tuvieran "alícuota cero" y que las importaciones estuvieran sujetas al IVA según la alícuota del país de residencia del cliente.

Inmediatamente, la ausencia de barreras aduaneras para dichos productos generó la pregunta sobre la manera de recaudar dicho IVA. Una empresa fuera de la UE y sin sede en la UE quedaba fuera del alcance de las administraciones tributarias de la UE. La respuesta la encontramos en el trabajo de la OCDE sobre las Directrices del Impuesto al Consumo, emitidas en el año 2001. Trabajando en cooperación con el sector privado y las economías que no pertenecen a la OCDE, ésta recomendó que en estos casos será necesario para promover el cumplimiento tributario, automatizar los procesos de inscripción, presentación de declaraciones de impuestos y pagos por medio de la tecnología de Internet, el origen del problema.

Según este sistema, las empresas fuera de la UE pueden seleccionar un Estado Miembro de la UE donde inscribirse. Luego deben contabilizar el IVA según el Estado Miembro donde residen sus clientes. Por lo tanto, una empresa establecida en Brasil puede optar por inscribirse en Portugal pero deberá contabilizar el IVA de Francia cuando un cliente sea residente francés y de Suecia cuando el cliente sea residente sueco. El proveedor luego completa una declaración de IVA con el detalle de los montos de IVA adeudados en cada país y presenta una declaración y pago a la administración portuguesa por medio de un portal electrónico. Las autoridades portuguesas son responsables posteriormente de asegurar que cada Estado Miembro reciba el IVA adeudado según la declaración.

Deberá tenerse en cuenta que el cambio en la legislación de la UE tuvo como objetivo principal nivelar el campo de juego para las empresas de comercio electrónico de la UE, eliminando la distorsión competitiva creada

por la legislación anterior. Una consecuencia de este cambio legislativo hacia un sistema centrado en el país de destino es la obligación para las empresas que no pertenecen a la UE de inscribirse y rendir cuentas por las ventas hacia la UE, pero cuyos montos de recaudación no son tan significativos cuando se comparan con los ingresos totales por IVA. Esto no debe sorprendernos ya que el comercio de servicios electrónicos de empresa a consumidor sigue relativamente bajo comparado con otras formas de comercio. Por lo tanto, puede verse que no fue una movida por parte de la UE para aumentar la recaudación, sino más bien para abordar cuestiones de competencia.

Dado que en este acuerdo existe un componente de recaudación, la pregunta obvia se refiere al éxito en cuanto a la recaudación tributaria. Según la legislación adoptada por los países de la UE, cualquier intercambio empresa a consumidor está sujeto a impuestos en el Estado Miembro del proveedor. Por lo tanto, existe una ventaja al establecerse (e inscribirse) en un País de baja tributación. Actualmente, el Estado Miembro con la alícuota estándar más baja es Luxemburgo (15%). Es por eso que varias grandes empresas que no pertenecen a la UE se establecieron en Luxemburgo, porque les permite vender sus productos en toda la UE a la menor alícuota. Esta opción de establecerse en la UE puede resultar atractiva para las empresas de comercio electrónico más grandes mientras que las empresas más pequeñas que quieran cumplir con sus obligaciones probablemente decidan adoptar el sistema electrónico especial antes mencionado.

Sin embargo, la realidad indica que un gran número de empresas - principalmente pequeñas y medianas - fuera de la UE que deben inscribirse, aun no lo hicieron. Esto puede deberse a la ignorancia de la obligación (razonable para las pequeñas empresas) o a la postura de que creen estar fuera del alcance jurisdiccional de los administradores de la UE. Sin embargo, el número de inscripciones efectivas (más de 1000) y la recaudación (entre •150 y •200 millones) sugiere un grado razonable de cumplimiento, dadas las cuestiones de poderes jurisdiccionales.

#### **4. IMPUESTOS DIRECTOS Y CONVENCIONES TRIBUTARIAS**

En lo que respecta a las convenciones tributarias (excluyendo los precios de transferencia), la OCDE abordó cuatro temas distintos identificados como cuestiones que podrían surgir del comercio electrónico:

- ¿Puede considerarse un sitio Web o un servidor establecimiento permanente?
- ¿Cuál es la clasificación según las convenciones de varios pagos provenientes del comercio electrónico?

- ¿Las actuales disposiciones de las convenciones para la tributación de las ganancias comerciales se ajustan al comercio electrónico?
- ¿Debe revisarse o modificarse el concepto de sede de dirección efectiva que emana de la convención?

### **¿Puede considerarse un sitio Web o un servidor establecimiento permanente?**

La primera cuestión con respecto a los tratados que se discutió fue la aclaración de la vigencia de la definición de establecimiento permanente que surge de los tratados con relación al comercio electrónico.

El Grupo de Trabajo 1 emitió un documento preliminar sobre la cuestión en octubre de 1999. Los comentarios realizados por el público se discutieron y se emitió un documento preliminar revisado el 3 de marzo de 2000. Teniendo en cuenta los comentarios adicionales recibidos, el Grupo de Trabajo 1 concluyó sus deliberaciones en septiembre de 2000 y el Comité de Asuntos Fiscales adoptó los consiguientes cambios al Modelo de la OCDE en diciembre de 2000.

Estos cambios se incorporaron en los párrafos 42.1 al 42.10 del comentario al artículo 5, que se incluyeron en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE de 2003.

Los cambios no abordan la cuestión de la asignación de las ganancias o los potenciales cambios a las reglas vigentes del tratado (esto último se tratará por separado a continuación). Las principales conclusiones que surgen de los cambios son:

- Un sitio Web por si solo no puede considerarse establecimiento permanente;
- El hosting que hace un Proveedor de Servicio de Internet de un sitio Web no constituye Establecimiento Permanente ya que el servidor no se encuentra a disposición de la empresa dueña del sitio Web;
- El lugar desde donde se opera un servidor podrá, en ciertas circunstancias excepcionales, constituir un establecimiento permanente. Sin embargo, deberá notarse que es improbable que esta cuestión afecte significativamente el nivel de recaudación. La realidad es que si un contribuyente no desea un establecimiento permanente, es relativamente fácil mudar el servidor o mudar algunas de las funciones del servidor. Sin embargo, si el contribuyente desea un establecimiento permanente, puede alcanzarse un resultado similar si se abre una subsidiaria que se constituya en propietaria y operadora del servidor.

### **¿Cuál es la clasificación según los tratados de varios pagos provenientes del comercio electrónico?**

En 1999, se constituyó un Grupo Asesor Técnico (GAT) sobre la Clasificación de los pagos del comercio electrónico en el marco de las convenciones, cuyo mandato en términos generales fue el de analizar los siguientes temas:

- ¿Cuáles son las cuestiones de clasificación según las convenciones que surgen del comercio electrónico?
- ¿Cómo deben resolverse estas cuestiones?
- ¿Cuáles son las aclaraciones pertinentes?

El Grupo estuvo formado por representantes de países miembro de la OCDE, países que no son miembro de la OCDE, el sector privado y académicos.

El GAT sobre la Clasificación según los Convenios emitió dos documentos preliminares con comentarios en Marzo de 2000 y su informe final se presentó en febrero de 2001. Posteriormente, el Comité para Asuntos Fiscales de la OCDE adoptó una versión levemente modificada del informe y sus conclusiones se incorporaron en la actualización del 2003.

El informe trata las siguientes cuestiones de clasificación según las convenciones sobre una gran gama de pagos que pueden realizarse con respecto al comercio electrónico:

- Ganancias comerciales o regalías por derechos de propiedad intelectual;
- Ganancias comerciales o know-how;
- Ganancias comerciales o pagos de alquileres;
- Prestación de servicios y transferencia de la propiedad;
- Pagos que pudieran clasificarse como honorarios técnicos;
- Tratamiento de pagos mixtos.

A modo de ejemplo, el informe incluyó una lista de transacciones específicas sobre las cuales aplicaban sus conclusiones. Una conclusión del informe es que la mayoría de las descargas de productos digitales realizadas con el fin de utilizar el producto deberían clasificarse como ganancias comerciales. Sin embargo, pueden presentarse excepciones, como las descargas que autorizan al cliente a explotar o difundir el producto protegido por derechos de propiedad intelectual, descargas de información técnica y elementos similares. Si bien no todos los países aceptaron esta conclusión, representó un amplio consenso internacional.

### **¿Las actuales disposiciones de los tratados para la tributación de las ganancias comerciales se ajustan al comercio electrónico?**

En enero de 1999 se constituyó un Grupo Asesor Técnico (GAT) sobre el Monitoreo de la Aplicación de las Normas Vigentes para la Tributación de las Ganancias Comerciales según las Convenciones Existentes, cuyo propósito en términos generales era el de "analizar de que manera las reglamentaciones vigentes según las convenciones para la tributación de las ganancias comerciales se aplican en el marco del comercio electrónico y examinar propuestas de reglamentaciones alternativas". El Grupo estuvo formado por representantes de países miembro de la OCDE, países que no son miembro de la OCDE, el sector privado y académicos.

El proceso que siguió el GAT sobre las Ganancias Comerciales fue el siguiente:

- Considerar de que manera las normas vigentes para la tributación de las ganancias comerciales se aplican en el contexto del comercio electrónico. Esto llevó al GAT a analizar nuevos modelos de negocio que surgieron como resultado de los desarrollos de la Tecnología de la Información.
- Considerar las ventajas y desventajas de aplicar las normas vigentes de las convenciones considerando los rápidos desarrollos en el comercio electrónico.
- Desarrollar un conjunto de criterios para facilitar la evaluación de las normas vigentes de las convenciones en el contexto del comercio electrónico.
- Evaluar si las normas vigentes de las convenciones deben aclararse en el marco del comercio electrónico y de ser así, de qué manera.

El informe final del GAT examinó en detalle las ventajas y desventajas de un posible número de alternativas y modificaciones de las normas existentes. La conclusión final del GAT fue que no existía la necesidad inmediata de cambiar las reglas vigentes de las convenciones. Sin embargo, el GAT destacó que sería importante seguir monitoreando el efecto de los nuevos modelos de negocio sobre la recaudación tributaria y que la interpretación y aplicación de algunas de las reglas vigentes deberían aclararse.

### **¿Debe revisarse o modificarse el concepto de sede de dirección efectiva que emana de la convención?**

Como parte de su trabajo, el Grupo Asesor Técnico sobre el Monitoreo de la Aplicación de las Normas Existentes de los Convenios para la Tributación de las Ganancias Comerciales también analizó el concepto de las convenciones sobre la sede de dirección efectiva para determinar si debían

revisarse o cambiarse a la luz de la Tecnología de la Información que permite que las funciones de dirección se realicen simultáneamente desde distintos lugares.

En el año 2001, el GAT emitió un primer borrador de la discusión para someterlo a comentarios con el título de "El impacto de la Revolución de las Comunicaciones sobre la Aplicación de la "Sede de Dirección Efectiva" como Regla de Desempate". Posteriormente, el GAT examinó los comentarios recibidos en dicho borrador y concluyó que apoyaba las opciones alternativas de aclarar el concepto de sede de dirección efectiva como regla suplementaria y desarrollar una jerarquía sobre distintos enfoques (que podrían basarse en factores similares a aquéllos que se emplean como regla suplementaria para las personas físicas) que daría lugar a una nueva regla suplementaria.

En consecuencia, el GAT emitió otro borrador de discusión en el año 2003, con el título de "Concepto de sede de dirección efectiva: sugerencias de cambios al Modelo de Convenio de Tributación de la OCDE". El GAT también le recomendó a la OCDE examinar las distintas propuestas alternativas que se abordan en dicho borrador a la luz de los comentarios que se recibirían con vistas a decidir si era necesario modificar el Modelo de Convenio de Tributación de la OCDE, y de qué manera. Con esa recomendación, el GAT concluyó su trabajo sobre el tema.

## **5. TENDENCIAS EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS AL CONTRIBUYENTE POR MEDIO DE LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS**

Las Condiciones Marco para la Tributación de Ottawa también destacaron la oportunidad para las administraciones tributarias de emplear las nuevas tecnologías para mejorar los servicios al contribuyente. En el año 2005, el Foro de la OCDE sobre Administración Tributaria publicó un informe sobre el uso que hacían los países miembro de estas tecnologías para mejorar dichos servicios. Los hallazgos clave en este informe fueron los siguientes:

- Desde el año 2000 hubo un progreso significativo en el alcance y naturaleza de los servicios electrónicos que les ofrecían a los contribuyentes y sus agentes casi todos los organismos tributarios nacionales de los países miembro de la OCDE.
- A pesar de este progreso, existió un potencial considerable para que muchos organismos tributarios nacionales incrementen significativamente el índice de aceptación de los distintos servicios ofrecidos, especialmente por parte de las empresas.
- Se alcanzó un progreso sustancial en la presentación de declaraciones juradas por Internet por parte de los contribuyentes y sus agentes para los fines de la administración tributaria de las

ganancias personales. Este progreso queda evidenciado por el hecho de que en el año 2003, el índice de aceptación de estos servicios excedió el 50% en cinco autoridades fiscales, y cuatro con 80% o más (3 sin el requisito obligatorio); el progreso en otras áreas (por ejemplo, IVA, Impuesto a las Ganancias de las Personas Jurídicas), que en gran medida abarcan a las empresas, es considerablemente menor, si bien un número reducido de países demostraron que pueden lograrse índices de aceptación muy altos (por ejemplo, más del 50%).

- Internet se ha convertido en una herramienta significativa para la entrega de servicios a los contribuyentes; en términos generales, los organismos tributarios han incrementado significativamente el contenido de información, la funcionalidad y la facilidad de uso de sus sitios Web desde el último estudio. Más de la mitad de las autoridades fiscales de los países miembro ofrecieron servicios de transacciones vía sus sitios de Internet en el año 2004.
- Fueron cada vez más relevantes las iniciativas de segmentación de clientes para la prestación de servicios a los contribuyentes (por ejemplo, agrupamientos de información en el sitio Web, portales dedicados, administradores de cuenta para grandes contribuyentes, especialmente, servicios de consulta y asesoramiento para los profesionales en materia tributaria) en línea con prácticas de gestión y marketing modernas para la prestación de servicios.
- Se reconoció la creciente importancia del papel que desempeñan los profesionales en materia tributaria en la administración tributaria diaria en muchos países; más de la mitad de las autoridades fiscales identificaron a los profesionales en materia tributaria como factores críticos en la prestación de servicios y ofreció una serie de servicios a medida (por ejemplo, servicios telefónicos dedicados por medio de centros de asistencia telefónica, portales de Internet dedicados con funcionalidades de transacciones) en línea con este factor.
- Hubo un crecimiento considerable en la disponibilidad de facilidades de pago electrónico. Sin embargo, el índice de aceptación de estos servicios fue lento, mayormente debido a los temores de los contribuyentes con respecto a las cuestiones de seguridad y fraude.
- Se identificó una clara tendencia por parte de las autoridades fiscales a dedicar un creciente porcentaje de sus presupuestos administrativos a las inversiones en Tecnología de la Información. Sin embargo, el estudio reveló una variación significativa en los niveles de inversión en Tecnología de la Información entre las autoridades fiscales miembro (del 5 al 25%), lo que indica la necesidad de que algunas autoridades revisen el alcance de sus inversiones según las tendencias del momento.
- Hubo un gran incremento en el número de organismos tributarios que empleaban el correo electrónico (tanto en forma libre como

limitada) para la interacción con los contribuyentes (principalmente para las consultas de los contribuyentes). Sin embargo, los volúmenes declarados fueron bajos en términos generales y las respuestas al estudio revelaron una serie de preocupaciones con respecto a la gestión efectiva de los servicios de correo electrónico.

- Las operaciones telefónicas por medio de centros de atención telefónica, con el soporte de la telefonía moderna, constituyen un elemento cada vez más significativo de la estrategia de entrega de servicio de muchas autoridades fiscales en los países miembro de la OCDE, lo que refleja la promoción de mayor eficiencia y accesibilidad para los contribuyentes a la información necesaria para cumplir con sus obligaciones tributarias.

Además de estas tendencias, el uso de información electrónica de terceros (principalmente empleadores y bancos) llevó al desarrollo de declaraciones de ganancia pre-llenadas para el impuesto a las ganancias personales en una serie de países miembro de la OCDE - y dichas tendencias también se notaron en una serie de países no miembro de la OCDE. Esto emplea la tecnología para facilitarles el proceso a los contribuyentes, dejando pocos o ningún elemento complejo en la declaración jurada de ganancias, permitiéndoles completar sus declaraciones con solo unos pocos clics.

## **6. COMERCIO ELECTRONICO - ¿AMENAZA U OPORTUNIDAD?**

Cuando se concluyeron las Condiciones Marco para la Tributación de Ottawa, se aclaró que cualquier acción tomada para proteger la recaudación tributaria no debería impedir el desarrollo del comercio electrónico. También reconocieron el papel importante de las nuevas tecnologías en la promoción del cumplimiento tributario. Probablemente, y en gran medida, los desarrollos en el comercio electrónico han sido beneficiosos para las administraciones tributarias. Los sitios Web comerciales son públicos y en la mayoría de los casos, las empresas tienden a cumplir razonablemente. En la "economía subterránea" donde el efectivo es primordial, los que intentan evadir impuestos no desean publicidad. Además, el uso de mecanismos de pago confiables como las tarjetas de crédito, hace que sea más difícil para las empresas ocultar las ventas.

Los sitios Web también demostraron ser excelentes fuentes de información para los auditores tributarios. Las empresas suelen proporcionar información en detalle de su actividad por medio de sus sitios Web y actualmente un auditor puede realizar una auditoría con mayor conocimiento de la empresa que cuando no existía Internet. Internet también presenta un gran volumen de información acerca de cómo trabajan los sectores empresarios, inclusive detalles técnicos que permiten a las administraciones tributarias desarrollar



experiencia en los sectores económicos. Por supuesto, uno de los problemas con esta información es determinar aquello que es confiable y lo que no lo es. En términos generales, las administraciones tributarias no cuentan con suficientes recursos para dedicar personal a inspeccionar los sitios de Internet en forma permanente, pero algunas administraciones lograron desarrollar perfiles de sectores económicos para informar mejor a los auditores tributarios con respecto a lo esperable en términos de márgenes de ganancia y desempeño.

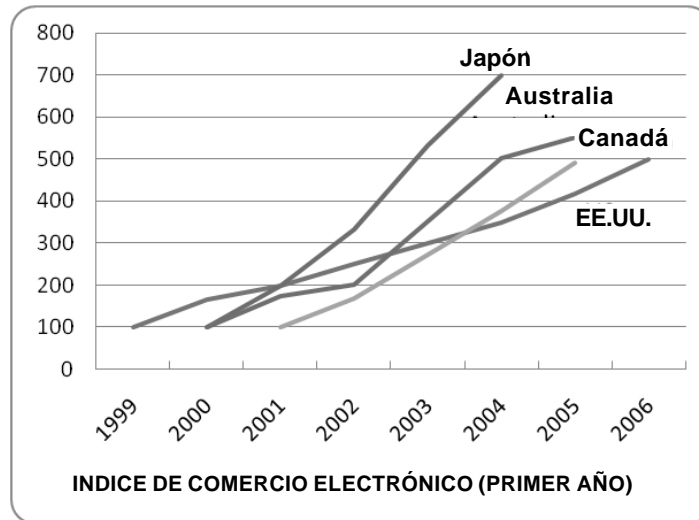
## **7. CONCLUSIONES**

Es cierto que las amenazas contra la recaudación que se temían a mediados de la década de los '90 no se materializaron. La rápida acción por parte de la OCDE y el trabajo conjunto con los sectores económicos afectados y con los países que no son miembro de la OCDE ha sido de vital importancia. Las formas en las que se desarrollaron Internet y el comercio electrónico también ayudaron. En términos de volumen de ventas, Internet está dominada por un número comparativamente reducido de grandes empresas. Estas empresas, en general, cumplen y desean cumplir con las reglamentaciones vigentes dado que la percepción pública del comportamiento comercial y tributario es muy alta.

Los desarrollos en el comercio electrónico son tales que en la OCDE ya no existe presión para tratar el tema en forma aislada. El monitoreo de los desarrollos continúa, pero la realidad es que el comercio electrónico constituye solo otra forma de hacer negocios. Hace diez años fue "electrónico" en el término "comercio electrónico" lo importante. Hoy la palabra relevante es "comercio", ya que todas las empresas en mayor o menor medida integraron Internet a su actividad. En la OCDE, la integramos a nuestro trabajo habitual, para los impuestos directos e indirectos.

## Anexo 1

**Crecimiento del comercio electrónico en cuatro países miembro de la OCDE seleccionados.**



Ganancias por pedidos realizados vía Internet en Australia mayo 1999-2000 a mayo 2004.

Porcentaje de ganancias totales.

Ventas por Internet de empresas canadienses a mayo 2001.

Porcentaje de ganancias operativas totales.

Comercio electrónico empresa-consumidor en Japón, 1998-2004

Porcentaje total de ventas empresa a consumidor.

Ventas minoristas trimestrales por medio del comercio electrónico en los EE.UU.

4o Trimestre de 1999 a 4o Trimestre de 2006.

Porcentaje total de ventas minoristas.

## Anexo 2

**Centro para la Política y Administración Tributaria**  
**Serie sobre Directrices para los Impuestos al Consumo**  
**Comercio Electrónico - Condiciones Marco para la Tributación de Ottawa**

### Condiciones Marco para la Tributación de Ottawa

#### **Advertencia**

Cada autoridad Fiscal administra su sistema tributario en un entorno diferente. Las jurisdicciones difieren en términos de políticas y entorno legislativo y sus prácticas y cultura administrativas. Entonces, un abordaje estándar de la política tributaria no resultaría práctico ni deseable en una instancia particular. Los documentos que constituyen las Directrices de la OCDE para los Impuestos al Consumo deben interpretarse en este contexto. Debe prestarse especial atención al considerar las prácticas de un país para apreciar plenamente los factores complejos que dieron forma a un enfoque en particular.

### Condiciones Marco para la Tributación de Ottawa

La aplicación de los impuestos al consumo sobre el comercio electrónico, como el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto sobre los Bienes y Servicios, presenta problemas específicos tanto para las administraciones tributarias como para las empresas. La naturaleza intangible de muchos productos presenta un desafío en términos de identificar algunos de los elementos esenciales para gravar correctamente la transacción. A medida que se desarrolló el comercio electrónico en la década de 1990, la OCDE reaccionó ante indicios de que la naturaleza misma de esta nueva forma de realizar negocios constituía una gran amenaza para la recaudación tributaria. Por medio del trabajo en colaboración con el sector privado, se definieron una serie de principios que fueron presentados en la Conferencia Ministerial de la OCDE en Ottawa en el año 1998. Dichos principios, conocidos como las Condiciones Marco para la Tributación de Ottawa, constituyeron la base para el trabajo de la OCDE sobre la tributación y el comercio electrónico. Las Condiciones Marco para la Tributación de Ottawa se reproducen a continuación.

---

## **El Informe Ministerial**

### **Prefacio**

Este Informe fue redactado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. El Informe incluye contribuciones de la Comisión Europea y la Organización Mundial de Aduanas con respecto a los impuestos indirectos y un intercambio de opiniones con la comunidad empresaria.

## **COMERCIO ELECTRÓNICO: CONDICIONES MARCO PARA LA TRIBUTACIÓN**

### **Informe del Comité de Asuntos Fiscales**

#### **I. Introducción**

El comercio electrónico cuenta con el potencial de ser uno de los mayores sucesos económicos del siglo XXI. Las Tecnologías de la Información y Comunicación que subyacen en esta nueva forma de hacer negocios crean oportunidades para mejorar la calidad de vida y el bienestar económico a nivel global. El comercio electrónico cuenta con el potencial de promover el crecimiento y el empleo en los países industrializados, emergentes y en desarrollo.

Las autoridades fiscales deben desempeñar un papel relevante para alcanzar este potencial. Los gobiernos deben propiciar un clima fiscal en el que el comercio electrónico pueda florecer, definido con respecto a la obligación de operar un sistema tributario justo y predecible que proporcione los ingresos necesarios para cumplir con las expectativas legítimas de los ciudadanos de los servicios públicos. Lograr el justo equilibrio entre estos objetivos es el fin de este Informe.

#### **II. Principales Conclusiones**

El Comité de Asuntos Fiscales (CFA, según su sigla en inglés) reconoce que las tecnologías que subyacen al comercio electrónico les ofrecen a las autoridades Fiscales nuevas e importantes oportunidades para mejorar el servicio al contribuyente y los países Miembro se comprometen a explotar estas oportunidades al máximo (ver Sección III).

Los principios fiscales que rigen a los gobiernos con relación al comercio convencional también deberían regirlos con relación al comercio electrónico. El CFA cree que a esta altura del desarrollo en el entorno tecnológico y comercial, las reglamentaciones fiscales vigentes pueden implementar dichos principios.

Este enfoque no excluye nuevas medidas administrativas o legislativas, ni a las modificaciones de las medidas vigentes con respecto al comercio electrónico, siempre que dichas medidas tiendan a contribuir en la aplicación de los principios tributarios existentes y no a imponer un tratamiento tributario discriminatorio en las transacciones de comercio electrónico.

Todas las medidas para la aplicación de estos principios al comercio electrónico que se adopten a nivel nacional y cualquier adaptación de los principios de tributación internacionales existentes deberían estructurarse de modo que se respete la soberanía fiscal de los países, para lograr una distribución justa de la base imponible del comercio electrónico entre países y evitar la doble tributación y la no tributación accidental (ver Sección IV). Las autoridades fiscales que se desempeñan en el marco de la OCDE u otros foros, deben trabajar activamente para desarrollar protocolos y normas sobre el comercio electrónico compatibles con estos principios.

El CFA alcanzó una serie de conclusiones sobre las condiciones marco para la tributación necesarias para la implementación de estos principios (ver Sección V). La mayor cooperación y consulta con las empresas será una parte importante del proceso de implementación de estos principios (ver Sección VI).

### III. Oportunidades en el servicio al Contribuyente.

Las autoridades fiscales reconocen que las tecnologías del comercio electrónico crearán nuevas formas de ejercer la función de hacer cumplir las leyes fiscales y recaudar impuestos y nuevas formas de interactuar con la comunidad en general.

**Recuadro 1**  
**Oportunidades que ofrecen las nuevas tecnologías**  
**para el servicio al Contribuyente**

***Mejorar la calidad del servicio.***

(i) Pueden mejorarse la facilidad en las comunicaciones y el acceso a la información para ayudar a los contribuyentes y reducir los tiempos de respuesta.

***Minimizar los costos de cumplimiento con las obligaciones tributarias en las empresas.***

(ii) Podrían simplificarse los requisitos para la inscripción como contribuyente y de presentación de declaraciones juradas y promoverse normas para la aceptación de material en formato electrónico.

***Incrementar el cumplimiento voluntario.***

(iii) Podría alentarse la liquidación y recaudación de impuestos por la vía electrónica. Podrían facilitarse formas más fáciles, rápidas y seguras de pagar impuestos y obtener devoluciones.

#### IV. Los principios tributarios generales que deberían aplicarse al comercio electrónico.

El Recuadro 2 enumera los principios tributarios generalmente aceptados que deberían aplicarse al comercio electrónico.

<b>Recuadro 2</b>	
<b>Los Principios Tributarios Generales que deberían aplicarse al Comercio Electrónico.</b>	
<b>Neutralidad</b>	(i) La tributación debería perseguir la neutralidad y equidad entre las formas de comercio electrónico y entre las formas convencionales y electrónicas de realizar el comercio. Las decisiones comerciales deberían estar motivadas por consideraciones económicas y no tributarias. Los contribuyentes en situaciones similares que realizan transacciones similares deberán estar sujetos a niveles de tributación similares.
<b>Eficiencia</b>	(ii) Deben reducirse al mínimo los costos de cumplimiento para los contribuyentes y los costos administrativos para las autoridades fiscales.
<b>Certeza y simplicidad</b>	(iii) Las normas fiscales deberían ser claras y fáciles de entender para que los contribuyentes puedan prever los efectos fiscales antes de realizar una transacción, inclusive saber cuándo, cómo y dónde se cobrará el impuesto.
<b>Efectividad y Justicia</b>	(iv) La tributación deberá producir el monto justo de impuesto en el momento apropiado. El potencial de evadir y eludir impuestos debe reducirse al mínimo al tiempo que las medidas de control deben ser proporcionales a los riesgos involucrados.
<b>Flexibilidad</b>	(v) Los sistemas tributarios serán flexibles y dinámicos para asegurarse de que se ajusten a las tendencias tecnológicas y comerciales.

La aplicación plena de los principios enumerados en el Recuadro 2 requerirá de mayores deliberaciones con posterioridad a la Reunión Ministerial de Ottawa.

#### V. El desafío de implementar estos principios generales.

El desafío que enfrentan las autoridades Fiscales es el de como se implementan los principios tributarios generales que se enumeran en el Recuadro 2 en un entorno que evoluciona rápidamente. En algunas áreas, el CFA alcanzó conclusiones con respecto a los elementos de un marco tributario que incorpore estos principios. Los mismos se presentan en forma resumida en el Recuadro 3.

**Recuadro 3**

**Comercio Electrónico: elementos de un marco tributario.**

***Servicio al Contribuyente.***

- (i) Las autoridades Fiscales deberán emplear la tecnología disponible y aprovechar los desarrollos comerciales en la administración de sus sistemas tributarios para la mejora continua del servicio al contribuyente.

***Administración tributaria, necesidades de identificación e información.***

- (ii) Las autoridades Fiscales deberán mantener su capacidad de asegurar el acceso a la información confiable y verificable para identificar a los contribuyentes y obtener la información necesaria para administrar su sistema tributario.

***Recaudación y control tributario.***

- (iii) Los países deben asegurar la implementación de sistemas apropiados para controlar y recaudar impuestos.
- (iv) Deberán desarrollarse mecanismos internacionales de asistencia en la recaudación de impuestos, inclusive propuestas para un inserto de idiomas en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

***Impuestos sobre el Consumo.***

- (v) Las reglamentaciones sobre la tributación del consumo aplicables al comercio transfronterizo deben generar el gravamen en la jurisdicción donde se materializa el consumo y debe buscarse el consenso internacional acerca de las circunstancias en las que se considera que los bienes se consumen en una determinada jurisdicción.
- (vi) En lo que respecta a los impuestos sobre el consumo, el suministro de productos digitalizados no estará sujeto al tratamiento aplicable al suministro de bienes.
- (vii) En los casos en que las empresas y otras organizaciones dentro de un país adquieran servicios y bienes intangibles de proveedores extranjeros, los países deberán examinar el uso del cobro revertido, la autoliquidación u otros mecanismos equivalentes que protejan su base imponible y la competitividad de los proveedores nacionales.
- (viii) Los países deben asegurarse el desarrollo de sistemas apropiados en cooperación con la OMA y de manera consulta con proveedores y otras partes interesadas en recaudar impuestos sobre la importación de bienes tangibles, y que dichos sistemas no impidan indebidamente la recaudación y la entrega eficiente de productos a los consumidores.

***Convenios tributarios y cooperación internacional.***

- (ix) Si bien la OCDE cree que los principios que subyacen a las normas internacionales que desarrolló en el área de los convenios tributarios y de precios de transferencia (por medio del Modelo de Convenio Tributario y las Directrices sobre Precios de Transferencia) son aplicables al comercio electrónico, debe aclararse la manera en la que el Modelo de Convenio Tributario se aplica a algunos aspectos del comercio electrónico.

El CFA también reconoce que existen desarrollos permanentes en áreas como el establecimiento del comercio electrónico, pagos, normas y protocolos de certificación y técnicos y en la reforma de la gobernabilidad de Internet en que las autoridades Fiscales tanto a nivel individual como en foros internacionales como la OCDE deberán participar si desean alcanzar el éxito en la implementación de los principios tributarios que se enumeran en el Recuadro 2. Además, las autoridades Fiscales en cooperación con otras autoridades pertinentes, monitorearán de cerca los desarrollos en los medios electrónicos de pago, particularmente los sistemas no registrados.

Al reconocer la naturaleza global del comercio electrónico, las Autoridades Fiscales intensificarán el uso de los convenios de cooperación existentes, explorarán las opciones de asistencia administrativa multilateral y examinarán la aplicación de las recomendaciones con relación a las actividades de movilidad geográfica que se incluyen en el Informe de la OCDE sobre Competencia Tributaria Nociva al entorno del comercio electrónico<sup>1</sup>.

El CFA cree que la implementación de las condiciones marco que se definen en el Recuadro 3 les permitirán a los Gobiernos aprovechar las oportunidades y responder ante los desafíos del comercio electrónico y así generar un abordaje consistente a nivel internacional con respecto al comercio electrónico.

## **VI. El programa de trabajo y el proceso posterior a la reunión de Ottawa.**

La conferencia de Turku de noviembre de 1997 inició el trabajo sobre el desarrollo de condiciones marco para la tributación del comercio electrónico. La reunión Ministerial de Ottawa de octubre de 1998 profundizará este proceso. Sin embargo, queda mucho por hacer. Este Informe identificó los principios tributarios generales aplicables al comercio electrónico y las cuestiones de implementación, inclusive de qué manera estas nuevas tecnologías les ofrecen a las autoridades Fiscales la oportunidad de mejorar el servicio que les brindan a los contribuyentes.

---

<sup>1</sup> *Luxemburgo y Suiza se abstuvieron de la recomendación del Consejo que acompañó este informe.*



**Recuadro 4****El Programa de Trabajo Posterior a Ottawa.**

Las autoridades Fiscales trabajarán a través de la OCDE y de manera consulta con las empresas para identificar pasos relevantes concretos para implementar y extender las condiciones marco para la tributación que se describen en el Recuadro 3, y considerar la factibilidad y practicidad de dichos pasos, entre ellos, los siguientes:

**Servicio al Contribuyente.**

- (i) El desarrollo de un consenso internacional sobre las formas de simplificar los sistemas tributarios para reducir al mínimo el costo del cumplimiento tributario particularmente para las pequeñas y medianas empresas.

**Administración Tributaria, necesidades de identificación e información.**

- (ii) Adopción de prácticas de identificación convencionales para las empresas que practican el comercio electrónico.
- (iii) Desarrollo de pautas aceptables internacionalmente acerca de los niveles de identificación adecuados para permitir que las firmas digitales se consideren prueba de identidad suficiente en los asuntos fiscales.
- (iv) Desarrollo de requerimientos de información internacionales compatibles, como la aceptación de registros electrónicos, formatos de los registros, acceso a la información de terceros y otras medidas de acceso y periodos de retención y acuerdos de recaudación tributaria.

**Recaudación y control tributarios.**

- (v) Diseño de estrategias y medidas apropiadas para mejorar el cumplimiento tributario con respecto a las transacciones de comercio electrónico, inclusive medidas para mejorar el cumplimiento voluntario.

**Impuestos al consumo.**

- (vi) Alcanzar un acuerdo para definir el lugar del consumo, las reglamentaciones fiscales aplicables según el lugar y sobre las definiciones de los servicios y propiedad intangible compatibles internacionalmente, entre otros.
- (vii) Creación de opciones para asegurar la administración y recaudación sostenidas y efectivas de los impuestos al consumo a medida que se desarrolla el comercio electrónico.

**Convenios tributarios y cooperación internacional.**

- (viii) Con respecto al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, es necesario aclarar de qué manera se aplican al comercio electrónico los conceptos que se definen en el Convenio, en particular:
  - (a) Determinar los derechos de tributación, como los conceptos de "establecimiento permanente" y la asignación de la renta; y
  - (b) Clasificar la renta con fines tributarios, por ejemplo, los conceptos de bienes intangibles, regalías y servicios, particularmente en lo que se refiere a la información digitalizada.

- (ix) Monitoreo de los desarrollos y los desafíos que presenta el comercio electrónico para la Administración Tributaria en la aplicación de las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia.
- (x) Mejorar el uso de los convenios bilaterales y multilaterales existentes en cuanto a asistencia administrativa.
- (xi) Considerar de que manera evitar la competencia tributaria nociva en el comercio electrónico, en el contexto de las Recomendaciones sobre las actividades con movilidad geográfica que acompañan el Informe de la OCDE sobre la Competencia Tributaria Nociva.

El Comité de Asuntos Fiscales además reconoce que la aplicación plena de los principios subyacentes en estos convenios requiere un mayor abordaje con posterioridad a la reunión Ministerial de Ottawa. También concuerda con que cualquier acuerdo tributario suscripto debe modificarse con los cambios en el entorno tecnológico y comercial. El Comité agradece la voluntad del sector privado de trabajar con el Gobierno en el desarrollo de mayores iniciativas para la implementación de estos principios y espera trabajar con el sector privado a nivel de tecnología tanto como de políticas. Este diálogo más profundo implica reconocer el lugar que ocupan las autoridades Fiscales como participantes en el comercio electrónico y la validez de su participación en el desarrollo de las normas y protocolos en la actualidad.

#### **Recuadro 5**

##### **El Proceso posterior a Ottawa.**

Para cumplir con el programa posterior a la reunión de Ottawa, las Autoridades Fiscales continuarán:

- (i) Con el programa de trabajo en el Comité de Asuntos Fiscales, inclusive el monitoreo de los desarrollos y los desafíos que el comercio electrónico presenta para la Administración Tributaria y mantendrán su estrecha relación con la CE y la OMA.
- (ii) Intensificando la cooperación y consulta permanente con la comunidad empresaria.
- (iii) Desarrollando sus contactos con las economías que no son miembro de la OCDE.
- (iv) Informando periódicamente al Consejo de la OCDE y, si corresponde, a sus Ministros.

### ANEXO 3

## Impuestos al Consumo de servicios transfronterizos y Bienes Intangibles en el Contexto del Comercio Electrónico.

### A. Directrices para definir el lugar de consumo.

#### Introducción

En 1998, los Ministros de la OCDE recibieron una serie de Condiciones Marco para la Tributación relacionadas con la tributación del consumo del comercio electrónico en el contexto del comercio transfronterizo, inclusive:

- Para evitar la doble tributación o la no tributación accidental, las reglamentaciones de la tributación del consumo del comercio transfronterizo deben generar la tributación en la jurisdicción donde se realiza el consumo.
- En cuanto a los impuestos sobre el consumo, el suministro de productos digitalizados no deberá tratarse como suministro de bienes.
- En los casos en que las empresas adquieran servicios y bienes intangibles de un proveedor no-residente, deberá considerarse el uso del cobro revertido, autoliquidación u otros mecanismos equivalentes.

Las Directrices que se presentan a continuación sirven para lograr la aplicación práctica de las Condiciones Marco para la Tributación para prevenir la doble tributación o la no tributación accidental particularmente en el contexto del comercio electrónico transfronterizo internacional. Se alienta a los países miembro a revisar la legislación vigente para determinar su compatibilidad con estas Directrices y considerar cualquier cambio legislativo necesario para alinear dicha legislación con los objetivos de las Directrices. Asimismo, los países Miembro deberán considerar cualquier medida de control y aplicación necesarios para su implementación.

#### ***Transacciones entre empresas.***

El lugar de consumo de los suministros servicios y bienes intangibles transfronterizos que pueden entregarse desde un lugar remoto a una empresa beneficiaria no residente <sup>2</sup> será la jurisdicción donde se encuentre su "presencia comercial" <sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Esto afecta normalmente a una "entidad sujeta a impuestos" o una entidad inscrita u obligada a inscribirse y declarar un impuesto. Esto puede incluir otra entidad identificada para fines tributarios.

<sup>3</sup> La "presencia comercial" es, en principio, el establecimiento (por ejemplo, la sede, oficina legal o subsidiaria de la empresa) del beneficiario del suministro.

Sin embargo, bajo ciertas circunstancias, los países podrán emplear un criterio distinto para determinar el lugar efectivo de consumo, donde la aplicación del enfoque del Párrafo 3 llevaría a una distorsión de la competencia o elusión del impuesto <sup>4</sup>.

### ***Transacciones entre empresas y consumidores privados.***

El lugar de consumo para los suministros transfronterizos de servicios y bienes intangibles entregables desde una ubicación remota a un beneficiario privado no residente <sup>5</sup> será la jurisdicción en la que el beneficiario mantenga su residencia habitual <sup>6</sup>.

### ***Aplicación*** <sup>7</sup>

En el contexto de los sistemas de impuestos al valor agregado u otros impuestos generales al consumo, estas Directrices definen el lugar de consumo (y por ende el lugar de tributación) para el suministro transfronterizo internacional de servicios y bienes intangibles por parte de vendedores/proveedores no residentes que no estuvieran inscritos de otro modo y que no tuvieran la obligación de inscribirse en la jurisdicción de destino según los mecanismos vigentes.

Estas directrices se aplican al suministro transfronterizo de servicios y bienes intangibles, particularmente en el contexto del comercio electrónico transfronterizo internacional, entregables desde una ubicación remota <sup>8 9</sup>.

Por lo tanto, las Directrices no se aplican a los servicios que no pueden entregarse directamente desde una ubicación remota (por ejemplo, servicios de hotelería, transporte o alquileres de vehículos). Tampoco se aplican en circunstancias en las que el lugar de consumo puede determinarse fácilmente, como en el caso de un servicio que se presta con la presencia física del proveedor del servicio y el cliente (por ejemplo, peluquería), o cuando el lugar de consumo pueda determinarse con mayor certeza por medio de un

---

<sup>4</sup> *Tal enfoque debería aplicarse normalmente solo en el contexto de un mecanismo de cobro revertido o de autoliquidación.*

<sup>5</sup> *En otras palabras, una "entidad exenta" o una entidad no inscrita y que no tiene la obligación de inscribirse y declarar el impuesto.*

<sup>6</sup> *Es cierto que la implementación de estas Directrices no siempre resultará en la tributación en el lugar de consumo efectivo. Según la prueba del lugar de consumo "real", los servicios intangibles se consumen en el lugar donde el cliente efectivamente utiliza los servicios. Sin embargo, la movilidad de las comunicaciones es tal, que aplicar una prueba del lugar de consumo real implicaría una seria carga para el cumplimiento por parte de los proveedores.*

criterio específico (por ejemplo, servicios relacionados con propiedad o bienes inmuebles específicos). Finalmente, podemos afirmar que los tipos de servicios específicos, por ejemplo, algunos servicios de telecomunicaciones, requerirán abordajes más específicos en la determinación de su lugar de consumo <sup>10</sup>.

---

<sup>7</sup> De conformidad con las Condiciones Marco para la Tributación de Ottawa, las medidas específicas aplicables al lugar de tributación de un grupo de países que comparten un marco legal para sus sistemas de tributación al consumo, por supuesto podrán aplicarse a las transacciones entre dichos países.

<sup>8</sup> Si bien estas Directrices no rigen a los impuestos al valor agregado y los impuestos generales al consumo subnacionales, deberá prestarse atención a las cuestiones que surgen en el contexto internacional con respecto a dichos impuestos.

<sup>9</sup> El objetivo es asegurar la certeza y simplicidad para las empresas y las administraciones tributarias, así como también la neutralidad por medio de implicancias tributarias equivalentes para los mismos productos en el mismo Mercado (por ejemplo, evitando las distorsiones competitivas por medio de la no tributación accidental).

<sup>10</sup> Cuando se emplean dichos enfoques específicos, el Grupo de Trabajo reconoce la necesidad de un trabajo más profundo y la coordinación internacional de dichos esfuerzos para evitar la doble tributación o la no tributación accidental.

## **CONSIDERACIONES FINALES**

## CONSIDERACIONES FINALES

**Sr. Horacio Castagnola**  
Director General  
Dirección General Impositiva  
Administración Federal de Ingresos Públicos (Argentina)

Durante los últimos días se analizaron diversos aspectos y estrategias relacionadas con la promoción del cumplimiento tributario.

Se plantearon temas de gran importancia e interés para todos nosotros, tales como:

- **la construcción de la cultura tributaria.**
- **la facilitación del cumplimiento**
- **y las estrategias para el control**
- **La cultura tributaria** fue analizada teniendo en cuenta la necesidad de su legitimación, las políticas de comunicación a implementar y las cuestiones éticas y de responsabilidad corporativa de las administraciones.
- **La facilitación del cumplimiento** fue abordada a través de la facturación electrónica, la eficiencia de las administraciones y la disminución de los costos de cumplimiento .
- **Las estrategias para el control** se vieron reflejadas en cuestiones tales como la fiscalización de los grupos económicos, el control de transacciones financieras y el comercio electrónico.



*Sr. Horacio Castagnola*

Todos estos temas forman parte de la agenda de nuestras Administraciones y del CIAT desde hace tiempo.

Entonces, al preparar estas reflexiones pensaba que quizás, como punto de partida, deberíamos preguntarnos ¿por qué nos encontramos revisando nuevamente estas cuestiones?

Una de las razones es que estamos inmersos en un mundo dinámico, en algunos aspectos vertiginoso, que día a día se vuelve más complejo. Entonces aparece como una consecuencia lógica la necesidad de revisar, en forma continua, las estrategias que adoptamos para lograr los resultados que pretendemos.

Las ATs están en el centro de los procesos de cambio teniendo que operar reconociendo las complejidades, asumiendo que ello implica más actividad con mejores resultados y menores costos. Al mismo tiempo, participan proactivamente como motores del cambio y tienen influencia directa en el desarrollo de las economías y sociedades.

Así, las ATs que históricamente se crearon para desempeñarse en un entorno territorial, reconocen que actualmente interactúan en un marco y en un contexto donde la globalización potencia las operaciones y flujos comerciales, multiplica las externalidades del mercado y la sociedad, posibilita nuevas formas de comunicación, da lugar a nuevas formas de ciudadanía regional y provoca transferencias de soberanía fiscal.

Complementariamente, la complejidad ha generado que se amplie conceptualmente el ámbito de ingerencia de las ATs, trascendiendo la idea básica de organización dedicada exclusivamente a la recaudación y fiscalización de tributos.

Frente a estas cuestiones y a esta dinámica, entiendo que la formulación de las estrategias de las ATs no sólo debe considerar los aspectos tradicionales, aquellos que venimos teniendo en cuenta desde que los administradores tributarios nos reunimos en este ámbito, sino además algunos otros que están originados en una mirada más amplia y que quizás excede lo que estrictamente debemos considerar para llevar a cabo nuestras competencias.

Esta idea está implícita, de alguna manera, en el amplio alcance que se le está dando al concepto de "promoción del cumplimiento voluntario" y al abordaje multidimensional de los distintos tipos de estrategia que fueron propuestas en el temario de la Asamblea.

En este sentido, los temas tratados durante estos días forman parte del núcleo central de los "temas clave" que deben considerar las ATs .

Por ello, quiero comentar algunos de esos temas que me parecen importantes a la hora de analizar el contexto en el cual debemos actuar y que debemos tener en cuenta al proyectar nuestras estrategias.

## **1. CIUDADANÍA FISCAL**

La vida en sociedad, presupone un contrato social estableciendo cierta distribución de las cargas que deben afrontar los distintos actores que la componen.

Este contrato social implica en todo estado organizado, un pacto fiscal como respuesta al necesario financiamiento del orden social.



En este ámbito, entonces, es necesario reflexionar cómo podemos mejorar desde nuestro rol de administradores tributarios la interacción entre los distintos actores del contrato social y del pacto fiscal.

Considerando que contrato social y pacto fiscal son una misma cosa indisoluble, ciudadano y contribuyente también son una misma identidad. Esta idea se acentúa en el concepto de ciudadanía fiscal como imagen superadora de esa integridad, ya que cuando se habla de contribuyente se piensa casi exclusivamente en las obligaciones, mientras que al dirigirnos al ciudadano tenemos en cuenta un actor que no sólo es portador de deberes sino también de derechos que deben ser atendidos.

Bajo este enfoque, debemos superar la visión tradicional del contribuyente y consolidar la idea de que tratamos con ciudadanos que tienen derechos individuales y colectivos que deben ser reconocidos plenamente. Y todos sabemos que para que los derechos de cada uno de los ciudadanos puedan concretarse, debemos trabajar para que estos puedan ser financiados de manera justa y equitativa.

Con este enfoque, son atinentes entonces tanto los caminos que se están transitando relacionados con la formación de la cultura tributaria como las de control de cumplimiento.

En la administración tributaria de mi país, el programa de educación tributaria tiene dos grandes líneas. Una de carácter interno, donde el objetivo es modificar el enfoque asimétrico de la relación fisco-contribuyente por una más horizontal de servidor público-ciudadano. La otra, orientada a producir un cambio cultural en los ciudadanos que favorezca el ejercicio de una ciudadanía responsable basada en los valores y la solidaridad.

## **2. DEMANDAS DE LA CIUDADANÍA**

En los países y sociedades latinoamericanos, se está acrecentando un fenómeno cultural que surge a partir de las diversas crisis que se han sucedido en la historia reciente, caracterizado por una creciente demanda de los ciudadanos de mayor eficiencia en la gestión pública.

La sociedad exige a los organismos del Estado una atención adecuada de sus derechos y necesidades a través de soluciones concretas, y asimismo requieren que estas soluciones sean satisfechas con calidad y eficiencia.

Esta demanda que impacta a todos los niveles y ámbitos de gobierno se hace sentir esencialmente en las ATs dada la particular posición que tienen entre los ciudadanos y el Estado, tanto por el contenido y multiplicidad de relaciones que administran, como por las derivaciones que genera.

Así, nuestro desafío es lograr que los servicios que brindan las ATs alcancen ese nivel esperado y que sea percibido como tal, llegando a cada uno de los ciudadanos.

Para ello debemos considerar la visión del ciudadano como un tema central; esforzarnos en conocer la realidad de las personas, de las empresas, de las variables que caracterizan su comportamiento y de sus requerimientos concretos en materia de asistencia y servicios.

Este enfoque desde la demanda nos permite definir objetivos, políticas y procedimientos acordes que resalten nuestra condición de servidores públicos.

Por ello, es congruente la adopción de estrategias orientadas a la construcción de servicios a la medida de cada uno de los ciudadanos, estar más cerca de ellos, reducir los costos de cumplimiento y los operativos del estado. De este modo estaremos trabajando sobre los pilares de la ciudadanía fiscal, promoviendo en los ciudadanos un sentido de "fidelidad" que se traduzca en un mayor cumplimiento voluntario.

### **3. INCLUSIÓN SOCIAL**

Algunos de nuestros países presentan signos alarmantes de exclusión social. En este sentido, el BID en su informe anual consideró a la exclusión social en América Latina como uno de los temas más preocupantes y la definió como "la amenaza más peligrosa que enfrenta la democracia en América Latina y el Caribe".

La exclusión se ha vuelto más urbana y visible; abarca a personas que no están "afuera" pero cuya exclusión es consecuencia de interacciones desventajosas con instituciones y recursos, que son las que les permite a quienes están integrados, desarrollarse y prosperar en la economía de mercado.

Me refiero a que la exclusión en una dimensión lleva a la exclusión en otras, por ejemplo, situaciones laborales precarias impulsan a esas personas a la exclusión en la bancarización, el crédito, la cobertura social, salud, etc.

Ante tales realidades, todos los países y los organismos del estado debemos profundizar los esfuerzos hacia la inclusión social, vinculando los mecanismos de inserción, integración y bienestar con la plena pertenencia de los miembros de la sociedad, contemplando los distintos estratos que separan a los individuos.

Creo que desde las ATs debemos prestar atención a esta problemática apoyando los desarrollos que tiendan a revertir esta situación, no sólo mediante la revisión de los procesos tradicionales sino también considerando las formas que adopta el mercado en las distintas actividades, para facilitar la inclusión de los sectores que están al borde de la marginación.

Desde la perspectiva de la cohesión social, nuestras ATs pueden hacer mucho y muchas de las líneas de acción que estuvimos discutiendo estos días van en ese sentido.

Debemos contribuir a educar a los ciudadanos para impulsar su formalización, comprender sus necesidades y buscar formas de acercamiento que allanen el camino a la inclusión social.

Sabemos que este tipo de proyectos muchas veces no generan un impacto recaudatorio sustantivo e inmediato, pero estamos seguros que desde el convencimiento, la persuasión y desde la visión de servicio, podemos lograr cambios.

Este es el camino que nos dará los resultados más importante en materia de ciudadanía fiscal en el largo plazo.

#### **4. RESPONSABILIDAD CORPORATIVA**

Un tema que cada vez preocupa mas a quienes conducimos nuestras administraciones se refiere a la denominada responsabilidad social o responsabilidad corporativa, y a la complejidad que este tema tiene desde los organismo públicos.

En este sentido, quisiera plantear una caracterización que divide este concepto en responsabilidad social exigible y responsabilidad social trascendente.

La primera de ellas, la responsabilidad social exigible, es el apego a la ley, el cumplimiento de las normas. Es fruto de una obligación que viene desde afuera y por eso es exigible, porque se trata de cumplir con la exigencia del contrato social del cual formo parte como sociedad.

La responsabilidad social trascendente es la que va más allá de la norma, implica hacer algo más de lo que nos está pidiendo el sistema establecido. Considero que ahí es cuando estamos hablando en realidad de responsabilidad social, cuando trascendemos la mera responsabilidad exigible y pasamos a dar más de lo que nos pide la ley, y éste 'dar más' se vuelve 'corporativo' cuando se asume como un proyecto propio de la organización.

Esta distinción me parece apropiada ya que hoy en día se espera, más aún se exige, que las organizaciones realicen acciones que trasciendan su ámbito estricto de competencia. Desde las ATs esto se puede lograr desarrollado actividades que promuevan valores cívicos, cambiando parámetros culturales no deseables, abriendo las organizaciones a la sociedad, generando espacios públicos de comunicación.

Por ello cada vez son más las administraciones que trabajan en proyectos vinculados a la educación tributaria, a la inclusión social, al gobierno electrónico, a apoyar el crecimiento de emprendedores y a dotar de mayor competitividad a las empresas que actúan en el ámbito internacional.

De esta forma nos relacionamos con el entorno, ampliando el rol tradicional de las ATs vinculado con el control y la recaudación, generando así herramientas que permiten cambiar la cultura de la informalidad, creando una ciudadanía fiscal más responsable y participativa.

## **5. TRANSPARENCIA EN LA GESTIÓN**

Es imperativo para los servidores públicos actuar con transparencia.

Es una preocupación de todas las Administraciones Tributarias exponerles claramente a nuestros administrados lo que hacemos, brindar a los ciudadanos la posibilidad de conocer nuestra actividad, desde la difusión de datos estadísticos a nivel agregado, hasta aquellos que tienen que ver con el control o la fiscalización que se está llevando adelante.

También en pos de transparentar la gestión y favorecer la comunicación con los contribuyentes vemos la necesidad de rendir cuentas de nuestra actividad de la forma más amplia posible, con información presupuestaria, de utilización de los recursos públicos y de gestión -cantidad de fiscalizaciones, estado de las actuaciones o servicios prestados.

Desde el punto de vista interno, persiste la necesidad de constituir principios que hacen al comportamiento que la Administración pretende de sus empleados. Las organizaciones deben establecer las pautas y condiciones sobre las cuales estarán sujetas su estructura y la administración del personal.

El establecimiento de normas éticas debe complementarse con capacitación periódica, con el compromiso de los altos funcionarios en la promoción de las responsabilidades y valores, en la supervisión de las actividades para la detección de potenciales desvíos y abusos de sus funcionarios.

## **6. MÚLTIPLES DIMENSIONES DE LA INFORMALIDAD**

La informalidad ha adquirido un carácter multidimensional con diversos grados de complejidad y dispersión.

Así podemos considerar distintas generaciones de informalidad.

La tradicional, caracterizada por la ausencia de facturas y comprobantes, el contrabando "hormiga" y el empleo no registrado.

La especializada, donde surgen las facturas apócrifas, las empresas fantasmas, la sobre y subfacturación, entre otras.

El amplio abanico de la informalidad constituye un serio problema para las ATs en particular y para los Estados en general ya que las maniobras no se desarrollan exclusivamente dentro de sus fronteras: la informalidad está globalizada, y esto se evidencia en la utilización de paraísos fiscales, derivados financieros, sociedades offshore y falsificación de marcas.

Adicionalmente, el escenario de las AT se vuelve más complejo si tenemos en cuenta la liberalización de mercados financieros, la eliminación de mecanismos de control de cambios y el avance del comercio electrónico, que desmaterializan las operaciones, minimizan la intermediación económica o dificultan la trazabilidad por el uso de dinero electrónico.

Ante esta situación, las ATs debemos estar preparadas para responder con estrategias acordes a cada tipo de informalidad.

Si bien desde el enfoque recaudatorio resulta más efectivo aplicar nuestros esfuerzos a combatir la informalidad vinculada a las maniobras más complejas que involucran operaciones más importantes, desde una perspectiva más amplia como las que hemos mencionado anteriormente, debemos preguntarnos que podemos hacer respecto a la informalidad para construir una sociedad más equitativa.

El amplio abanico de estrategias discutidas durante la Asamblea para promover el cumplimiento voluntario se relacionan con esta mirada extendida del fenómeno de la informalidad. Todos los temas tratados, desde la promoción de la cultura tributaria al control de las transacciones financieras, tienen incidencia sobre alguna forma de informalidad.

## **7. ADMINISTRACIÓN DE RIESGO**

Durante la semana hemos estado analizando diversos aspectos que evidencian la complejidad de las transacciones del mundo actual y la necesidad de potenciar la administración del riesgo como principio ordenador de la gestión de las Administraciones Tributarias.

Podemos convenir que la administración del riesgo es un proceso sistemático que permite identificar segmentos sobre los cuales aplicar acciones específicas que conduzcan al aumento del cumplimiento voluntario y a la detección y prevención de maniobras evasivas y elusivas, así como delictivas que en algún caso pueden relacionarse con lavado de dinero y prácticas de corrupción.

Estas maniobras se traducen en una diversa complejidad de operaciones que pueden relacionarse con la transferencia de fondos hacia paraísos fiscales o la creación de sociedades off-shore con el objeto de ocultar activos y renta, para mencionar algunas de las operaciones que trascienden la frontera, e incluso aquellas que vivimos día a día en cada uno de nuestros países desde la facturación apócrifa, traslación de pérdidas en el tiempo, hasta el empleo no registrado por ejemplo.

Es en ese sentido que se planteó el beneficio de desarrollar estudios e investigaciones acerca de la conducta fiscal de los individuos y empresas, sus obligaciones y la complejidad de sus operaciones, sus zonas de actividad y su red de relaciones. De esta manera la administración del riesgo se extiende a actividades que abarcan desde el registro, presentación, cobranza y control de obligaciones, determinación de auditorías, prestación de servicios, cobro coactivo.

Asimismo, se está difundiendo el uso de perfiles de riesgo con el fin de orientar las actividades de control. Paralelamente, en vías de fomentar la transparencia en la gestión, se promueve el desarrollo de actividades tendientes a comunicar a los contribuyentes la categorización asignada y los motivos por los cuales tienen esa evaluación para impulsar mejoras en las conductas de aquellos cuyos comportamientos estén alejados del estándar.

## **8. TECNOLOGÍAS DE INFORMACIÓN**

Desde hace varios años, las ATs estamos participando del desarrollo de proyectos de modernización de la gestión pública apalancados en las tecnologías de información y comunicación.

En este punto debemos destacar la decisión política y el perfil de liderazgo de los administradores para superar las naturales dificultades que todo proceso de cambio conlleva.

Creo que todos vamos a coincidir en la validez e importancia del esfuerzo que venimos realizando las ATs sustentadas en la potencialidad de las tecnologías, para mejorar:

- los productos y servicios para el ciudadano,
- los vínculos con otros sectores de prestación de servicios,
- la eficacia y la eficiencia de los servicios,
- la transparencia de los actos públicos
- la participación y el compromiso ciudadano

En este contexto, la aplicación del concepto de gobierno electrónico ofrece grandes potencialidades originadas en la sinergia entre procesos y la utilización de información producida por servicios más eficientes y por controles más precisos.

Desde las ATs podemos contribuir a construir escenarios donde las oportunidades que ofrecen las tecnologías de la información sean aprovechadas por todos los actores para mejorar su eficiencia y su competitividad. Cada oportunidad lleva un desafío implícito para todos nosotros. Ejemplos claros son la facturación electrónica y el comercio electrónico.

## **9. CRECIMIENTO DE LOS INTANGIBLES**

Las nuevas tecnologías de información y el desarrollo de la economía basada en el conocimiento llevan a las ATs a actuar proactivamente para el control de las nuevas modalidades de transacción.

El desarrollo tecnológico aplicado en función del conocimiento ha generado en las empresas ventajas comparativas por la posibilidad de incorporar activos intangibles tales como patentes y marcas, tecnología, capital humano, management, incorporación de conocimientos, servicios y comunicaciones remotas a bajo costo.

Esta incorporación puede darse por la propia generación de los activos intangibles o por las distintas modalidades de reorganización empresarial a nivel internacional, que en un mundo globalizado se utiliza para posicionarse en distintos y nuevos mercados.

Allí comienza a surgir un desafío sobre el cual las AT's deberíamos enfocar nuestra atención y es la valuación de los intangibles y su relación con precios de transferencia. De qué forma podemos encarar el intercambio de intangibles entre empresas vinculadas o relacionadas, sabiendo incluso que para una empresa independiente la valoración de intangibles resulta compleja. Son temas sobre los cuales las ATs debemos anticiparnos.

Paralelamente al crecimiento de intangibles y la fuerte innovación tecnológica, surge el comercio electrónico como una de las modalidades cuyo crecimiento ha sido exponencial en la última década, y que genera en las AT's una disyuntiva frente a la forma de tributación ante la eliminación de las fronteras geográficas o nacionales.

A estas situaciones y otras que se generan constantemente, debemos enfrentarnos con una mirada abierta que nos permita apreciar su dinámica y su complejidad. Anticiparse y acompañar los cambios nos permitirá crear condiciones para generar un mejor cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

## **10. REDES DE INFORMACIÓN**

La AT es una organización que interactúa permanentemente con el contexto, configurando relaciones múltiples de mutua influencia.

De este modo, como fue mencionado en diversas exposiciones, la visión tradicional de gestión por procesos de recaudación, control y servicio ya no resulta suficiente para lograr los objetivos finales de promover el cumplimiento voluntario.

Una forma de expansión de ese concepto lo constituyen las alianzas con organismos claves, configurando escenarios favorables para el accionar del fisco en un esquema de complementación estratégica.

Este avance en la construcción de redes constituye uno de los instrumentos que nos ha permitido integrar las ATs al ámbito nacional e internacional, mejorando las condiciones del contexto en el cual deben desarrollar su labor.

Una buena experiencia que nos ha proporcionado la construcción de alianzas, se materializa través del intercambio de información entre muchas de las ATs aquí presentes, y que nos ha nutrido del conocimiento - datos, experiencias, capacidades - necesario para entender la complejidad de los ciudadanos y empresas en este mundo globalizado y que ha permitido mejorar la gestión.

También me parece importante señalar otra vertiente positiva que produce las redes de información, como es la de mejorar la calidad y la extensión de los servicios ofrecidos. Por ejemplo: agilizar las operaciones de comercio exterior anticipando datos de envíos o despachos, calificar a los operadores en el marco de una determinada cadena logística, etc.

Siendo que las ATs están tendiendo a incrementar el intercambio de datos e información como elemento facilitador para la efectiva y eficaz gestión del sistema tributario, quisiera enfatizar que su sustentación parte de la solidez de todos y de cada uno de nuestros sistemas de registro y control internos y de la calidad de los datos que manejamos.

De esta forma, toda alianza que podamos construir, ya se a nivel nacional o internacional, nos proporciona grandes beneficios para poder interpretar la complejidad e interactuar con entorno.

Pero no podemos dejar de mencionar que se trata de información sensible, con lo cual debemos tomar los recaudos necesarios para utilizarla protegiendo los derechos de nuestros ciudadanos fiscales.



La vinculación con el ámbito privado se concibe desde el punto de vista de la comunicación y la facilitación. En este sentido, se mencionó la necesidad de potenciar la interacción con los distintos actores para el intercambio de conocimientos y experiencias, la concepción de procedimientos más amigables y eficientes, y el abordaje de temas críticos de alto impacto en la sociedad, para mejorar la relación con los profesionales, cámaras empresariales, consejos profesionales y asociaciones.

## **REFLEXIONES FINALES**

Seguramente podamos tener opiniones y apreciaciones distintas respecto a los "temas clave" comentados y su incidencia en los procesos de formulación de las estrategias de las ATs.

También, probablemente podamos adicionar otros temas a los ya comentados.

Pero en lo que creo que todos vamos a coincidir, es que por la naturaleza de sus funciones, las ATs deben desarrollar sus capacidades para conocer y comprender los principales fenómenos que se producen en el mundo y en cada uno de nuestros países.

Debemos asimilar la complejidad en la que nos toca actuar y ser proactivos para operar.

Para ello las ATs deben desarrollar una visión de 360 grados.

Es impensable pensar en reformular efectivamente las estrategias si no conocemos los fenómenos que pasan en el mundo y cómo impactan en la realidad de nuestros países.

A partir de desarrollar esta visión ampliada, quizás debemos modificar el posicionamiento de nuestras ATs manteniendo como horizonte el llevarlas a ser instituciones de excelencia, comprometidas con el desarrollo económico-social de nuestros países, con valores claros, y dispuestas a asumir plenamente sus responsabilidades como impulsoras del cambio.

Es para mí sumamente enriquecedor conocer las ideas y las experiencias desarrolladas en estos ámbitos.

Por eso deseo destacar y agradecer la labor del CIAT que facilita a través de este tipo de encuentros y del intercambio de experiencias, acercarnos a la visión de 360 grados que entiendo debemos desarrollar.

**RESOLUCIÓN DE LA  
42ª ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT  
"ESTRATEGIAS PARA LA PROMOCIÓN DEL  
CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO"**



## **RESOLUCIÓN DE LA 42ª ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT**

### **"ESTRATEGIAS PARA LA PROMOCIÓN DEL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO"**

**Las administraciones tributarias de los países miembros y miembros asociados del CIAT presentes en la 42ª Asamblea General del CIAT en Antigua, Guatemala,**

#### **Considerando,**

Que, las AATT han comprendido la necesidad de diseñar e implementar mecanismos que motiven y faciliten el cumplimiento espontáneo por parte de los contribuyentes, no apenas el sólo ejercicio de medidas coercitivas que además de demandarles un esfuerzo importante en términos de utilización de recursos humanos, tecnológicos y financieros, ha demostrado no ser siempre la vía más efectiva para obtener, una disciplina fiscal generalizada y sostenible en la sociedad.

Que la cultura tributaria es un tema que cada día adquiere mayor interés entre las AATT, no sólo porque constituye un elemento importante dentro de la relación estado-sociedad y específicamente administración tributaria-contribuyente, sino porque revela la necesidad, cada vez mayor, de la concienciación del ciudadano en relación a sus deberes cívicos-tributarios; constituyéndose de esta manera, en una de las formas de crear y fomentar el conocimiento, por parte de los ciudadanos, sobre la política tributaria y la ejecución o administración de la misma, el rol que cumple, la necesidad y justificación social que ella tiene y el rol del ciudadano y su responsabilidad por el cumplimiento de la misma.

Que las AATT tienen la responsabilidad de establecer mecanismos que promuevan la ética no sólo al interior de la organización (códigos de conducta, promulgación de valores, etc.) sino también en los procedimientos y actuaciones llevados a cabo en su relación con la sociedad (hacer pública la información sobre los gastos de la administración tributaria, las declaraciones de bienes de los funcionarios, etc.). De allí que los mecanismos de rendición de cuentas, constituyen una vía importante y necesaria de conocimiento de esas actuaciones por parte de la ciudadanía.

## Resolución de la 42ª Asamblea General del CIAT

---

Que el contar con mecanismos que le permitan al contribuyente cumplir oportuna y correctamente, son una condición esencial para incrementar el cumplimiento espontáneo.

Que la administración tributaria ha entendido que la relación con la sociedad y la asistencia en el cumplimiento de los deberes tributarios es una de las funciones básicas que debe desarrollar hoy en día.

Que considerando las oportunidades y servicios que brinda hoy en día la tecnología y el mayor acceso a la misma por parte no sólo de las AATT sino también de los contribuyentes; la potenciación de los servicios a éstos, es un tema de gran relevancia para conseguir una mayor eficiencia y menores costos de cumplimiento.

Que dentro de los avances que brinda la tecnología, la factura en medio electrónico representa un paso importante dentro de las opciones de simplificación de procesos que facilitan el cumplimiento por parte de los responsables tributarios, como también el control a cargo de la administración tributaria al contar en forma ágil y oportuna con información relevante para el ejercicio de sus funciones.

Que las AATT ante desafíos como la globalización económica que han dado lugar a la realización de operaciones que sobrepasan las propias fronteras de los países, deben analizar todos los aspectos de cumplimiento (declaración, pago, suministro de información), incluyendo el combate al potencial fraude, evasión y elusión tributarios que los lleven a combatir el potencial fraude, evasión y elusión tributarios, estableciendo estrategias de control más efectivas que les permitan identificar la naturaleza de las operaciones, los sujetos pasivos de las mismas, etc. y que puede realizarse, entre otros, a través de la gestión efectiva de la información obtenida por medio del intercambio externo o interno de la misma.

**LA ASAMBLEA GENERAL**

**RESUELVE:**

**Recomendar a las administraciones tributarias de sus países miembros fortalecer permanentemente la cooperación mutua y desarrollar acciones para la promoción del cumplimiento tributario, para lo cual deben:**

**PRIMERO:** desarrollar e implementar estrategias para la formación de una cultura tributaria:

1. Promoviendo la cultura ciudadana en toda la sociedad entre las personas y negocios, en general, en beneficio del cumplimiento de las obligaciones tributarias del ciudadano.
2. Implementando lineamientos operacionales que destaquen la importancia del comportamiento ético por los funcionarios gubernamentales en la administración tributaria y propiciando la comprensión de los contribuyentes de su rol y responsabilidad en la promoción de la ética en las administraciones tributarias.
3. Identificando y aplicando herramientas y medios que mejoren la efectiva comunicación entre administración tributaria y sociedad, a través del uso de tecnologías de comunicación innovadoras y recién desarrolladas.

**SEGUNDO:** implementar mecanismos que motiven y faciliten el cumplimiento espontáneo y voluntario por parte de los contribuyentes:

1. Mejorando y ampliando la cobertura de los servicios actualmente a disposición de los contribuyentes e implementando nuevos a través del uso de las herramientas que brinda la tecnología, tales como la facturación electrónica del IVA, acceso mediante el Internet a los formularios y publicaciones, presentación electrónica de las declaraciones de impuestos y colocando preguntas frecuentemente formuladas y sus respuestas.
2. Aumentando la eficiencia y efectividad de las AATT a través de: la disminución de costos de cumplimiento; la reducción o supresión de trámites innecesarios y/o complejos; procurando una mayor concienciación de la cultura tributaria por parte de los empleados, y un mejor uso de la información y la tecnología informática para evitar contactos innecesarios con los contribuyentes.

**TERCERO:** Establecer estrategias para mejorar el control del cumplimiento tributario que sean innovadoras y acordes con la complejidad y diversidad de las operaciones que en la actualidad se realizan:

1. Identificando y procurando comprender las relaciones económicas que existen entre compañías (contribuyentes) y las empresas en las que operan, mediante el uso efectivo de información obtenida externa e internamente, y mejorando la concienciación de la administración tributaria respecto al ambiente operacional comercial del contribuyente (concienciación comercial).
2. Identificando y procurando entender el rol y la efectividad de las instituciones financieras en el ambiente operacional de negocios del contribuyente.
3. Identificando a los contribuyentes que se dedican al comercio electrónico y procurando determinar la naturaleza, alcance y valor que éstos derivan del comercio electrónico, e igualmente procurando comprender las implicaciones transfronterizas del comercio electrónico y el uso de la asistencia y cooperación administrativas internacionales.

## **PROGRAMA DIARIO DE ACTIVIDADES**

**42ª ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT  
Antigua Guatemala, Guatemala  
21 al 24 de abril, 2008**

**PROGRAMA DE ACTIVIDADES**

**TEMA CENTRAL: ESTRATEGIAS PARA LA PROMOCIÓN DEL  
CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO**

**LUNES, 21 DE ABRIL**

**Mañana**

09:00 - 09:30 Acto inaugural (30')

09:30 -10:00 Foto oficial y Receso para café

**Tema 1: Estrategias para la formación de la cultura tributaria**

**Moderador:** William Layne, Secretario Permanente de Finanzas de Barbados.

10:00 - 10:35 **Orador:** Carolina Roca, Superintendente de Administración Tributaria de Guatemala. (35')

10:35 - 10:45 **Comentarista:** Juan Toro, Jefe de División de Administración Tributaria, FMI (10')

10:45 - 11:15 Debate (30')

**Tema 1. 1:** La legitimación social de la política y la cultura tributarias.

**Moderador:** Nelson Hernández, Director General de Rentas de Uruguay

11:15 - 11:35 **Orador:** Clara Rossana Urteaga, Intendente Nacional Jurídica de la SUNAT del Perú. (20')

11:35 - 11:55 **Orador:** Alberto Barreix: Economista Regional, BID (20')

11:55 - 12:25 Debate (30')

12:25 - 14:00 Almuerzo



## PROGRAMA DE ACTIVIDADES

---

### Tarde

**Tema 1.2: Políticas de comunicación con la sociedad y nuevos métodos**

**Moderador:** Armando Sarmiento, Director Ejecutivo de Ingresos de Honduras.

14:00 - 14:20 **Orador:** Edward Kieswetter, Jefe Oficina de Operaciones de la SARS, Sudáfrica (20´)

14:20 - 14:40 **Orador:** José Antonio de Azevedo Pereira, Director General de Impuestos de Portugal (20´)

14:40 - 15:10 Debate (30´)

15:10 - 15:30 Receso

**Tema 1.3: La ética y la responsabilidad corporativa en las administraciones tributarias**

**Moderador:** María Raquel Ayala Doval, Directora de Estudios Tributarios -CIAT

15:30 - 15:50 **Orador:** Linda Stiff, Comisionada a.i., IRS, EE.UU (20´)

15:50 - 16:10 **Orador:** Olivier Siviude, Director de Recursos Humanos de la DGI de Francia (20´)

16:10 - 16:40 Debate (30´)

16:40 - 16:55 Proyecto EurosociAL: Presentación y avances.

**MARTES, 22 DE ABRIL**

### Mañana

**Tema 2: Estrategias para la facilitación del cumplimiento tributario**

**Moderador:** Claudino Pita, Secretario Ejecutivo - CIAT

09:00 - 09:35 **Orador:** Luis Pedroche, Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España (35´)

09:35 - 09:45 **Comentarista:** Soraya Nivar, Sub Directora General de Impuestos Internos de República Dominicana (10´)

09:45 - 10:15 Debate (30´)

10:15 - 10:35 Receso

## PROGRAMA DE ACTIVIDADES

---

	<b>Tema 2.1:</b>	<b>La factura electrónica</b>
	<b>Moderador:</b>	Oscar Franco, Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia
10:35 - 10:55	<b>Orador:</b>	Ricardo Escobar Calderón, Director del Servicio de Impuestos Internos de Chile (20')
10:55 - 11:15	<b>Orador:</b>	Marcelo Fisch, Coordinador General de Fiscalización, Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (20')
11:15 - 11:45		Debate (30')
	<b>Tema 2.2:</b>	La eficiencia de las administraciones tributarias y la disminución de los costos de cumplimiento
	<b>Moderador:</b>	Carlos M. Carrasco, Director del Servicio de Rentas Internas del Ecuador.
11:45 - 12:05	<b>Orador:</b>	Sabina Walcott-Denny, Comisionada del Departamento de Rentas Internas de Barbados. (20')
12:05 - 12:25	<b>Orador:</b>	José María Zubiría, Jefe del Servicio de Administración Tributaria de México (20')
12:25 - 12:55		Debate (40')
12:55 - 14:15		Almuerzo
	<b>Tarde</b>	
14:30 - 17:00		Sesión Administrativa de la Asamblea General de Representantes.  Actividad de integración entre las delegaciones de los países miembros, organismos internacionales e invitados especiales.

PROGRAMA DE ACTIVIDADES

---

**MIÉRCOLES, 23 DE ABRIL**

Día Libre

**JUEVES, 24 DE ABRIL**

**Mañana**

	<b>Tema 3:</b>	<b>Estrategias para el control del cumplimiento tributario</b>
	<b>Moderador:</b>	Carolina Roca, Superintendente de Administración Tributaria de Guatemala
09:00 - 09:35	<b>Orador:</b>	Lyse Ricard, Comisionada Adjunta, Agencia de Ingresos de Canadá (35´)
09:35 - 09:45	<b>Comentarista:</b>	Deborah Nolan, Ex-Comisionada de la División de Grandes y Medianas Empresas del IRS de EE.UU (10´)
09:45 - 10:15		Debate (30´)
10:15 - 10:30		Receso
	<b>Tema 3.1:</b>	La fiscalización de los grupos económicos
	<b>Moderador:</b>	Errol Goeloe, Jefe de la Oficina de Recaudación de Impuestos del Territorio Insular de Antillas Holandesas
10:30 - 10:50	<b>Orador:</b>	Enrico Martino, Director de Relaciones Internacionales del Departamento de Política Tributaria del Ministerio de Finanzas de Italia (20´)
10:50 - 11:10	<b>Orador:</b>	Luz Elvira Rey, Jefa del Departamento de Investigación, Dirección de Fiscalización Grandes Contribuyentes, AFIP, Argentina (20´)
11:10 - 11:40		Debate (30´)
	<b>Tema 3.2 :</b>	El control de las transacciones financieras
	<b>Moderador:</b>	Francisco Fonseca, Director General de Tributación del Ministerio de Hacienda de Costa Rica

## PROGRAMA DE ACTIVIDADES

---

11:40 - 12:00	<b>Orador:</b>	Frans Buikema, Jefe del Grupo de Trabajo de Precios de Transferencia de la Administración de Impuestos y Aduanas de Países Bajos (20')
12:00 - 12:20	<b>Orador:</b>	Donato Raponi, Jefe del Departamento de Administración Tributaria, Comisión Europea
12:20 - 12:50		Debate (30')
12:50 - 14:15		Almuerzo
<b>Tarde</b>		
	<b>Tema 3.3:</b>	<b>El control del comercio electrónico</b>
	<b>Moderador:</b>	Walter Porras, Director General de Ingresos de Nicaragua
14:15 - 14:35	<b>Orador:</b>	David Holmes, OCDE (30')
14:35 - 14:55		Debate (20')
15:45 - 16:00		Receso
16:00 - 16:15		Evaluación evento
16:15 - 16:40		Consideraciones finales: Horacio Castagnola, Director General de la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina.
16:40 - 17:00		<b>Clausura</b>

## **LISTA DE PARTICIPANTES**



**42ª. ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT**  
**Antigua, Guatemala**  
**21 al 24 de abril de 2008**

**LISTA DE PARTICIPANTES**

**ANTILLAS HOLANDESAS**

**Errol Mariano Goeloe**  
Director Tax Collector Office  
Tax Inspectorate, Directie der  
Belastingen

**Jamila Isenia**  
Deputy Head of Inspectorate of Taxes  
Directie der Belastingen

**ARGENTINA**

**Horacio Castagnola**  
Director General - Dirección  
General Impositiva  
Administración Federal de  
Ingresos Públicos

**Luz Elvira Rey**  
Jefe de Departamento de  
Grandes Contribuyentes  
Administración Federal de  
Ingresos Públicos

**BARBADOS**

**William Layne**  
Permanent Secretary of Finance,  
Government of Barbados  
Ministry of Finance, Economic Affairs  
and Energy

**Sabina Walcott-Denny**  
Commissioner of Inland Revenue  
Ministry of Finance, Economic Affairs  
and Energy

**BANCO INTERAMERICANO DE  
DESARROLLO - BID**

**Alberto Barreix**  
Economista Regional

**BOLIVIA**

**Ximena Michel Herrera**  
Secretaría General de  
Presidencia Ejecutiva  
Servicio de Impuestos Nacionales

**Wilfredo Torrico**  
Gerente General  
Servicio de Impuestos Nacionales

**Bladimir Valdez Salazar**  
Gerente Nacional de Fiscalización  
Servicio de Impuestos Nacionales

**BRASIL**

**Aloísio Flavio Ferreira de Almeida**  
Asistente Técnico  
Receita Federal do Brasil -RFB

**Flávio Antonio Araujo**  
Coordenador de Estudos e  
Programacao  
Secretaria da Receita Federal  
do Brasil

**Eugenio Celso Goncalves  
(invitado)**  
Diretor Regional do Centro de  
Treinamento de ESAF em MG.  
Ministerio de Fazenda

**CANADÁ**

**Richard Dyson**  
Senior Program Officer  
Canada Revenue Agency

**Lyse Ricard**  
Assistant Commissioner, Compliance  
Proanada Revenue Agency (CRA)  
Canada Revenue Agency (CRA)

## LISTA DE PARTICIPANTES

---

### CHILE

**Fernando Barraza**

Subdirector de Informática  
Servicio de Impuestos Internos

**Iván Beltrand Cruz**

Jefe de Departamento de Atención y  
Asistencia al Contribuyente  
Servicio de Impuestos Internos

**Ricardo Escobar Calderón**

Director SII  
Servicio de Impuestos Internos

### CHINA - TAIPEI

**Juan Ching - hwa**

Senior Executive Officer  
Ministry of Finance

**Tsa Bi - Chen**

Senior Executive Officer  
Taxation Agency, MOF, ROC

### CIAT

**Claudino Pita**

Secretario Ejecutivo  
Centro Interamericano de  
Administraciones Tributarias

**Francisco Javier Beiner L.**

Gerente de Relaciones Institucionales  
Centro Interamericano de  
Administraciones Tributarias

**Isaac Gonzalo Arias Esteban**

Especialista de la Gerencia de  
Investigación  
Centro Interamericano de  
Administraciones Tributarias

**María Raquel Ayala Doval**

Directora de Estudios Tributarios  
Centro Interamericano de  
Administraciones Tributarias

**Márcio Ferreira Verdi**

Director de Operaciones  
Centro Interamericano de  
Administraciones Tributarias

**Mónica Alonso Ros -Zanet**

Coordinadora de la Oficina del  
Secretario Ejecutivo  
Centro Interamericano de  
Administraciones Tributarias

**Socorro Velázquez**

Especialista de Asistencia Técnica  
Centro Interamericano de  
Administraciones Tributarias

### COLOMBIA

**Oscar Franco Charry**

Director General  
Dirección de Impuestos y Aduanas  
Nacionales

### COREA

**Nam Moon Kim**

Assistant Commissioner  
National Tax Service

**Sangwoo Lee**

Deputy Director  
National Tax Service

### COSTA RICA

**Francisco Fonseca Montero**

Director General de Tributación  
Dirección General de Tributación,  
Ministerio de Hacienda

**Eliécer Valverde Román**

Gerente  
Administración Tributaria de  
Puntarenas  
Ministerio de Hacienda

**Maribel Zúñiga Cambronero**

Gerente de Control Interno y  
Relaciones Tributarias  
Interinstitucionales

**Seidy Soto Rojas**

Subgerente de Gestión  
Ministerio de Hacienda



**CUBA****Yolanda Alvarez de la Torre**

Jefa de la Oficina Nacional de  
Administración Tributaria  
Oficina Nacional de Administración  
Tributaria

**Jesús Martín Casanova**

Director de la ONAT  
Ministerio de Finanzas y Precios

**ECUADOR****Carlos M. Carrasco Vicuña**

Director General  
Servicio de Rentas Internas

**José F. Javier Cordero Ordoñez**

Asesor General  
Servicio de Rentas Internas

**ESPAÑA****Carmen Alcalá Sacristán**

Directora de la Escuela de  
Hacienda Pública  
Instituto de Estudios Fiscales

**Marta Guelbenzu Robles**

Directora del Gabinete del Director  
General-AEAT  
Agencia Estatal de Administración  
Tributaria- AEAT

**Luis Pedroche y Rojo**

Director General  
Agencia Estatal de Administración  
Tributaria -AEAT

**José María Guillén Mariscal**

Jefe de la Misión Española ante el  
CIAT  
Agencia Estatal de Administración  
Tributaria

**Carlos Herrera Álvarez**

Jefe de la Unidad de Coordinación de  
Relaciones Internacionales  
Agencia Estatal de Administración  
Tributaria

**ESTADOS UNIDOS****Barry Shott**

Deputy Commissioner  
(International) LMSB  
Internal Revenue Service

**Frank Y. Ng**

Commissioner, Large and Mid-Size  
Business Division  
Internal Revenue Service

**Raul Pertierra**

Assistant Revenue Service  
Representative  
Internal Revenue Service

**EUROSOCIAL****Carolina Ballester Madueno**

Directora Adjunta Europea  
Eurosocial  
ADETEF Proyecto Eurosocietal  
Fiscalidad

**Angeles Fernández Pérez**

Directora Europea Eurosocietal  
Instituto de Estudios Fiscales -  
Eurosocietal

**FONDO MONETARIO****INTERNACIONAL****Paulo Sérgio Dos Santos**

Senior Economist  
Instituto de Estudios Fiscales -  
Eurosocietal

**Andréa Lemgruber Viol**

Technical Assistance Advisor  
Fondo Monetario Internacional

**Juan Toronior EconomistI**

Instituto de Estudios Fiscales -  
Eurosocietal

**FRANCIA****Marc Pierre Amouroux**

Jefe de la Misión Francesa  
ante el CIAT  
Dirección General de Impuestos de  
Francia

## LISTA DE PARTICIPANTES

---

**Christian Boulais**

Tax Expert  
Direction Générale des Impôts

**Josiane Lanteri**

Head of International  
Cooperation Department  
Direction Générale des Impôts

**Christine Nairaud**

Head of International  
Cooperation Department  
Direction Générale des Impôts

**Olivier Sivieude**

Deputy Director Human Resources  
Direction Générale des Impôts

**GUATEMALA**

**Alejandro José Campos Portillo**

Gerente General de  
Gestión de Recursos  
Superintendencia de  
Administración Tributaria SAT

**Ricardo Carrillo Marroquin**

Consultor Despacho Superior  
Superintendencia de  
Administración Tributaria SAT

**Luis Felipe Hernández González**

Intendente de Asuntos Jurídicos  
Superintendencia de Administración  
Tributaria

**Juan Miguel Irías Girón**

Subgerente Financiero  
Superintendencia de  
Administración Tributaria SAT

**Víctor López Zaldaña**

Director  
Superintendencia de  
Administración Tributaria SAT

**Abelardo Medina Bermejo**

Subgerente de Planificación y  
Desarrollo Institucional  
Superintendencia de  
Administración Tributaria SAT

**Juan Pablo Ortiz Meyer**

Secretario General  
Superintendencia de  
Administración Tributaria SAT

**Carolina Roca**

Superintendente de  
Administración Tributaria  
Superintendencia de  
Administración Tributaria SAT

**HAITÍ**

**Kelly André**

Chef de Service Contetieux Fiscal  
Direction Générale des Impôts

**Gabriel Augustin**

Directeur Direction Departamentale  
des Impôts de Fort Liberté  
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

**HAITÍ - HOMENAJEADOS**

**Clive Nicholas**

Director General Retirado

**HONDURAS**

**Armando José Sarmiento Ney**

Director Ejecutivo de Ingresos  
Dirección Ejecutiva de Ingresos

**Dali Bouzora**

Director Research & Information  
International Bureau of Fiscal  
Documentation

---

LISTA DE PARTICIPANTES

**INDIA**

**Arbind Modi**  
Joint Secretary (Tax Policy and  
Legislation-II)  
Ministry of Finance, Department of  
Revenue

**Kameswari Subramanian**  
Joint Secretary (customs)  
Ministry of Finance, Department of  
Revenue

**IOTA**

**Marek Welencyk**  
Executive Secretary  
Intra-European Organization of Tax  
Administrations

**IRLANDA**

**Frank Daly**  
Chairman, Revenue Ireland  
Revenue Commissioners

**ITALIA**

**Luisa Perrotti**  
Head of Unit II - International  
Relations Office  
Ministry of Economy and Finance

**JAMAICA**

**Vinette Keene**  
Director General for Tax  
Administration  
Revenue Service

**Gay Camille Mitchell**  
Commissioner  
Tax Administration, Revenue Service

**JAPÓN**

**Katsuyasu Suzuki**  
Deputy Commissioner Large  
Enterprise  
Examination & Criminal Investigation  
National Tax Agency

**KENIA**

**Adhan Hassan Haji**  
Deputy Commissioner  
Kenya Revenue Authority

**Joseline Ogai**  
Ag. Senior Deputy Commissioner  
Kenya Revenue Authority

**Michael Gitau Waweru**  
Commissioner General  
Kenya Revenue Authority

**LETONIA**

**Marina Basko**  
Director of Strategic Development  
Department  
State Revenue Service

**Nelija Jezdakova**  
First Deputy Director General,  
Head of  
National Tax Board

**Ugis Muskovs**  
Director of Vidzene Regional Office  
State Revenue Service

**MÉXICO**

**Luis Roberto Patrón Arregui**  
Administrador General de  
Innovación y Calidad  
Servicio de Administración  
Tributaria SAT

**José María Zubiría Maqueo**  
ex Jefe del Servicio de  
Administración Tributaria  
Servicio de Administración  
Tributaria-SAT

**MARRUECOS**

**Mohamed Salahdin Chorfi**  
Head of Tax Assessment Unit II  
Regional T.A. Marrakech  
Moroccan General Tax Administration

## LISTA DE PARTICIPANTES

---

### **Mohamed Sbai**

Head of Human Resources  
Department  
Moroccan General Tax  
Administration

### **NACIONES UNIDAS**

#### **Michael Lennard**

Chief, International Tax Cooperation  
and Trade Section  
United Nation

### **PAÍSES BAJOS**

#### **Linda Ruseler**

International affairs team NTCA  
Ministry of Finance, Directorate  
General for the Tax & Customs  
Administration

#### **Hans van der Vlist**

Deputy Commissioner  
Tax & Customs Administration

### **PANAMA**

#### **Carlos Rognoni**

Sub-director General de Ingresos  
Dirección General de Ingresos,  
Ministerio de Economía y Finanzas

### **PARAGUAY**

#### **Juan Francisco Olmedo Florentín**

Director General de Recaudación  
Dirección General de Recaudación

#### **Andreas Neufeld Toews**

Viceministro de Tributación  
Subsecretaría de Estado de  
Tributación

#### **Maria Gloria Páez Gueyraud**

Viceministra de Tributación  
Subsecretaría de  
Estado de Tributación,  
Ministerio de Hacienda

### **Mirtha Graciela Peralta de Camp**

Jefe de Departamento  
Administrativo y Financiero  
Subsecretaría de  
Estado de Tributación,  
Ministerio de Hacienda

### **REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA**

#### **Alejandro Enrique Esis Urdaneta**

Gerente de Recursos Humanos  
Servicio Nacional Integrado de  
Administración Aduanera y  
Tributaria-SENIAT

#### **Wilmer Alexander Moreno Diaz**

Asistente del Superintendente  
Servicio Nacional Integrado de  
Administración Aduanera y  
Tributaria-SENIAT

#### **José Gregorio Vielma Mora**

Superintendente  
Servicio Nacional Integrado de  
Administración Aduanera y  
Tributaria-SENIAT

### **REPÚBLICA CHECA**

#### **Bronislav Mikel**

Director of Management and  
Economy of the  
Territorial Financial Authorities  
Ministry of Finance

#### **Emil Vojta**

Head of Taxpayer Services Unit  
Ministry of Finance - Central  
Financial and Tax Directorate

### **REPÚBLICA DE KOREA**

#### **Sungpal Kang**

Deputy Director  
National Tax Service

#### **Jeonhwan Lee**

Director  
National Tax Service

LISTA DE PARTICIPANTES

**REPÚBLICA DOMINICANA**

**Soraya Elizabeth Nivar Senra**  
Subdirectora de Recaudación  
Dirección General de Impuestos  
Internos

**Nieves Vargas Collado**  
Directora Depratamento  
Cooperación Internacional  
Dirección General de Impuestos  
Internos

**Fernando Peña Ávila**  
Encargado Departamento  
Educación Tributaria  
Dirección General de Impuestos  
Internos

**REPÚBLICA POPULAR DE CHINA**

**Xu Huang**  
Deputy Director General, Personnel  
Department  
State Administration of Taxation SAT

**Yamin Li**  
Deputy Director General,  
Investigation Department  
State Administration of Taxation (SAT)

**Hailin Lu**  
Deputy Director-general  
State Administration of Taxation,  
China

**Yan Xiong**  
Interpreter, SAT International  
Taxation Department  
State Administration of Taxation SAT

**PERÚ**

**Víctor Teodoro Torres Cuzcano**  
Profesional  
Superintendencia Nacional de  
Administración Tributaria -SUNAT

**PORTUGAL**

**Leonor Duarte**  
Directora de Serviço  
Direcção de Serviços

**Angela Santos**  
Chefe de Divisão  
Direcção Geral dos Impostos

**Maria Joana Santos**  
Subdirectora Geral  
Direcção Geral dos Impostos

**SANTA LUCÍA**

**James Charles**  
Comptroller of Inland Revenue  
Inland Revenue Department

**SLOVAK REPUBLIC**

**Igor Sulaj**  
Director General  
Tax Directorate of the Slovak  
Republic

**Eva Takáčová**  
Headr of International Department  
Tax Directorate of the Slovak  
Republic

**SUDÁFRICA**

**Mandisa Mokwena**  
GM - Compliance Risk  
South African Revenue Service-SARS

**Lincoln Marais**  
Manager:International Cooperation &  
Development

**Telita Snyckers**  
Head Practitioners Unit  
South African Revenue Service

LISTA DE PARTICIPANTES

---

**SURINAM**

**Henk Cotino**  
Senior Official  
Directorate of Taxes

**Roberto X.A. Laing**  
Collector of Direct Taxes  
Directorate of Taxes

**Ruben J. Mendonca**  
Inspector of Customs  
Directorate of Taxes

**Urmia Silvana Samuels-Van Engel**  
Substitute Tax Collector  
Tax Office (Indirect Tax)

**Joan Veldhuizen**  
Deputy Inspector  
Directoraat der Belastingen

**TRINIDAD & TOBAGO**

**Merlin Sergeant**  
Chairman  
Chairman, Board of Inland Revenue

**Ina Yarde**  
Senior Human Resource Officer  
Inland Revenue Division  
Ministry of Finance

**Haseena Ali**  
Consultant

**URUGUAY**

**Nelson Hernández**  
Director General  
Dirección General Impositiva

**Alvaro Romano**  
Coordinador de la Asesoría Tributaria  
Dirección General Impositiva

Todo el material y contenido de esta publicación fue preparado levantado e impreso en el Centro de Publicaciones de la Secretaría Ejecutiva del CIAT, apartado postal 0834 - 02129, Panamá, República de Panamá. Esta publicación consta de 70 ejemplares.